



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

ANTONIO LOPO MARTINEZ

OMC E TRIBUTAÇÃO

**Tese no âmbito do Doutoramento em Direito, Ciências Jurídico-Económicas,
orientada pelo Professor Doutor Luís Pedro Chaves Rodrigues da Cunha e
apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.**

Março 2021

Ao meu pai, em memória,
com saudade e amor.

RESUMO

Esta tese tem o objetivo principal de identificar, avaliar e inferir o modo pelo qual os acordos e a jurisprudência da OMC influenciam a tributação de operações transfronteiriças, ao repercutir no direito fiscal, interno e internacional, dos Estados-membros da OMC. Examinam-se seus efeitos sobre impostos, diretos e indiretos, e subsídios fiscais. Inicialmente, expõem-se o problema, apresentando objetivos, relevância, método, inovação e plano da investigação. A premissa geral do estudo é que os acordos da OMC devem ser observados quando se implementam medidas e reformas fiscais. Almeja-se evitar que tributos e subsídios fiscais se tornem barreiras ao livre fluxo do comércio internacional. Elucida-se a relação profunda entre o comércio internacional e a fiscalidade. Apresenta-se breve evolução histórica do sistema multilateral de comércio, a OMC e seus princípios jurídicos estruturantes são expostos, destaque ao sistema de resolução de litígios. As organizações tributárias internacionais, em especial a OCDE, são apreciadas comparando a produção normativa *soft law* à *hard law* da OMC. A discussão e a análise do uso dos tributos como barreira protecionista, o problema da competição tributária prejudicial e da urgência de coordenação tributária internacional são alguns dos temas visitados. Na sequência, a tese dedica uma parte à discussão das teorias econômicas do comércio internacional, enfatizando o papel dos tributos. Além da revisão das principais teorias, discutem-se instrumentos de política econômica comercial associada à tributação, tais como os impostos aduaneiros, ajustes fiscais de fronteira e regulações dos preços de transferência. Em seguida, identificam-se as disposições normativas nos acordos da OMC que trazem implicações para o direito fiscal. Os diversos pactos são apreciados, dando-se prioridade a três acordos-âncora: GATT, ASCM e GATS. A jurisprudência do Órgão de Resolução de Litígio da OMC nas questões envolvendo tributação é revista, apreciando-se os casos a partir dos relatórios de painéis e órgão de recurso do GATT e OMC. Ainda na discussão sobre a conexão do comércio exterior e a tributação, são questionadas as possíveis acumulações e conflitos entre os acordos da OMC e as convenções de dupla tributação, bem como mecanismos para a solução dos litígios em matérias de sobreposição desses direitos. Finalmente, são apreciadas as principais reformas tributárias que estão em debate e suas possíveis interseções com os acordos da OMC. Ainda que as reformas tributárias sejam essenciais e indispensáveis no contexto contemporâneo, elas devem estar em consonância com as normas previamente pactuadas, *pacta sunt servanda*. Entre as principais, destaquem-se as reformas em trâmite: i) para evitar a erosão da base tributária, seja combatendo o planejamento tributário internacional abusivo, ou a utilização de países de tributação favorecida, ii) em face ao novo *modus operandi* de negócios com a economia

digital, iii) para incentivar a preservação ambiental, tributando poluidores, iv) visando criar incentivos a inovação, mediante créditos fiscais na área de investigação e desenvolvimento, v) para combater os vícios e comportamentos nocivos à saúde e moral pública, mediante a adoção de *sin taxes* e vi) com o intuito de resguardar o equilíbrio do sistema financeiro. Os acordos da OMC não precisam nem devem ser óbices intransponíveis nas escolhas soberanas dos Estados-membros para suas medidas tributárias, entretanto, devem ser observados e ponderados. Reformas tributárias que introduzam tratamento tributário discriminatório e subsídios fiscais orientados a estimular a exportação e inibir importação são práticas desleais de concorrência e injustas à luz do direito da OMC. Conclui-se, recomendando que, para fazer frente ao desafio de promover reformas tributárias, deve-se: a) estimular maior coordenação entre a OMC e os organismos tributários internacionais, b) internacionalizar as iniciativas de reformas tributárias, c) aprimorar os processos da OMC, criando mecanismos para enfrentar questões de tributação e d) imunizar o sistema contra o vírus do protecionismo.

ABSTRACT

This thesis has the main objective of identifying, evaluating, and inferring how the agreements and the WTO's jurisprudence influence the taxation of cross-border operations, by repercussion on the tax law, domestic and international, of the member states of the WTO. Its effects on taxes, direct and indirect, and tax subsidies are examined. Initially, the problem is exposed, presenting objectives, relevance, method, innovation, and research plan. The study's general premise is that WTO agreements should be observed when implementing tax measures and reforms. The aim is to prevent taxes and fiscal subsidies from becoming barriers to international trade's free flow. The deep relationship between international trade and taxation is clarified. A brief historical evolution of the multilateral trade system is presented, the WTO and its structuring legal principles are exposed, highlighting the dispute settlement system. International tax organizations, especially the OECD, are appreciated by comparing soft law production to hard law of the WTO. The discussion and analysis of the use of taxes as a protectionist barrier, the problem of harmful tax competition, and the urgency of international tax coordination are some of the topics visited. The thesis then dedicates a part to the discussion of international trade's economic theories, emphasizing the role of taxes. Besides reviewing the main theories, trade-economic policy instruments associated with taxation are discussed, such as customs taxes, border tax adjustments, and transfer pricing regulations. Next, we identify the normative provisions in the WTO agreements that have implications for tax law. The various treaties are appreciated, giving priority to three anchor agreements: GATT, ASCM, and GATS. The WTO Dispute Settlement Body's case-law in matters involving taxation is reviewed, and cases are considered based on panel and appellate body reports from GATT and WTO. Also, in the discussion on the connection of foreign trade and taxation, possible accumulations and conflicts between WTO agreements and double taxation conventions are questioned and mechanisms for resolving disputes in matters of overlapping these rights. Finally, the main tax reforms under discussion and their possible intersections with the WTO agreements are appreciated. Although tax reforms are essential and indispensable in today's context, they must be in line with previously agreed rules, *pacta sunt servanda*. Among the main ones, the reforms in progress should be highlighted: i) to avoid the erosion of the tax base, either by fighting abusive international tax planning, or the use of favored tax countries, ii) in the face of the new *modus operandi* of business with the digital economy, iii) to encourage environmental preservation, by taxing polluters, iv) aiming at creating incentives for innovation, through tax credits in the area of research and development, v) to combat addictions and behaviors harmful to health and public morals, through the adoption of sin taxes, and vi) to safeguard the balance of the

financial system. WTO agreements need not and should not be insurmountable obstacles in member states' sovereign choices for their tax measures; however, they must be observed and considered. Tax reforms that introduce discriminatory tax treatment and tax subsidies to stimulate exports and inhibit imports are unfair competitive practices and unfair under WTO law. It concludes by recommending that the challenge of promoting tax reforms should: a) stimulate greater coordination between the WTO and international tax bodies, b) internationalize tax reform initiatives, c) improve WTO processes by creating mechanisms to address tax issues, and d) immunize the system against the protectionist virus.

SIGLAS E ABREVIATURAS

ACL	Acordo de Comércio Livre / Free Trade Agreement / FTA
ACP	Acordo Comércio Preferencial / Preferential Trade Agreement / PTA
AD	Acordo de Medidas Antidumping
AFM	Acordo Fiscal Multilateral / Multilateral Instrument / MLI
AFF	Ajuste Fiscal de Fronteira / Border Tax Adjustment / BTA
AFCF	Ajuste Fiscal de Carbono na Fronteira/ Border Carbon Tax Adjustment /BCTA
AIR	Acordo de Integração Regional / Regional Trade Agreement /RTA
AJCA	The American Jobs Creation Act
AoA	Acordo sobre a Agricultura
APPT	Acordo Prévio de Preço de Transferência / Advanced Price Agreement /APA
art.	Artigo
arts.	Artigos
ASCM	Acordo de Subvenções e Medidas Compensatórias
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
AVA	Acordo de Valoração Aduaneira /Customs Valuation Agreement / CVA
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting / Erosão das Bases e Desvios de Lucros
BLC	Black Listing Countries
BRICS	Brasil, Rússia , Índia, China e África do Sul
B&O	Business and Occupation
CBDR	Common but differentiated responsibilities
CDT(s)	Convenção de Dupla Tributação / Double Tax Treaties / DTTs
Cf.	Confira / Confronte / Conforme
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
<i>cit.</i>	citado(a)
CMOCDE	Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Capital
CMONU	Modelo de Convenção Fiscal da ONU sobre o Rendimento e o Capital
CRS	Common Reporting Standard
CTE	Committee on Trade and Environment / Comitê de Comércio e Meio Ambiente
CVDT	Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados
DAO	Direitos Aduaneiros Ordinários/ Ordinary Customs Duties /OCD
DBCFT	Imposto sobre o Fluxo de Caixa baseado no Destino
DCI	Direito do Comércio Internacional
DCS	Diretamente Competitivos ou Substituíveis/Directly Competitive or Substitutable

DIE	Direito Internacional Econômico
DISC	Domestic International Sales Corporation
DOC	Department of Commerce - U.S.
DTI	Direito Tributário Internacional
DST	Digital Services Tax / Imposto sobre Serviços Digitais
EC	Comunidade Europeia
ed.	Edição
EE	Estabelecimento Estável / Permanent Establishment / PE
EM	Empresa Multinacional / Multinational Corporation / Worldwide Enterprise
ERL	Entendimento de Rolução de Litígios /Dispute Settlement Understanding/ DSU
ETI	Extra-Territorial Income
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FIT	Feed in Tariff
FSC	Foreign Sales Corporation
GAAR	General Anti-abuse Provision / Regra Geral Anti Abuso
GATS	Acordo Geral de Comércio de Serviços
GATT	Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio
G8	Grupo dos 8
G20	Grupo dos 20
GAFI	Grupo de Ação Financeira Internacional
GEE	Gases de efeito estufa
GloBE	Global anti-base erosion proposal
GPA	Acordo de Compras Governamentais/Agreement on Government Procurement
FDI	Foreign Direct Investment
IA	Inteligência Artificial/ Artificial Intelligence / AI
<i>Ibid</i>	<i>Ibidem</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional / International Monetary Fund / IMF
I&D	Investigação & Desenvolvimento / Research & Development / R&D
ICT	Instituição Científica, Tecnológicas e de Inovação
IRC	Imposto de Renda Corporativo / Imposto de Renda de Pessoas Coletivas
IRS	Imposto de Renda Pessoas Singulares / Imposto de Renda Pessoas Físicas
ITF	Impostos sobre Transações Financeiras
ITO	Organização do Comércio Internacional
IT	Information Technology / Tecnologia da Informação

IVA	Imposto sobre Valor Acrescentado / Value Added Tax / VAT
HDB	High Digitalised Business / Negócios Altamente Digitalizados
LCA	Large Civil Aircraft / Aeronaves Civas de Grande Porte
LCR	Requisitos de Conteúdo Local / Local Content Requisitos
n.	número
Nr.	Nota de Rodapé
NAFTA	North American Free Trade Agreement
ND	Não discriminação
NEC	Neutralidade na Exportação de Capital / Capital Export Neutrality / CEN
NGO	Organizações Não Governamentais
NIC	Neutralidade na Importação de Capital / Capital Import Neutrality / CIN
MNTs	Medidas Não Tarifárias
NMF	Tratamento da Nação mais Favorecida / Most-Favoured-Nation Treatment
MAP	Mutual Agreement Procedure / Procedimento Amigável
MRPC	Mecanismos de Revisão de Políticas Tarifárias / TPRM
MTC	Model Tax Convention
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OFB	Operações Fora de Balanço
OGM	Organismo Geneticamente Modificado
OMA	Organização Mundial de Aduanas / WCO
OMC	Organização Mundial do Comércio / WTO
ONG	Organização Não-Governamental sem Fins Lucrativos
OMS	Organização Mundial da Saúde / WHO
ORec	Órgão de Recurso / Appellate Body / AB
ORL	Órgão de Resolução de Litígios/ Dispute Settlement Body/ DSB
PATVD	Programa de apoio ao desenv. tecnológico da indústria de equip. para a TV digital
PADIS	Programa de apoio ao desenv. tecnológico da ind. de Semicondutores e Displays
p.	página
pp.	páginas
par.	Parágrafo
PEC	Programa destinado a empresas predominantemente e exportadoras
PEX	Isenção de participação / Participation Exception
PI	Propriedade Intelectual / Intellectual Property / IP
PPB	Processo Produtivo Básico

PSA	Acordos sobre a Inspeção antes da Expedição
PT	Preços de Transferência
RECAP	Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras
ROO	Acordo sobre as Regras de Origem
RORec	Relatório do Órgão de Recursos
RPa	Relatório do Painel
SAARs	Specific Anti Abuse Rules / Regras específicas anti-abuso
SATAP	So As To Afford Protection / De Modo A Proteger
SDP	Presença Digital Significativa / Significant Digital Presence
SDR	Special drawing rights / Direitos especiais de saque
SPS	Acordo de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias
SRL	Sistema de Resolução de Litígios / DSS
TBT	Acordo de Obstáculos Técnicos ao Comércio
TL	Tradução Livre
TN	Tratamento Nacional / National Treatment
TRIMs	Acordo de Medidas de Investimentos relacionadas ao Comércio
TRIPS	Acordo dos Direitos de Prop. Intelectual relacionadas ao Comércio
UA	União Aduaneira
UE	União Europeia/EU
UN	United Nations / Nações Unidas
US	United States / Estados Unidos / EUA
WTO	World Trade Organization / OMC
VAT	Value Added Tax / Imposto sobre Valor Acrescentado / IVA
Vol.	Volume
<i>Vide.</i>	Ver
ZLC	Zonas de Livre Comércio
ZTE	Zonas Tributárias Especiais/ Special Tax Zones / STZ

OMC E TRIBUTAÇÃO

Antonio Lopo Martinez

1. INTRODUÇÃO	1
1.1 PROBLEMA	5
1.2 OBJETIVOS	8
1.3 RELEVÂNCIA	11
1.4 MÉTODO	15
1.5 INOVAÇÃO.....	17
1.6 PLANO.....	19
PARTE I – COMÉRCIO INTERNACIONAL E TRIBUTOS: HISTÓRICO, TEORIAS E INSTRUMENTOS DE POLÍTICAS COMERCIAIS.....	21
2. RELAÇÕES ENTRE O COMÉRCIO INTERNACIONAL E A MATÉRIA TRIBUTÁRIA	22
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA MULTILATERAL DE COMÉRCIO	23
2.2 NOÇÕES INICIAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO NO SISTEMA DE COMÉRCIO MULTILATERAL.....	28
2.3 DIREITO DE COMÉRCIO INTERNACIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.....	34
2.3.1 <i>Direito internacional econômico e direito do comércio internacional</i>	36
2.3.2 <i>Direito do comércio internacional como fonte do direito tributário</i>	38
2.3.3 <i>Direito tributário internacional e direito internacional tributário</i>	40
2.3.4 <i>Soft law e hard law</i>	42
2.4 ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO.....	44
2.4.1 <i>Objetivos e metas</i>	45
2.4.1.1 O que a OMC faz	46
2.4.1.2 O que a OMC não faz	46
2.4.2 <i>Princípios-chaves</i>	47
2.4.2.1 <i>Princípio da não discriminação</i>	48
2.4.2.1.1 <i>Cláusula da nação mais favorecida</i>	48
2.4.2.1.2 <i>Cláusula do tratamento nacional</i>	50
2.4.2.2 <i>Princípio da transparência</i>	51
2.4.2.3 <i>Princípio do tratamento especial e diferenciado</i>	52
2.4.2.4 <i>Princípio da reciprocidade</i>	52
2.4.3 <i>Sistema de Resolução de Litígios da OMC</i>	53
2.4.3.1 <i>Consulta</i>	54
2.4.3.2 <i>Painel</i>	54
2.4.3.3 <i>Procedimentos preparatórios para o painel</i>	55
2.4.3.4 <i>Procedimentos durante painel</i>	55

2.4.3.5 Relatório do painel.....	55
2.4.3.6 Recursos.....	56
2.4.3.7 Relatório do Órgão de Recurso.....	56
2.4.3.8 Apelo (art. 21.5 do ERL).....	56
2.4.3.9 Remédios.....	56
2.4.3.10 Procedimentos de Arbitragem.....	57
2.4.4 <i>Futuro do sistema da OMC</i>	59
2.5 ORGANIZAÇÕES TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS.....	64
2.5.1 OCDE.....	64
2.5.1.1 Histórico e missão.....	64
2.5.1.2 Principais instrumentos e produtos.....	65
2.5.1.3 Convenção Modelo da Dupla Tributação da OCDE.....	66
2.5.1.4 Regulação da concorrência tributária internacional.....	67
2.5.1.5 Padrões tributários recomendados pela OCDE.....	68
2.5.2 ONU.....	71
2.5.3 FMI.....	72
2.5.4 G20.....	73
2.6 TRIBUTOS COMO BARREIRA PROTECIONISTA.....	74
2.7 COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA E SISTEMA MULTILATERAL DE COMÉRCIO.....	80
2.8 COORDENAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS E COMÉRCIO EXTERIOR.....	83
2.9 CONCLUSÕES PARCIAIS.....	84
3. TRIBUTOS NAS TEORIAS DO COMÉRCIO INTERNACIONAL E INSTRUMENTOS DE POLÍTICA	
COMERCIAL.....	86
3.1 TEORIAS DO COMÉRCIO INTERNACIONAL.....	91
3.1.1 <i>Mercantilismo</i>	92
3.1.2 <i>Teoria Clássica (Adam Smith e David Ricardo)</i>	93
3.1.3 <i>Teoria Neoclássica (Heckscher-Ohlin- Samuelson)</i>	96
3.1.4 <i>“Novas” teorias do comércio internacional</i>	97
3.2 INSTRUMENTOS DE POLÍTICA ECONÔMICA COMERCIAL.....	103
3.2.1 <i>Tarifas (impostos de importação)</i>	104
3.2.2 <i>Restrições quantitativas</i>	107
3.2.3 <i>Impostos de exportação</i>	108
3.2.4 <i>Subsídios fiscais</i>	110
3.2.5 <i>Ajuste fiscal de fronteira</i>	114
3.2.6 <i>Regulações de preços de transferência</i>	117
3.2.7 <i>Medidas tributárias afetando serviços</i>	120
3.3 CONCLUSÕES PARCIAIS.....	121

PARTE II – ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NOS ACORDOS DA OMC E NA JURISPRUDÊNCIA DO SISTEMA DE RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS	124
4. ANÁLISE DO CONTEÚDO FISCAL DOS ACORDOS DA OMC	125
4.1 ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO (GATT)	128
4.1.1 <i>Provisões no GATT relativas à tributação</i>	129
4.1.1.1 Artigo I (tratamento da nação mais favorecida – NMF)	129
4.1.1.1.1 Objetivo e repercussões tributárias	130
4.1.1.1.2 Significado de “vantagem, favor, imunidade ou privilégio” (1ª parte do art. I:1)	130
4.1.1.1.3 Significado de “em relação” (1ª parte do art. I:1)	132
4.1.1.1.4 Significado de “incondicionalmente” (1ª parte do art. I:1)	132
4.1.1.1.5 Significado de “produtos similares” – <i>like products – produit similaire</i> (1ª parte do art. I:1)	133
4.1.1.1.6 Significado de “quaisquer encargos” (2ª parte do art. I:1)	133
4.1.1.1.7 Significado de “com elas se relacionem” (2ª parte do art. I:1)	134
4.1.1.2 Artigo II – Listas de Concessões	135
4.1.1.3 Artigo III (tratamento nacional – TN)	139
4.1.1.3.1 Objetivo e repercussões tributárias	140
4.1.1.3.2 Artigo III.1 do GATT	141
4.1.1.3.3 Artigo III.2 do GATT (não discriminação tributária)	142
4.1.1.3.4 Artigo III.4 do GATT (não discriminação regulatória)	146
4.1.1.3.5 Significado de “tratamento menos favorável” (<i>less favourable treatment</i>)	152
4.1.1.3.6 Significado de “produtos similares” (<i>like products</i>)	154
4.1.1.3.7 Significado de “direta ou indiretamente”	156
4.1.1.3.8 Artigo III:8(b) (subsídios a produtores nacionais)	159
4.1.1.4 Artigo VI (direitos “antidumping” e de compensação)	161
4.1.1.5 Artigo VII (valor para fins alfandegários)	161
4.1.1.6 Artigo VIII (emolumentos e formalidades referentes à importação e à exportação)	162
4.1.1.7 Artigo X (publicação e aplicação dos regulamentos relativos ao comércio)	163
4.1.1.8 Artigo XI (eliminação geral de restrições quantitativas)	165
4.1.1.9 Artigo XVI (subsídios)	166
4.1.1.10 Artigo XVIII (assistência governamental ao desenvolvimento econômico)	166
4.1.1.11 Artigo XX (exceções)	167
4.1.1.11.1 <i>Caput</i> do Artigo XX	168
4.1.1.11.2 Artigo XX(a) – “necessárias à proteção da moralidade pública”	171
4.1.1.11.3 Artigo XX(b) – “necessárias a proteção da saúde, vida... e preservação dos vegetais”	172
4.1.1.11.4 Artigo XX(d) – “assegurar a aplicação das leis e regulamentos”	173
4.1.1.11.5 Artigo XX(g) – “relativas à conservação dos recursos naturais esgotáveis”	176
4.1.1.12 Artigo XXI (exceções relativas à segurança nacional)	178
4.1.1.13 Artigo XXIII (Proteção de Concessões e Vantagens)	180
4.1.1.14 Artigo XXIV (uniões aduaneiras e zonas de livre comércio)	181
4.1.2 <i>Discriminação tributária no GATT</i>	182
4.1.3 <i>Tributação direta e o GATT</i>	186

4.1.4 Preços de transferência e princípio da não discriminação no GATT	192
4.1.4.1 Documentação de preços de transferência como barreira protecionista	195
4.1.4.2 Preços de transferência e ajustes fiscais de fronteira	197
4.1.5. Ajustes fiscais de fronteira no GATT	197
4.2 ACORDO SOBRE SUBSÍDIOS E MEDIDAS COMPENSATÓRIAS (ASCM)	202
4.2.1 Provisões no ASCM relativas à tributação	205
4.2.1.1 Artigo 1 (definição de subsídios)	205
4.2.1.1.1 “Contribuição financeira”, art. 1.1(a)(1)	206
4.2.1.1.2 “Uma transferência direta de fundos”, art. 1.1(a)(1)(i)	208
4.2.1.1.3 “Receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas”, art. 1.1(a)(1)(ii) ...	209
4.2.1.1.4 “Um governo fornece bens ou serviços”, art. 1.1(a)(1)(iii)	215
4.2.1.1.5 “Adquire bens”, art. 1.1(a)(1)(iii).....	216
4.2.1.1.6 “pagamentos a um sistema de fundos” ou “instrua um órgão privado a realizar”, art.1.1(a)(1)(iv)	217
4.2.1.1.7 “...receita ou sustentação de preços no sentido do art. XVI do GATT”, Art.1.1(a)(2).....	217
4.2.1.1.8 “Com isso se confira uma vantagem”, art. 1.1(b)	218
4.2.1.1.9 Especificidade, condição <i>sine qua non</i> para se aplicar disposições do ASCM.....	219
4.2.1.2 Artigo 2 (especificidade)	219
4.2.2.1.2 Artigo 2.2 do ASCM.....	224
4.2.1.3 Artigo 3 (subsídios proibidos)	225
4.2.1.3.1 Artigo 3.1(a)	227
4.2.1.3.2 Artigo 3.1(b).....	229
4.2.2.3.3 Subsídios acionáveis (recorríveis)	231
4.2.2.3.4 Subsídios não acionáveis (irrecorríveis)	232
4.2.1.4 Artigo 4 (recursos)	232
4.2.1.5 Artigo 5 (efeitos danosos)	233
4.2.1.6 Artigo 6 (grave dano)	235
4.2.1.7 Artigo 27 (tratamento especial e diferenciado de países em desenvolvimento).....	236
4.2.1.8 Anexo I	237
4.2.1.9 Nota de rodapé 1	239
4.2.1.10 Nota de rodapé 58	240
4.2.1.11 Nota de rodapé 59	241
4.2.1.11.1 Primeira frase (diferimento de tributos diretos)	243
4.2.1.11.2 Segunda frase (princípio da “plena concorrência” - <i>arm’s length</i>)	243
4.2.1.11.3 Terceira e quarta frases (remédios).....	244
4.2.1.11.4 Quinta frase (medidas para evitar a dupla tributação).....	244
4.2.1.12 Nota de rodapé 60	246
4.2.1.13 Nota de rodapé 64	246
4.2.1 Os Incentivos fiscais e o ASCM	247
4.2.1.1 Tax Sparing como subsídio fiscal	249
4.2.2 Transfer Pricing, Acordo Prévio de Preços de Transferência e o ASCM.....	250

4.2.3 <i>Ajustes fiscais de fronteira e o ASCM</i>	253
4.2.4 <i>Zonas tributárias especiais (ZTE) e o ASCM</i>	254
4.3 ACORDO GERAL SOBRE O COMÉRCIO E SERVIÇOS (GATS)	258
4.3.1 <i>Provisões do GATS relativas à Tributação</i>	262
4.3.1.1 Artigo II (Tratamento da Nação Mais Favorecida)	262
4.3.1.1.1 Similaridade em serviços e prestadores de serviços.....	263
4.3.1.1.2 Violação das Obrigações da NMF em matéria de tributação.....	264
4.3.1.2 Artigo XVII (Tratamento Nacional).....	265
4.3.1.3 Artigo XI (pagamentos e transferências).....	269
4.3.1.4 Artigo XIV (exceções gerais).....	270
4.3.1.4.1 <i>Caput</i> do artigo XIV.....	270
4.3.1.4.2 Artigo XIV(a) “proteger a moral ou manter a ordem pública”.....	271
4.3.1.4.3 Artigo XIV(c) “assegurar a observância das leis e regulamentos”.....	272
4.3.1.4.4 Artigo XIV(d) “assegurar a imposição... equitativa ou efetiva de impostos diretos”	274
4.3.1.4.5 Artigo XIV(e) “resulte de um acordo destinado a evitar a dupla tributação”	274
4.3.1.5 Artigo XX (listas de compromissos específicos)	276
4.3.1.6 Artigo XXII (consultas)	276
4.3.1.7 Nota de rodapé 6	277
4.3.2 <i>Discriminação tributária de serviços</i>	278
4.3.3.1 Exceções gerais	279
4.3.3.2 Tributação na fonte.....	280
4.3.3 <i>GATS, tributação e subsídios tributários</i>	281
4.4 ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA (AVA).....	283
4.4.1 <i>Valor Aduaneiro</i>	284
4.4.2 <i>Valor Aduaneiro e Preço de Transferência</i>	286
4.5 ACORDO DE AGRICULTURA (AOA)	288
4.6 ACORDO SOBRE MEDIDAS DE INVESTIMENTO RELACIONADAS COM O COMÉRCIO (TRIMs).....	290
4.7 ACORDO DOS DIREITOS DE PROPRIEDADE INTELECTUAL RELACIONADAS COM O COMÉRCIO (TRIPS).....	292
4.8 MECANISMOS DE REVISÃO DE POLÍTICAS COMERCIAIS (MRPC)	295
4.9 PROTOCOLO DE ACESSO À OMC	297
4.10 CONCLUSÕES PARCIAIS.....	300
5. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA COM CONTEÚDO FISCAL EM DISPUTAS NA OMC.....	302
5.1 <i>CASE LAW</i> RELATIVO À TRIBUTAÇÃO NA OMC	304
5.1.1 <i>Disputas em medidas tributárias no período do GATT</i>	305
5.1.1.1 BRAZIL – INTERNAL TAXES	306
5.1.1.2 UNITED STATES – TAXES ON PETROLEUM AND CERTAIN IMPORTED SUBSTANCES.....	306
5.1.1.3 UNITED STATES – MEASURES AFFECTING ALCOHOLIC AND MALT BEVERAGES	307
5.1.1.4 ITALY – AGRICULTURAL MACHINERY	308
5.1.1.5 INCOME TAX PRACTICES (BELGIUM, FRANCE, NETHERLANDS, UNITED STATES).....	309

5.1.1.6 BELGIAN FAMILY ALLOWANCES (ALLOCATIONS FAMILIES)	310
5.1.1.7 US – TAX ON AUTOMOBILES	310
5.1.1.8 US – TABACCO	311
5.1.1.9 CANADA – PROVINCIAL LIQUOR BOARDS	312
5.1.1.10 THAILAND–RESTRICTIONS ON IMPORTATION AND INTERNAL TAXES ON CIGARETTE	312
5.1.1.11 JAPAN –TAXES AND LABELLING PRACTICES ON ALCOHOLIC BEVERAGES	313
5.1.1.11 CANADA – GOLD COINS	314
5.1.1.12 CEE – VALUE-ADDED TAX AND THRESHOLD	315
5.1.1.13 FRANCE – COMPENSATION TAX	315
5.1.1.14 GREECE – IMPORT TAXES	315
5.1.1.15 GERMANY – SARDINES	316
5.1.2 <i>Disputas no período da OMC</i>	316
5.2 TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS NA OMC	317
5.2.1 JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES	317
5.2.2 KOREA – TAXES ON ALCOHOLIC BEVERAGES	320
5.2.3 INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES	322
5.2.4 CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES	323
5.2.5 PHILIPPINES – TAXES ON DISTILLED SPIRITS	324
5.2.6 MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS	325
5.3 TRIBUTAÇÃO DE AUTOMÓVEIS NA OMC	328
5.4 TRIBUTAÇÃO DO TABACO NA OMC	331
5.5 PAGAMENTO AVANÇADO DE TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS	334
5.6 TRIBUTAÇÃO DA EXPORTAÇÃO EM CERTAS MATÉRIAS PRIMAS E TERRAS RARAS	336
5.7 LEGISLAÇÃO DISC, FSC, ETI E AJCA PROMOVEDO EXPORTAÇÕES NOS EUA	339
5.8 SUBSÍDIOS FISCAIS PARA PRODUTORES DE AERONAVES	344
5.8.1 US – <i>Large Civil Aircraft</i>	344
5.8.2 US – <i>Tax Incentives</i>	348
5.8.3 <i>Canada – Aircraft</i>	350
5.9 SUBSÍDIOS FISCAIS PARA POLÍTICAS INDUSTRIAIS DE DESENVOLVIMENTO	350
5.10 TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS E MEDIDAS <i>ANTI-TAX AVOIDANCE</i> (OCDE/BEPS)	354
5.11 SUBSÍDIOS FISCAIS EM ENERGIA RENOVÁVEL	358
5.12 CONCLUSÕES PARCIAIS	360
PARTE III ACORDOS DA OMC E CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO: ACUMULAÇÕES, CONFLITOS E RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS	361
6. ACORDOS DA OMC E CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO: ACUMULAÇÕES E CONFLITOS	362
6.1 ACORDOS DA OMC COMO DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO	366
6.1.1 <i>Interação de acordos da OMC com outras regras de direito internacional</i>	368
6.1.2 <i>Princípios gerais da interpretação de acordos e tratados internacionais</i>	373

6.1.2.1 Princípio da boa-fé	376
6.1.2.2 Princípio pacta sunt servanda	377
6.1.2.3 Expressio unius est exclusio alterius	378
6.1.2.4 In dubio mitius	379
6.1.2.5 Métodos usuais de interpretação de tratados.....	380
6.2 CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO (CDT).....	381
6.3 ACORDO FISCAL MULTILATERAL (AFM)	387
6.4 ACORDOS DA OMC E TRATADOS DE TRIBUTAÇÃO.....	390
6.5 DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA NAS CDTs FACE AOS ACORDOS DA OMC.....	395
6.5.1 Princípio da não discriminação do art. 24 da CMOCDE	399
6.5.2 Origem do artigo 24 da CMOCDE	401
6.5.3 Estrutura do artigo 24º CMOCDE	402
6.5.3.1 Discriminação indireta (encoberta).....	403
6.5.3.2 É o mesmo que tratamento da nação mais favorecida (NMF)?	404
6.5.3.3 Comparabilidade.....	405
6.5.3.4 O art. 24 da CMOCDE aplica-se a tributos indiretos?.....	406
6.5.4 Combinação com as regras de não discriminação da OMC.....	407
6.6 CLÁUSULAS CONFLITUANTES NOS ACORDOS DA OMC E TRATADO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO	411
6.7 CONCLUSÕES PARCIAIS.....	413
7. RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS NA OMC.....	415
7.1 RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS EM COMÉRCIO INTERNACIONAL E TRIBUTAÇÃO	418
7.1.1 Procedimento amigável (MAP) nas CDTs.....	421
7.1.1.1 Procedimento amigável unilateral.....	422
7.1.1.2 Procedimento amigável bilateral	423
7.1.1.3 Procedimento amigável interpretativo e integrativo.....	423
7.1.1.4 Procedimento de arbitragem nas CDTs	424
7.1.2 Efeitos da <i>lis pendens</i> e <i>res judicata</i>	427
7.1.3 Sobreposição de acordos OMC e CDTs.....	429
7.1.4 Procedimentos para resolver conflitos entre acordos da OMC e CDTs.....	430
7.2 APRECIANDO A SOBREPOSIÇÃO DE ACORDOS OMC E TRATADOS FISCAIS	435
7.2.1 Conflitos GATT e CDTs.....	436
7.2.2 Conflitos GATS e CDTs.....	440
7.2.2.1 Ratione materiae – o âmbito de um acordo relativo à prevenção da dupla tributação	441
7.2.2.2 Ratio temporis – CDT pré-existente aquando do Acordo da OMC.....	442
7.2.2.2.1 Cenário 1: CDT pré-1995, sem consenso	446
7.2.2.2.2 Cenário 2: CDT pós-1995, o árbitro entende fora do escopo da CDT	446
7.2.2.2.3 Cenário 3: o escopo não foi delimitado, avanço para o ORL, que declina competência	447
7.2.2.2.4 Cenário 4: o escopo não foi delimitado, avanço para o ORL, aprecia o escopo da CDT	447
7.2.2.2.5 Cenário 5: o escopo não foi delimitado, o ORL recusa definir, reservando para um árbitro.	447

7.2.2.3 Ratione personae – CDTs entre membros da OMC	448
7.2.5. <i>Conflito ASCM e CDTs</i>	451
7.3 COMPETÊNCIA DA OMC PARA RESOLVER QUESTÕES FISCAIS.....	453
7.3.1 <i>Processos paralelos</i>	454
7.3.2 <i>Participação de terceiros</i>	455
7.3.3 <i>Ausência de especialização tributária na OMC</i>	455
7.4 CONCLUSÕES PARCIAIS.....	458
PARTE IV. OMC E REFORMAS TRIBUTÁRIAS CONTEMPORÂNEAS	460
8. REFORMAS TRIBUTÁRIAS EM FACE DOS ACORDOS DA OMC	461
8.1 REFORMAS TRIBUTÁRIAS ANTI BEPS, GLOBE E OMC.....	462
8.1.1 <i>Medidas anti-tax avoidance</i>	466
8.1.1.1 Regras de preços de transferência.....	466
8.1.1.2 Empresa estrangeira controlada (Controlled Foreign Corporation – CFC).....	467
8.1.1.3 Regras de subcapitalização (thin capitalization rules)	469
8.1.1.4 General anti-abuse provision: GAAR.....	470
8.1.2 <i>Medidas defensivas de base tributária e a OMC</i>	471
8.2 REFORMA TRIBUTÁRIA AMERICANA E A OMC.....	474
8.2.1 <i>Tax Cut & Jobs Act (TCJA)</i>	474
8.2.1.1 Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)	475
8.2.1.2 Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT)	476
8.2.1.2 Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT)	476
8.2.1.3 Foreign-derived intangible income (FDII).....	478
8.2.2 <i>O TCJA e os acordos da OMC</i>	479
8.2.3 <i>Destination-based cash flow tax – DBCFT</i>	483
8.2.3.1 O que é o DBCFT?.....	484
8.2.3.2 DBCFT e potenciais incompatibilidades com acordos da OMC.....	486
8.3 REFORMAS TRIBUTÁRIAS NA ECONOMIA DIGITAL E A OMC	489
8.3.1 <i>Desafio da tributação da economia digital</i>	490
8.3.2 <i>Digital trade, tributação e OMC</i>	493
8.3.3 <i>Reformas tributárias propostas</i>	495
8.3.3.1 UE DST.....	497
8.3.3.2 Estabelecimento estável digital.	499
8.3.4 <i>Tributação digital e acordos da OMC</i>	499
8.3.4.1 Possível análise do DST à luz do GATS	503
8.3.4.1.1 Falha em fornecer tratamento nacional.	503
8.3.4.1.2 “Discriminação arbitrária” ou “injustificável” ou “restrição disfarçada”	505
8.4 REFORMA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL E A OMC	509
8.4.1 <i>Princípio da precaução ambiental</i>	512
8.4.2 <i>Reformas tributárias ambientais e sua compatibilidade com a OMC</i>	514

8.4.3 Subsídios ambientais e OMC.....	518
8.4.4 Imposto sobre carbono e ajuste fiscal de carbono de fronteira.....	524
8.5 REFORMA TRIBUTÁRIA FACE À INOVAÇÃO E À OMC.....	534
8.5.1 Incentivos fiscais para inovação	536
8.5.2 Regimes de patent box e OMC.....	537
8.5.3 Incentivos fiscais I&D, indústria aeronáutica e OMC.....	539
8.5.4 Tributação de robôs e OMC	542
8.6 REFORMA TRIBUTÁRIA COM IMPOSTOS SOBRE O PECADO E A OMC	545
8.6.1 Impostos sobre gorduras (fat taxes).....	547
8.6.2 Impostos sobre bebidas e tabaco	551
8.7 A REFORMA TRIBUTÁRIA NO SISTEMA FINANCEIRO E A OMC	554
8.7.1 Impostos sobre transações financeiras e a OMC.....	555
8.7.2 Operações de bailout no sistema financeiro e a OMC.....	557
8.8 CONCLUSÕES PARCIAIS.....	559
9. CONCLUSÕES.....	561
9.1 NECESSIDADE DE MAIOR COORDENAÇÃO	561
9.1.1 Coordenação da OMC e Tratado de Tributação	561
9.1.2 Realismo e clareza nos instrumentos normativos.....	561
9.2 BOA-FÉ NAS INICIATIVAS DOMÉSTICAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA	562
9.2.1 Internacionalizar as iniciativas de reforma tributária	562
9.2.2 Procurar instrumentos para assegurar que pacta sunt servanda.....	562
9.3 MELHORIAS NO PROCESSO DA OMC	563
9.3.1 Criar mecanismos para discutir questões tributárias com mais frequência	563
9.3.2 Estabelecer diretrizes para decidir questões tributárias na OMC.....	563
9.4 IMUNIZAR CONTRA O VÍRUS DO PROTECIONISMO MEDIANTE REFORMAS TRIBUTÁRIAS.....	563
REFERÊNCIAS	564
CASE-LAW	632
OMC.....	632
GATT	642
ANEXO 1 NORMAS SUBSTANTIVAS TRIBUTÁRIAS NOS ACORDOS DA OMC.....	644
ANEXO 2 QUADRO SINÓPTICO DAS LIDES TRIBUTÁRIAS NA OMC	648
ANEXO 3 QUADRO DA LIDES TRIBUTÁRIAS NO GATT (1947-1995)	657
ANEXO 4 PROVISÕES RELEVANTES NA LEGISLAÇÃO	661
A4.1 PROVISÕES NO GATT	661
A4.2 PROVISÕES NO ASCM	667

A4.3 PROVISÕES NO GATS.....	672
A4.4 PROVISÕES NO AVA	674
A4.5 PROVISÕES NO TRIMS.....	676
A4.6 PROVISÕES NO TRIPS	677
A4.7 PROVISÕES NO ERL	678
A4.8 PROVISÕES NO VCLT	683
A4.9 PROVISÕES NA CMOCDE (TAL COMO EM 21/11/2017)	685

1. INTRODUÇÃO

“...as regras da OMC abrangem não só as tarifas de importação e, em menor medida, os impostos de exportação, mas também os impostos internos diretos e indiretos, especialmente na medida em que estes impostos afetam o comércio internacional de bens e serviços. Como consequência, uma ampla gama de medidas fiscais tem sido examinada na OMC, inclusive pelo ORL, que tem tomado importantes decisões em disputas tributárias entre os Membros da OMC. As regras da OMC podem, portanto, continuar a ser um fator importante na formação de políticas fiscais, já que os Membros, sem dúvida, quererão assegurar que suas medidas de política fiscal não infrinjam as regras da OMC.” (IL)

MICHAEL DAILY¹

Os tributos, diretos ou indiretos, e os subsídios fiscais podem constituir barreiras alfandegárias ao comércio transfronteiriço. Desse modo, duas áreas do Direito – i) *Direito Fiscal Internacional*, e ii) *Direito do Comércio Internacional* – partilham o objetivo econômico subjacente e semelhante de eliminar ou reduzir as barreiras que impedem o livre fluxo do comércio internacional.²

De fato, a característica fundamental de relevo da política comercial e tributária internacional é *evitar a dupla tributação e a não discriminação*; no entanto, apesar dos objetivos comuns, as esferas do direito fiscal internacional e do direito do comércio internacional são muito diferentes em termos teóricos, estruturais e práticos. Cresce também em importância, por ser um princípio crucial, a *transparência*, como mecanismo para assegurar a previsibilidade nas relações comerciais e tributárias.

Certamente, o maior desafio no que diz respeito a regras comerciais multilaterais será o de que os compromissos de liberalização do comércio com respeito às tarifas possam estar viciados por outros instrumentos protecionistas não explicitamente limitados por tais regras. Face a essas circunstâncias, os instrumentos multilaterais de comércio e outros acordos devem confrontar ampla variedade de medidas protecionistas, inclusive as medidas tributárias. Por exemplo, quando se analisa uma tarifa de importação, *de facto* estamos diante de um imposto sobre o consumo doméstico combinado a um subsídio para a produção doméstica.³

¹ Cf. M. DALY, *Is the WTO a World Tax Organization?: A Primer for WTO Rules for Policy Makers*, International Monetary Fund / Fiscal Affairs Department, Washington, D.C., 2016, p. 42.

² Cf. R. M. DA SILVEIRA, *Tributação e concorrência*, Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Quartier Latin, São Paulo, SP, 2011, pp. 331-332. Segundo a visão do autor, o Direito do Comércio Internacional está orientado para operações de compra e venda de produtos e prestação de serviços que envolvem mais de um país, visando o crescimento e o desenvolvimento econômico dos Estados participantes. Esse ramo do Direito tem por escopo a regulamentação das práticas comerciais internacionais, o que é feito, atualmente, sob a égide da OMC.

³ M. DALY, *Is the WTO ...*, cit., n. 2.

Se lançarmos um olhar interpretativo sobre a evolução da Organização Mundial do Comércio (OMC / *World Trade Organization: WTO*) e suas predecessoras, a idealizada Organização do Comércio Internacional (*International Trade Organization: ITO*)⁴ e o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (*General Agreement on Tariffs and Trade: GATT*)⁵, notaremos que foram geradas no ambiente de conflitos internacionais. O surgimento das organizações internacionais visava estimular a paz e bloquear políticas protecionistas, causadoras da depressão econômica global e da radicalização política, com resultados como o fascismo e o nazismo.

Os objetivos da OMC, desde seus primórdios, conforme seu acordo constitutivo, são: i) melhoria da qualidade de vida e pleno emprego; ii) crescimento amplo e estável da renda real e da demanda efetiva; iii) expansão da produção e do comércio de bens e serviços; iv) otimização do uso de recurso, de acordo com objetivos de desenvolvimento sustentável. Ou seja, o mandato da OMC é a promoção do desenvolvimento econômico sustentável.⁶

A OMC, com a rodada do Uruguai⁷, aumentou o número de acordos comerciais, indo muito além do GATT (também referido em Portugal como Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio). Entre os acordos, cabe citar: Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (*General Agreement on Trade in Services: GATS*), Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (*Agreement on Subsidies and Countervailing Measures: ASMC*), Acordo de Medidas de Investimento Relacionadas

⁴ A ITO, proposta em Bretton Woods, não constitui uma organização de fato em virtude de os Estados Unidos não terem apoiado. O Fundo Monetário Internacional (FMI / *International Monetary Fund: IMF*) e o Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento – Banco Mundial (BIRD / *International Bank for Reconstruction and Development: IBRD* ou *World Bank*: Banco Mundial), se estabeleceram e têm ajudado na cooperação econômica e desenvolvimento, em prol de uma economia mundial mais estável. Como se sabe, o Fundo Monetário Internacional promove a cooperação monetária internacional. Por sua vez, o Banco Mundial está voltado para a promoção de políticas de desenvolvimento e a redução da pobreza.

⁵ O GATT teve sua importância para o comércio internacional pois “apesar de ostentar a condição de mero acordo, passou a constituir, em caráter pragmático, um órgão internacional, com sede em Genebra, que cuidou de prover a base institucional para diversas rodadas de negociações (oito no total) entre os países sobre o comércio, coordenando e supervisionando as regras do comércio.” Cf. V. THORSTENSEN, *OMC - As Regras do Comércio Internacional e a Nova Rodada de Negociações Multilaterais*, 2, Aduaneiras, São Paulo, SP, Brasil, 2001, pp. 29-30.

⁶ Segundo LUÍS PEDRO CUNHA, o objetivo principal da OMC é “o de criar e manter um sistema comercial multilateral duradouro, integrado e viável. Todavia deve notar-se que no preâmbulo do acordo que institui a OMC se reconhece que é necessário enviar esforços positivos no sentido de assegurar que os países em desenvolvimento e em particular os países mais atrasados beneficiem de uma parte do crescimento do comércio internacional que corresponda às suas necessidades”. Cf. L. P. CUNHA, “O fracasso do Doha Round e a questão do desenvolvimento”, *Sep. de: Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 57, t.1, 2014, p. 1272. Acrescenta ainda o autor, na p. 1296, que se presencia na atualidade a estagnação do multilateralismo, com a longa vigência dos acordos da Rodada do Uruguai, com implicações no deslocamento para acordos de integração regional, acordos plurilaterais e unilateralismo.

⁷ Cabe aqui reconhecer o mérito do GATT, na medida em que estimulou o processo de liberação contínua do comércio internacional em suas oito rodadas: 1ª Genebra (1947-1948), 2ª Annecy (1949), 3ª Torquay (1950-1951), 4ª Genebra (1956), 5ª Dillon (1960-1962), 6ª Kennedy (1964-1967), 7ª Tóquio (1973-1979) e 8ª Uruguai (1986 -1994). Cf. P. R. DE ALMEIDA, “A longa marcha da OMC: do nascimento aos impasses atuais”, *Meridiano 47 - Journal of Global Studies*, vol. 16, 150, 2015, pp. 16-22.

com o Comércio (*Trade-Related Investment Measures: TRIMs*), Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados com o Comércio (*Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights: TRIPS*). Acordo sobre a Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias (*Sanitary and Phytosanitary Measures: SPS*). Acordo sobre Obstáculos Técnicos ao Comércio (*Technical Barriers to Trade: TBT*) e o Acordo de Valoração Aduaneira (*Customs Valuation Agreement: CVA*)⁸.

Neste momento, cabe ressaltar que um dos princípios fundamentais do direito tributário internacional é o da *não discriminação*. Ele está contido na maior parte dos acordos de economia internacional, estando presente em quase todas as Convenções de Dupla Tributação (CDT), na forma da cláusula do art. 24 das Convenções Modelos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e das Nações Unidas. Nesse contexto, o *princípio da não discriminação* é crucial para o processo de integração econômica dos países.⁹

Esse valor da não discriminação encontra também a sua expressão no sistema multilateral de comércio, coordenado pela OMC, sendo, reconhecidamente, um dos mais importantes princípios no sistema. Nota-se que a *não discriminação* ganha no Comércio Internacional dimensão muito mais ampla do que aquela prescrita nas convenções para evitar dupla tributação (CDTs).¹⁰ Na verdade, o princípio da não discriminação abarca tanto as obrigações relacionadas com o tratamento da nação mais favorecida (NMF), como o tratamento nacional (TN). Essas regras se materializam, em síntese, na proibição de discriminação entre produtos estrangeiros e nacionais, mas também foram estendidas aos serviços e pessoas.¹¹

⁸ WTO ANALYTICAL INDEX: GUIDE TO WTO LAW AND PRACTICE, Cambridge University Press, Cambridge, UK; New York, 2012.

⁹ Cf. M. SADOWSKY, *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Larcier, Bruxelles, 2013, pp. 46-47. «Le principe de non-discrimination est l'un des fondements du droit fiscal international. Il est contenu dans la plupart des accords économiques internationaux.»

¹⁰ R. ROHATGI, “How Double Taxation Arises - The Role of Domestic Tax Systems”, in *Roy Robotgi on International Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2018, pp. 7–8. A dupla tributação refere-se à situação em que o contribuinte é tributado duas vezes em relação ao mesmo item de renda ou capital. Ocorre quando duas ou mais jurisdições tributam a mesma renda ou o mesmo capital, e o mesmo contribuinte. Resulta, portanto, na sobreposição de direitos tributários, como consequência de conflito nos fatores de conexão para a tributação. Dois princípios-chave surgiram para a determinação da jurisdição: a base pessoal e a base territorial. Os fatores de conexão sob a base de tributação pessoal baseiam-se geralmente nos vínculos que o contribuinte (pessoa coletiva ou pessoa singular) tem com o Estado, tais como residência ou domicílio e nacionalidade, enquanto para a base territorial de tributação, a localização da fonte de renda é o fator de conexão mais relevante.

¹¹ Destaque-se que os direitos aduaneiros são impostos. Nesse sentido, a redução dos direitos aduaneiros e a eliminação do tratamento discriminatório estão intimamente ligados ao domínio tributário, pois tanto os direitos aduaneiros (impostos aduaneiros) como os impostos internos (impostos não aduaneiros) representam um dos mais comuns e importantes obstáculos ao livre curso das trocas comerciais. Os princípios fundamentais do GATT/OMC condicionam de modo significativo a liberdade dos membros da OMC na estruturação dos respectivos sistemas fiscais. Cf. S. VASQUES, *Manual de direito fiscal*, Edições Almedina, Coimbra, 2011, p. 84.

A *não discriminação* é tema fulcral da literatura sobre comércio exterior e tributação internacional. Numa ampla gama de instituições internacionais, há demanda por regras para a condução do comércio internacional e a implementação de políticas comerciais, as quais concomitantemente assegurem às partes tratamento justo e equilibrado, no respeito das normas tributárias. De modo generalizado, acredita-se que, com a tributação mais justa do comércio de bens e serviços, poderemos, entre outras vantagens, reduzir os custos de transação, estimulando o crescimento próspero das transações globais.¹²

Neste ponto, deve se destacar a recorrência contemporânea de reformas tributárias que, embora relevantes para reestruturar sistemas tributários face a mudanças sociais, econômicas e tecnológicas, devem estar em sintonia com os acordos e a jurisprudência da OMC. Conforme se enunciará a seguir, a tese almeja discutir as normas presentes nos acordos da OMC que definem aspectos associados à tributação, além de fazer uma reflexão sistematizada e atual da jurisprudência procedente da própria OMC, em virtude dos seus mecanismos únicos no âmbito do Sistema de Resolução de Litígios (SRL). Além disso, serão debatidas potenciais interações e conflitos entre os acordos da OMC e os tratados de tributação (*tax treaties*). Serão propostos soluções e caminhos nessa temática ainda pouco explorada pela literatura jurídica em Portugal e no Brasil. Como contribuição adicional, apresenta-se um conjunto de diretrizes para orientar potenciais reformas tributárias.¹³

A tese se propõe a fornecer orientações sobre a concepção da política fiscal em ambiente de contínuas e progressivas reformas tributárias. Sendo inevitáveis as conexões, diretas ou indiretas, entre a tributação e o sistema de comércio internacional, é essencial identificar diretrizes para lidar com essas conexões. Na sequência deste capítulo será apresentado o problema, os objetivos, a relevância, o método, a inovação e o plano de investigação deste estudo.

¹² Cf. M. F. DE WILDE, *Sharing the pie: taxing multinationals in a global market*, IBFD, Amsterdam, 2017, pp. 51-52. A não discriminação relaciona-se com o princípio da igualdade, em conformidade com o que é histórica e amplamente reconhecido como a noção de igualdade de tratamento perante a lei. Igualdade econômica presume tratamento igualitário para fins fiscais e, em circunstâncias econômicas desiguais, deve haver tratamento diferenciado, na medida da desigualdade. Trata-se do requisito normativo da paridade de imposto em iguais circunstâncias econômicas.

¹³ Cf. J. CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, Almedina., Coimbra, 2015, pp. 34–35. Dada a diversidade de normas, tem-se procurado isolar, dentro do direito financeiro, um setor suficientemente homogêneo quanto ao seu objeto e específico no concernente ao regime jurídico: o direito da generalidade das receitas coativas de natureza contributiva, ou seja, o direito dos tributos ou direito tributário, e, noutros casos, o mais importante segmento deste domínio normativo, que é constituído pelo direito das receitas coativas unilaterais, isto é, o direito dos impostos ou direito fiscal. Pela primeira solução tem optado a doutrina brasileira (bem como a italiana e a espanhola) que, para o efeito, se apoia nas disposições constitucionais que consagram um regime específico para a generalidade dos tributos, e não apenas para os impostos. Pela segunda opção, Portugal (bem como França e Alemanha) invoca expressa disposição constitucional, que impõe uma legalidade específica para os impostos. Por conseguinte, no Brasil estuda-se, geralmente, direito tributário, enquanto em Portugal se estuda direito fiscal (em França “*droit fiscal*”; e na Alemanha “*Steuerrecht*”).

1.1 Problema

"... o comércio internacional e os regimes fiscais estão intimamente relacionados em muitos níveis. Além disso, a tributação, e em particular a tributação direta (ou de rendimentos), é, por definição, um obstáculo ao comércio internacional. Por outro lado, a eliminação dos impostos sobre o rendimento é improvável num futuro próximo, uma vez que a maioria dos governos financia as suas operações em grande medida com as receitas do imposto sobre o rendimento. Na medida em que o ideal do livre comércio não pode ser alcançado, deve ser estabelecido um compromisso que promova o livre comércio e permita a existência de barreiras comerciais relacionadas com os impostos". (IL)

YARIV BRAUNER¹⁴

Como principal problema de pesquisa, questiona-se a extensão em que as normas da OMC (Direito da OMC) exercem influência sobre aspectos de tributação em sede de direito interno dos países-membros. Em termos práticos, apresentam-se recomendações para a estruturação de reformas tributárias em sintonia com as normas da OMC.

Nota-se que a OMC desempenha papel crucial no direito fiscal internacional, mas as regras aplicáveis à tributação são frequentemente ambíguas e imprecisas, o que pode resultar em conflitos imprevistos entre o direito da OMC e o direito fiscal internacional. Cabe, portanto, na tese oferecer alguns subsídios para resolver essas questões¹⁵.

Ao longo do texto, examina-se em que medida as regras da OMC constroem a liberdade e soberania de seus membros no que toca às decisões políticas na formulação de suas políticas fiscais.

A tese aborda a interseção de dois temas muito relevantes na atualidade: comércio e tributos. Da simples revisão de destaques em notícias recentes, salta aos olhos a relevância desses temas cruciais para o futuro econômico das nações, citado entre os quatro Ts: *taxes, trade, transparency e terrorism*. Certamente, tratar a interação entre os dois primeiros, demonstra o alinhamento do objeto de estudo com as temáticas mais contemporâneas discutidas.¹⁶

¹⁴ Cf. Y. BRAUNER, "International Trade and Tax Agreements May Be Coordinated, but Not Reconciled", *Virginia Tax Review*, vol. 25, 2005, pp. 255-256.

¹⁵ Cf. S. VAN THIEL, "General Report (The July 2004 Rust Conference on the World Trade Organization and Taxation)", in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and Direct Taxation*, vol. 10, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wien, 2005 (Eucotax series on European taxation).

¹⁶ O terrorismo tem-se tornado uma questão de segurança importante para vários países. Na busca de alternativas para prevenir esse mal que alastra em países mais pobres, pulverizando efeitos para os mais ricos, o comércio é parte da solução, desde que acompanhado de medidas equilibradas de tributação, *Vide*: T. CANTENS, "WCO Quarterly Column: Insecurity, Development, Trade and Taxation", *Global Trade and Customs Journal*, 2018, p. 33.

A tese investiga os acordos comerciais da OMC, verificando as relações que eles mantêm com a tributação e aprecia seus objetos e âmbito, promovendo análise comparativa de dispositivos do direito comercial internacional e seu impacto no direito fiscal. Também se discutem eventuais conflitos e soluções unificadoras para a definição de não discriminação em aspectos tributários¹⁷.

Cabe recordar sempre que o sistema comercial multilateral está respaldado em quatro princípios fundamentais enunciados: i) *não discriminação* (abrange as cláusulas da nação mais favorecida e do tratamento nacional); ii) *proibição das restrições quantitativas* (tanto na importação como na exportação); iii) *redução progressiva e generalizada dos impostos alfandegários*; e iv) *proibição de dumping e subsídios*; e dois instrumentais denominados de v) transparência e vi) princípio da reciprocidade¹⁸.

O direito comercial internacional e o direito fiscal internacional são regulados por regimes arquitetonicamente diferentes. No *sistema fiscal internacional* não há, estritamente falando, nenhuma estrutura jurídica supranacional semelhante à OMC.¹⁹ Inexiste estrutura judicial para aspectos de tributação internacional. O regime de comércio internacional é qualificado por sua multilateralidade, natureza de “*hard law*”. A OMC é organização global que oferece um Sistema de Resolução de Litígios - SRL (*Dispute Settlement System: DSS*), e compreende um tribunal de recursos e a autorização de retaliação e sanções para os infratores dos acordos da OMC²⁰.

Portanto, à luz de todos esses itens e outros que serão desenvolvidos e apreciados ao longo da tese, potencialmente serão oferecidas respostas às seguintes questões:

- 1) Os acordos da OMC (Direito da OMC) exercem influência sobre a tributação interna e internacional (direito fiscal interno e internacional)?

¹⁷ Cf. “TRADE - OECD”, data de consulta 17 agosto 2019, in <http://www.oecd.org/trade/>. Entre os objetivos da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) percebe-se igualmente a promoção de políticas que promovem o crescimento do comércio internacional, a partir de *princípios não discriminatórios*, atuando em suporte da OMC. A OCDE promove o *fórum internacional* dos países mais desenvolvidos para confrontar os desafios econômicos, sociais e ambientais decorrentes da globalização. A questão da tributação é certamente um desses temas.

¹⁸ Cf. L. P. CUNHA, *O sistema comercial multilateral e os espaços de integração regional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pp. 23-53.

¹⁹ Cf. J. E. FARRELL, *The interface of international trade law and taxation: defining the role of the WTO*, IBFD Publications, Amsterdam, 2013, pp. 7-8. Em sua tese, a autora contempla a interseção do Direito Fiscal Internacional e do Direito da OMC assim declarando: «*In fact, the concept of ‘international tax law’ is often acknowledged as a in the absence of an international law of taxation and there is little consensus among academics and practitioners as to whether an ‘international tax regime’ formally exists. Moreover, one finds the study of the international tax law commonly falls outside the broadly defined discipline of ‘international economic law’ and its plethora of academic literature. In the absence of a formalized judicial structure for international tax matters, a loosely framed system, described as constituting ‘customary law’ and ‘soft law’ has incrementally developed in response to international cooperative efforts to tackle specific international tax problems. This system is defined around the work of the OECD’s Committee on Fiscal Affairs the leading organization for international tax policy and, to a lesser extent, the UN.*»

²⁰ *Ibid.*, p. 10. Sobre a natureza dos acordos da OMC e as CDTs: «*the international trade regime is defined by its multilateral, ‘hard law’ nature which is regulated and enforced by the quasi-judicial global institution of the WTO. In stark contrast to the bilateral tax treaty network and the ‘soft law’ transnational initiatives of the OECD.*»

- 2) Podem os acordos da OMC desempenhar o papel de fontes do direito para o direito fiscal interno e internacional?
- 3) Quais os efeitos de prescrições presentes nos acordos da OMC, nos tributos internos²¹, diretos e indiretos, e nos ajustes fiscais de fronteira?
- 4) Como solucionar eventuais conflitos nas normas do direito da OMC e tratados de tributação (*tax treaties*)?
- 5) No momento de se considerar uma reforma tributária, que aspectos devem ser observados para que a proposta esteja em harmonia com as normas da OMC?

É notória no mundo uma revolução em curso no domínio das relações econômicas. Alterações tecnológicas têm provocado profundos efeitos nos processos produtivos, com consequências na distribuição da renda. Nesse cenário, os Estados têm sido pressionados a repensar seu processo de financiamento, e entram no centro da discussão, em particular, as questões tributárias.

Una-se a isso a constatação da intensificação global das práticas de *tax avoidance* em ambiente de maior competição tributária. Temos também, em nossos dias, maior consciência dos cuidados a ter com o meio ambiente e a saúde, e surgiram outras questões regulatórias que têm criado clima propício a reestruturações de sistemas tributários com a finalidade de preservar a base tributária e de criar mecanismos que usem os tributos para fins extrafiscais.

Neste trabalho, reforça-se a ideia de que as reformas tributárias²² que envolvam transações econômicas internacionais transfronteiriças devem ser acompanhadas da verificação de observância das normas e da jurisprudência da OMC, que *a priori* teria o papel de delimitar essas reformas tributárias.

²¹ Cf. CHINA - AUTO PARTS, RPa, *China - Measures Affecting Imports of Automobile Parts*, WT/DS339/R WT/DS340/R WT/DS342/R, 2008, par. 7.127-7.128. Nem o art. III: 2 do GATT 1994 nem qualquer outro acordo abrangido pela OMC fornece uma definição do termo "impostos ou encargos internos". *The Dictionary of Trade Policy Terms* define "impostos internos" como "Encargos governamentais aplicados à venda de bens e serviços dentro de um território aduaneiro". O art. III do GATT exige que tais encargos sejam cobrados à mesma alíquota para os produtos domésticos que os produtos importados. Em outras palavras, o tratamento nacional é uma obrigação fundamental a este respeito. Parágrafo 7.128: "Esta definição de 'impostos internos' acima ilustra que o termo 'interno' parece indicar que o elemento que desencadeia a obrigação de pagar a cobrança - por exemplo, a venda do bem - tem lugar dentro do território aduaneiro." (TL).

²² Uma reforma tributária pode ser considerada uma "especialidade" da política econômica das finanças públicas. Uma reforma tributária também é uma reforma da lei que quase sempre envolve 'transplantar' noções ou modelos legais além-fronteiras, e pode ser teorizada como um projeto de direito comparativo. Por fim, uma reforma tributária deve ser vista como um elemento da reforma da 'governança', com foco nas instituições, administração e (re)construção de modos de interação dos cidadãos e do Estado. Cf. Y. BRAUNER; M. STEWART (EDS.), *Tax, law and development*, Edward Elgar, Cheltenham, UK; Northampton, MA, 2013, p. 12.

1.2 Objetivos

“Na área do direito comercial internacional, um país é livre de definir a estrutura do seu sistema fiscal, mas é obrigado a respeitar essa estrutura, abstendo-se de discriminar bens estrangeiros, bem como de subsidiar as exportações.” (IL)

WOLFGANG SCHÖN²³

Entre os objetivos gerais da pesquisa, cabe investigar uma série de regras da OMC relacionadas com a tributação, nas quais cabe destacar, como pontos de análise, entre outros que serão estudados:

- A. o princípio da não discriminação (arts. I e III do GATT), que proíbe os estados-membros de imporem tributos mais elevados aos produtos importados de outro estado-membro (*cláusula da nação mais favorecida*) ou a produtos similares nacionais (*cláusula do tratamento nacional*);
- B. a definição de *subsídios proibidos*, conforme arts. XVI dos GATT e do ASCM, englobando qualquer contribuição financeira de iniciativa governamental que constitua benefício, incluindo incentivos fiscais, pelos quais os países renunciam às receitas fiscais (tributos), que de outro modo seriam cobradas;
- C. o GATS, que é aplicável a toda e qualquer medida que afete serviços ou respectivos prestadores e suas regras, pode ser invocado em situações em que a prestação de serviços seja concretizada por meio de filiais ou subsidiárias, ou pela movimentação internacional de profissionais, assegurando a observância dos princípios de *nação mais favorecida* e *tratamento nacional* (arts. II e XVII do GATS);
- D. o TRIPS, que pode ser interpretado de forma a se concluir pela vedação da tributação discriminatória da propriedade intelectual (art. III do TRIPS);
- E. pelas regras de *transparência* aplicáveis aos países-membros, ficam eles obrigados a comunicar à OMC a respeito de alterações nas suas legislações fiscais, especialmente aquelas que impactem transações internacionais (arts. X do GATT e III do GATS);
- F. as notas interpretativas dos arts. III GATT, que esclarecem que os ajustes fiscais de fronteira (*border tax adjustments*) não excessivos, dentro de um imposto de tipo de destino, não são incompatíveis com o GATT.

²³ Cf. W. SCHÖN, “World Trade Organization law and tax law”, *Bulletin for international taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 58, 7, 2004.

Deste modo, a tese fornece uma visão geral de como a tributação no direito interno dos países-membros está sujeita às regras da OMC, personificando os princípios fundamentais da *não discriminação, previsibilidade, e transparência*. Apresenta-se, adicionalmente, uma sinopse da possível racionalidade econômica para disciplinar o uso de instrumentos de política comercial internacional na perspectiva da tributação (e as principais disposições normativas nesse sentido encontram-se nos acordos do GATT/OMC), promovendo-se a revisão das teorias econômica, política e comercial básicas relacionadas com os tributos.

Parte do trabalho está centrado em identificar as regras básicas dos acordos da OMC e como as várias disposições normativas são especialmente relevantes para aqueles que tomam as decisões de política econômico-fiscal. Ainda nessa parte, discute-se sobre o modo como essas regras têm sido interpretadas pela jurisprudência procedente da OMC²⁴. São apreciados alguns casos de potenciais conflitos entre os acordos comerciais e os acordos de tributação (*tax treaties*). As controvérsias no âmbito da iniciativa BEPS²⁵ da OCDE tornam os objetivos desta tese ainda mais relevantes. Em geral, é necessário encontrar uma solução que contemple aspectos do direito comercial internacional e da tributação internacional. A aproximação dos impostos e do comércio pode resultar em acordos altamente complexos, mas que poderão constituir ponto de partida para uma política econômica de alto nível.²⁶

Acrescente-se, por pertinente, que há muitos países que não concluíram nenhum tratado fiscal; contudo, os acordos comerciais podem ser executáveis para eles e, nesse caso, as regras comerciais e fiscais poderiam funcionar em conjunto. Além disso, a escultura de regras fiscais a partir de acordos não fiscais pode torná-los ineficazes no incentivo ao investimento e à atividade econômica em geral. Embora tenha sido afirmado que a OMC não celebra acordos fiscais ou emite

²⁴ Cf. J. E. FARRELL, *The interface of international ...*, cit., pp. 245-248. Apesar dos méritos da OMC em direito comercial internacional, a autora apontou as falhas de OMC em relação à tributação, incluindo a ausência de especialistas fiscais na organização, a incapacidade de abordar questões subjacentes, tais como ajustes fiscais de fronteira, e o raciocínio ingênuo em litígios fiscais. Entende ser necessário propiciar a devida ênfase ao desenvolvimento histórico dos regimes fiscais e comerciais internacionais. A interpretação da regra de tratamento nacional e a definição mais acurada das medidas fiscais que podem afetar as trocas comerciais. Acrescenta que a cláusula de tratamento nacional do GATT ilustra um dos muitos exemplos de regras comerciais obscuras relacionadas com a tributação, dado que persistem muitas dúvidas ainda na atualidade.

²⁵ Desenvolvida no contexto do projeto BEPS da OCDE/G20, as quinze ações estabelecidas equipam os governos com regras e instrumentos nacionais e internacionais para combater a evasão fiscal, assegurando que os lucros sejam tributados quando as atividades econômicas que geram os lucros forem executadas e onde o valor é criado. *Vide*: OECD, “BEPS Actions – OECD BEPS”, data de consulta 12 setembro 2019, in <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

²⁶ J. CASALTA NABAIS, “A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 61, 2018, p. 292. O propósito do BEPS é lutar contra o pernicioso fenômeno da erosão das bases tributárias que põe em causa não apenas o paradigma tradicional da tributação das situações tributárias internacionais, como também os princípios jurídicos pelos quais se tem regido o direito fiscal internacional e o direito fiscal interno dos Estados.

orientações sobre a tributação, fica claro que os acordos da OMC impactam fortemente na tributação e em inúmeras lides fiscais de tributos diretos²⁷ e indiretos²⁸ no âmbito do GATT/OMC²⁹.

A última parte do trabalho é dedicada a refletir sobre a validade, em face das normas do comércio internacional, de reformas tributárias que estão a ser debatidas. Discutem-se, sumariamente, os diversos pontos nos quais se atribui à tributação papel relevante na formulação de políticas tributárias, e como essas propostas de reformulação podem estar incoerentemente estruturadas face aos acordos da OMC. Destaca-se a discussão de proposta anti-BEPS, as práticas de proposição de incentivos fiscais, a tributação ambiental e a tributação envolvendo questões de saúde, em particular: alimentos, tabaco e álcool. Ainda nessa parte, apreciam-se diversas propostas correntes e potenciais de reforma tributária, verificando e expondo sumariamente sua ideia básica e os pontos em que elas poderiam estar em conflito com as normas da OMC.

Como premissa geral, os acordos da OMC devem ser respeitados e, quando se consideram alterações no sistema tributário de um país, elas devem estar em sintonia com as normas da OMC. O papel deste estudo é tentar estabelecer mais precisamente tais limites formais e materiais para aqueles que elaboram e aplicam as normas tributárias.³⁰

²⁷ Segundo ASCM, nota de rodapé (Nr.) 58, o termo “impostos diretos” significa impostos sobre salários, lucros, juros, rendas, royalties e todas as outras formas de renda, e impostos sobre a propriedade de bens imóveis. Por sua vez, segundo o GATS “impostos diretos” compreendem todos os impostos sobre o rendimento total, sobre o capital total ou sobre os elementos de rendimento ou de capital, incluindo impostos sobre os ganhos da alienação de bens, impostos sobre propriedades, heranças e doações, e impostos sobre os montantes totais de salários ou salários pagos por empresas, bem como os impostos sobre a valorização do capital. GATS, Art. XXVIII(o).

²⁸ Cf. ASCM, Nr. 58, o termo “tributos indiretos” significa vendas, impostos especiais de consumo, volume de negócios, valor agregado, franquia, carimbo, transferência, impostos sobre estoques e equipamentos, impostos de fronteira e todos os tributos que não sejam impostos diretos e encargos de importação.

²⁹ No contexto do acordo da OMC, uma distinção é frequentemente estabelecida entre impostos diretos que são impostos aos produtores, e impostos indiretos que são cobrados sobre os produtos. Como consequência, os impostos diretos podem ser entendidos por incluírem impostos sobre o rendimento, onde, como exemplos de impostos indiretos se incluem o imposto sobre vendas e o imposto sobre o valor adicionado. Esta distinção entre impostos diretos e indiretos continua a ser de relevância, especialmente no contexto dos ajustamentos fiscais fronteiriços. Geralmente sustenta-se que os impostos indiretos, aqueles impostos diretamente sobre os produtos, são elegíveis para ajustamentos fiscais fronteiriços, enquanto os impostos diretos não são. A explicação mais convincente para tal distinção no contexto dos ajustamentos fiscais fronteiriços baseia-se no fundamento de que os impostos indiretos são, geralmente, cobrados “*de acordo com o princípio do destino, no país de consumo*”. Cf. V. BEYER, “Income Tax and Nondiscrimination in the GATT”, *Journal of International Economic Law*, 2018, p. 3.

³⁰ Cf. J. CASALTA NABAIS, *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Livraria Almedina, Coimbra, 1998, pp. 315–316. Os limites formais de tributação se focam nos requisitos relativos ao sujeito, concernentes ao poder de tributar, que engloba tanto a forma *stricto sensu* como o procedimento de estabelecimento dos impostos. Representa, portanto, limites ao *quem* tributa e ao *como* tributar. Limites materiais (ou substanciais) referem-se ao conteúdo do poder tributário no tocante a aspectos particulares do contribuinte que podem definir o *ius incidendi et collectandi* e os seus limites, expressando o *quê* dos impostos.

1.3 Relevância

“um Estado membro da OMC deve, de acordo com os princípios de pacta sunt servanda e da boa fé, rever a sua lei fiscal interna e, no exercício da sua soberania nacional, alterar todas as disposições fiscais que violem os princípios e regulamentos do comércio livre internacional e, desta forma, cumprir as suas obrigações internacionais.” (II)

ANTONIO GRINALDO MONROY³¹

Todos os Estados-membros da OMC devem cumprir seu dever internacional, observando os acordos comerciais internacionais de que são signatários. Deste modo, é fundamental que se promova a avaliação da lei fiscal interna e se assegure que qualquer modificação dessas disposições fiscais não constitua barreira ao comércio. Demandas como essas exigem honestidade, lealdade e boa-fé, valores que devem ser incentivados como sinal de respeito à comunidade internacional e ao sistema de comércio livre.

As tarifas e outros impostos, cobrados na fronteira ou internamente, têm sido objeto de regulamentação comercial multilateral vinculativa. Isso é consequência da constatação de que as medidas fiscais podem ser utilizadas como instrumentos de proteção e de assistência ou regulação governamental, e de que os impostos diretos e indiretos estão sujeitos a rigoroso escrutínio face às normas da OMC.

A OMC é a organização internacional que lida com as regras do comércio entre as nações a nível mundial, constituindo por conseguinte um dos mais importantes atores no cenário econômico mundial. O impacto dos seus acordos e decisões é, hoje em dia, sem precedentes. Esse efeito atingiu a arena do direito fiscal internacional em tributação indireta e direta, chamando a atenção até da imprensa especializada internacional face a propostas de ajustes tributários que podem não estar observando as normas da OMC.

O comércio transfronteiriço e o investimento internacional, de modo geral, têm crescido significativamente, com aumento notável da atividade em alguns países em desenvolvimento (na África, na América do Sul e na Ásia). Houve também mudança nos negócios internacionais, no crescimento de serviços no comércio internacional, num regime projetado originalmente para o comércio de mercadorias, e crescimento em transações *inter companies* em relação às operações globais. Esse aumento do comércio internacional é acompanhado da proliferação de tratados fiscais

³¹ A. G. MONROY, “The Relevance of WTO Law for International Law”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 33.

e acordos não fiscais; atualmente, mais de 3000 tratados fiscais, e cerca de 3000 tratados de investimento bilateral (em comparação aos 400 existentes em 1990).

Os profissionais de tributação limitam frequentemente o seu foco em acordos *non-tax*, e a divisão entre os impostos e o comércio internacional é artificial e inoportuna. No entanto, há muitos acordos não fiscais que têm fortes implicações fiscais, incluindo acordos comerciais, ambientais e de direitos humanos. Os tratados fiscais são a principal fonte de direitos e obrigações para ambas as nações e contribuintes em matéria fiscal, mas muitos outros tratados internacionais/acordos também afetam a tributação.³²

É compreensível o entendimento de que decisões da OMC em matéria fiscal violam a soberania dos Estados-membros, porquanto poucas coisas são tão relevantes para a soberania de um país como a forma como ele gera receitas. Os impostos são o sangue do Estado; sem eles, o Estado não pode desenvolver suas principais funções nem atingir seus principais objetivos, mas, por outro lado, os Estados-membros devem cumprir suas obrigações internacionais pactuadas nos acordos da OMC, pois a isso se comprometeram.

No cumprimento de acordos internacionais, encoraja-se a aplicação dos dois princípios internacionais importantes contidos no art. 26 da Convenção de Viena de Direito dos Tratados (CVDT) entre Estados e organizações internacionais ou entre organizações internacionais: pacta sunt servanda e a boa-fé. Com base nesses princípios, um Estado-membro da OMC deve fazer a avaliação da sua legislação fiscal interna e modificar as disposições fiscais que podem constituir barreira ao comércio. Dessa forma, pode atuar como Estado soberano e, ao mesmo tempo, cumprir suas obrigações internacionais. Caso contrário, poderia ser efetivamente processado por outro Estado-membro e, depois, se a decisão não for favorável a ele, dar causa a sanções comerciais e penalidades.

As políticas internacionais de comércio e fiscalidade estão indissociavelmente ligadas. Os tributos são determinantes fundamentais do investimento que influencia a atratividade de um local ou uma economia para os investidores internacionais, particularmente aqueles fortemente engajados no comércio internacional. Tributação e incentivos fiscais são ferramentas políticas fundamentais para aumentar as exportações. Os investidores, uma vez estabelecidos, acrescentam à atividade econômica e à base tributária das economias anfitriãs, e fazem contribuições fiscais

³² K. BERTHET, *L'OMC et le contentieux fiscal des subventions à l'exportation*, Connaissances et savoirs, Saint-Denis, 2016, pp. 29–30. Enfatiza a necessidade de integração da fiscalidade no campo de competência da OMC, e registra que é de notar que a questão fiscal assumiu grande importância nos últimos anos, ao ponto de se ter tornado tema recorrente nas relações econômicas internacionais.

diretas e indiretas. Os investidores internacionais e as empresas multinacionais (EMs), pela natureza de suas operações internacionais e comércio intra firma, acabam tendo várias oportunidades de arbitragem fiscal entre jurisdições e a promoção da elisão fiscal.³³

Ante o exposto, nota-se que a temática da tese é de grande relevância jurídica e econômica, sendo contemporânea, na medida em que as questões e conflitos estão se intensificando, com as iniciativas do BEPS³⁴ e reformas tributárias que se propõem a reformular sistemas tributários, com diversos propósitos justificáveis, mas que podem, oportunisticamente, ser propostos com base em argumentos nitidamente protecionistas.

Estas considerações são relevantes à luz da luta dos Estados contra o planejamento tributário abusivo, impulsionado por medidas como BEPS da OCDE: uma multiplicidade de medidas tributárias, ao abrigo da legislação e de ajustes nas CDTs, para evitar a transferência de lucros pelas empresas multinacionais. Os resultados do BEPS já conduziram à iniciativa do Acordo Fiscal Multilateral - AFM (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*), oferecendo instrumentos adicionais ao combate às práticas de *tax avoidance* que acabam por interagir com os Acordos da OMC.³⁵

Uma ampla gama de medidas fiscais correntes e propostas tem enfrentado críticas, devido à sua alegada incompatibilidade com as normas da OMC. É notória a tendência de invocar o direito da OMC contra novas propostas fiscais; esse quadro justifica revisão mais cuidadosa e pormenorizada do papel dos acordos da OMC na tributação.³⁶

³³ Cf. J. OWENS; J. X. ZHAN, “Introduction to the Special Issue Trade, investment and taxation: policy linkages”, *Transnational Corporations Review / Kuaguo Gongsi*, vol. 25, 2, 2018, pp. 1-2. Os avanços tecnológicos e a rápida evolução dos modelos de negócios com a economia digital estão transformando a produção e o comércio internacional. As Global Value Chains (GVC), estão desafiando as tradicionais normas de comércio e tributação internacional. Tecnologia Blockchain, fintech, computação em nuvem, inteligência artificial, Internet das coisas, impressão 3D e indústria 4.0, entre outros, estão interrompendo os modos de operação e processos transfronteiriços, empurrando os limites da tributação.

³⁴ Em 14/03/2016, o ORec da OMC emitiu seu relatório no ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, caso interposto pelo Panamá. No caso em causa, e em relação às obrigações da Argentina no âmbito do GATS, o Panamá alegou que oito medidas contestadas eram inconsistentes com o art. II (1) do GATS, porque as medidas concediam tratamento menos favorável aos serviços e fornecedores de serviços de países não cooperativos. Para ser considerada cooperativa, uma jurisdição deve ter entrado num acordo de troca de informações fiscais ou num tratado tributário com cláusula de troca de informações. Cf. G. RAMIREZ, “Argentina/Panamá/OECD/WTO – World Trade Organization Finding on Anti-Avoidance Measures to Counter Foreign Preferential Tax Regimes versus the Free Flow of Capital and Investment”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, 2, 2017.

³⁵ M. CASTELON, *International taxation of income from services under double taxation conventions: development, practice and policy*, Kluwer Law International B.V, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2018, pp. 5–9.

³⁶ A. PIRLOT, “The WTO as Tax Scarecrow?”, *Centre for Business Taxation*, 2018, data de consulta 4 fevereiro 2019, in <http://business-taxation.sbsblogs.co.uk/2018/12/18/the-wto-as-tax-scarecrow/>.

Antes de adotar novas medidas fiscais, os membros da OMC devem considerar sempre os riscos de uma potencial violação de normas da OMC. Entretanto, os acordos da OMC não devem ser encarados como inibidores de que os membros da OMC adotem novas medidas fiscais ou reformulem seus sistemas fiscais. Os acordos da OMC deixam os membros livres para projetarem o próprio sistema tributário conforme seu interesse; entretanto, buscam inibir que os membros adotem medidas fiscais ou regulamentares que possam vir distorcer o comércio internacional.

Outra evidência da crescente importância da temática é o número de disputas que foram iniciadas por membros, mediante requisição de consultas.³⁷ Desde 1995, a tributação tem sido a causa de mais de 50 entre as quase 600 disputas que foram iniciadas com os pedidos de membros para consultas submetidas ao Órgão de Resolução de Litígios da OMC (ORL/DSB). Cerca de metade dessas disputas resultaram no estabelecimento de painéis e consequentes decisões do ORL.

O direito fiscal é área dinâmica em que política, direito, economia, comércio e contabilidade, confluem. Qualquer mudança na lei tributária envolve, quase inevitavelmente, vencedores e perdedores; portanto, toda reforma tributária é polêmica.³⁸ Ao se propor uma reforma tributária esta deve operar entre normas globais de política tributária e regimes jurídicos e tributários nacionais. O legislador se envolve diretamente no desafio hercúleo de propor uma “boa” reforma, atuando na interseção entre o global e o nacional, e buscando garantir a legitimidade e eficácia de uma reforma tributária.³⁹ Face ao exposto, não surpreende que novas medidas tributárias potencialmente inconsistentes com os acordos da OMC venham a ser propostas no futuro.

Uma vez identificadas reformas tributárias incompatíveis, devem surgir novas disputas entre os membros. Existe, portanto, potencial para reflexão científica acerca dos limites prescritos pelos acordos e pela jurisprudência da OMC para o direito interno dos países.

³⁷ Em disputa iniciada em 10 de julho de 2020, o Peru solicitou consulta ao Brasil a respeito de certas medidas tributárias que dizem respeito à importação e comercialização no Brasil de películas PET do Peru. Cf. BRAZIL — MEASURES CONCERNING THE IMPORTATION OF PET FILM FROM PERU AND IMPORTED PRODUCTS IN GENERAL, *Request for Consultation by Peru*, WT/DS596/1, G/ADP/D134/1, G/L/1361, *Request for Consultations by Peru*, 2020.

³⁸ P. HARRIS; D. OLIVER, *International commercial tax*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010, p. 1.

³⁹ Cf. A. P. DOURADO, “Is this a pipe? Validity of a tax reform for a developing contry”, in Yariv Brauner, Miranda Stewart (eds.) *Tax, law and development*, Edward Elgar, Cheltenham, UK; Northampton, MA, 2013, pp. 157–158. Uma diversidade de abordagens pode ser acomodada dentro dos princípios mais gerais de uma reforma tributária, mas, como explica a Autora, os princípios gerais devem sempre ser adaptados para se ajustarem às culturas legais e tributárias específicas de cada país, bem como estar em conformidade com as normas globais. O fato é que o legislador jurídico que a autora denominou “legislador de Hércules” é por analogia com o juiz de Hércules de Dworkin. Reconheceu-se, no entanto, que, embora o juiz Hércules pretenda alcançar a resposta certa, nosso legislador Hercules pode apenas tentar alcançar uma resposta correta, devido ao grande número de combinações que a lei tributária pode revelar. Além disso, a reforma tributária visa ser válida ao longo do tempo.

1.4 Método

Atualmente, é impossível entender o alcance de muitas obrigações dos acordos da OMC sem tomar em consideração o modo como elas têm sido interpretadas pelos Painéis e, sobretudo, pelo Órgão de Recurso.

PEDRO INFANTE MOTA⁴⁰

A tese trata de questões fundamentais para os Estados no âmbito da formulação das suas normas tributárias de direito fiscal interno. Para esse propósito, foi adotada na investigação uma abordagem normativo-econômica. Os efeitos da interação dos acordos da OMC sobre o direito fiscal continuam a não ser claros, não só no que diz respeito a potenciais reformas fiscais, mas, igualmente, no relativo às medidas fiscais tradicionais. Essa incerteza explica-se pela falta de controle direto da OMC com vista a que os membros respeitem os acordos aquando da formulação das suas normas de natureza fiscal. Só quando um membro alega violação de compatibilidade entre uma medida fiscal e os acordos de OMC se torna possível o escrutínio por parte do Órgão de Resolução de Litígios (ORL).

Deste modo, o controle exercido sobre os sistemas fiscais dos Membros da OMC significa que as medidas fiscais tradicionais adotadas pelos membros não estão necessariamente em conformidade com os acordos da OMC. Portanto, simplesmente não é correto argumentar que novas medidas fiscais que se assemelhem a medidas fiscais tradicionais sejam automaticamente aceitáveis pela OMC.⁴¹ Ao longo da investigação, demonstra-se que as normas da OMC (*WTO Law*) exercem influência marcante sobre o direito fiscal internacional e nacional. Observa-se, entretanto, que as regras aplicáveis à tributação são frequentemente ambíguas, o que pode resultar em conflitos imprevistos entre o *WTO Law* e as normas de tributação dos países membros da OMC.

A investigação foi levada a cabo mediante consulta bibliográfica e pesquisa na jurisprudência do GATT / OMC. Uma investigação jurídica pode ser qualificada, entre outros critérios, como científica, quando tem por objeto descrever e criticar fenômenos jurídicos. Destina-se a sugerir estratégias de argumentação em face de potenciais conflitos entre normas legais estabelecidas.

⁴⁰ P. I. MOTA, *A Função Jurisdicional no Sistema GATT/OMC*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 1717.

⁴¹ Cf. A. PIRLOT, “The WTO as Tax Scarecrow?”, cit. A semelhança de propostas com medidas fiscais existentes pode ser utilizada para prever a probabilidade de uma medida fiscal ser contestada por outros Membros da OMC. Os Membros da OMC são menos propensos a atacar medidas fiscais que são semelhantes às do seu próprio sistema fiscal. Nessa perspetiva, a lei da OMC é reconhecidamente altamente “política” em sua aplicação.

Entre os procedimentos de coleta de dados, cabe destacar a pesquisa bibliográfica em várias fontes. A princípio, qualquer leitura que pudesse parecer importante para a tese esteve sujeita ao seu registro. O objeto principal de estudo foi a literatura sobre direito do comércio internacional e direito tributário internacional. A consulta de literatura estrangeira foi indispensável, face à relativa escassez de produções bibliográficas desse tópico em língua portuguesa. As fontes foram importantes para a escolha da matéria e não se pôde deixar de considerar sua acessibilidade. Outros meios importantes de acesso às fontes de investigação jurídica foram as redes de computação, bibliotecas para consulta, bancos de dados, periódicos eletrônicos, legislação e jurisprudência.⁴²

No que toca à análise da jurisprudência, o foco foi nos relatórios dos Painéis e do Órgão de Recurso (ORec) do Sistema de Soluções de Litígios (SRL) do GATT/OMC. Metodologicamente, investigou-se a jurisprudência da OMC, mediante um ciclo de pesquisa de seis etapas⁴³. 1ª Etapa: identificar os fatos básicos e as suas várias facetas. Medidas relacionadas com a tributação, efeitos dessas medidas e questões básicas que delas decorrem. 2ª Etapa: identificar as Provisões Relevantes. O *WTO Law* baseia-se em tratados, tornando portanto necessária a identificação dos acordos, instrumentos e disposições pertinentes à tributação nos acordos da OMC. 3ª Etapa: identificar a jurisprudência relevante e regras interpretativas. O foco de investigação é a jurisprudência da OMC que se refere substantivamente às provisões de natureza tributária, bem como sua interpretação pelo ORL. Uma referência material é feita no contexto do raciocínio substantivo, não unicamente no contexto da argumentação por uma parte litigante, também em outro contexto não substantivo (por exemplo, observações introdutórias). 4ª Etapa: observar a evolução da jurisprudência, identificando as citações de artigos e discussões articuladas no *DSB Minute*. É necessário ter em conta a jurisprudência pertinente da OMC e examinar a forma como os casos subsequentes consideraram os resultados de outros Painéis e como são considerados pelo ORec. A observação permite que se determine se a jurisprudência ainda é adequada, e se verifique o que os adjudicadores pensam sobre essa jurisprudência. 5ª Etapa: verificar relatórios de maior importância no tema em investigação, mesmo após a análise das provisões e da jurisprudência, para evitar deixar questões relevantes em aberto. Leitura geral rápida dos relatórios dos Painéis e Órgão de Recurso (ORec). 6ª Etapa: como última etapa, verificou-se se existe alguma lide pendente. Nesse ponto, investiga-se, no que toca às provisões em tributação, se entre os casos pendentes de conclusão existe algum ponto de interesse da pesquisa.

⁴² *Vide*: WORLDTRADELAW.NET, data de consulta 30 setembro 2019, in <http://www.worldtradelaw.net/>.

⁴³ Cf. TRADE LAW GUIDE LIMITED, “How to Methodically Research WTO Law”, 2018, Ottawa, Ontario, data de consulta 30 setembro 2019, in www.tradelawguide.com.

1.5 Inovação

Se eu vi mais longe, foi por estar sobre ombros de gigantes.

BERNARDO DE CHARTRES

O presente estudo aborda um tema que já foi explorado na literatura. Existem autores de grande relevância que já enfrentaram a temática. E não faltam obras importantes para o estudo do tema OMC e Tributação, constituindo as mesmas leitura indispensável para os que desejem outras referências no âmbito da temática.⁴⁴ Em português, as obras são escassas⁴⁵, salvo melhor juízo, não se identificando uma obra com revisão recente que versa sobre o objeto de estudo desta tese aquando da sua redação.

Embora as restrições impostas pela OMC com foco em medidas tributárias já tenham sido debatidas nos círculos jurídicos, econômicos e políticos a partir dos anos 2000, a maioria das questões jurídicas subjacentes ao debate ficaram por resolver. O fato de esta análise se basear em um debate das duas últimas décadas facilita a análise de alguns aspectos, mas também levanta dificuldades. O debate deu estrutura ao grande problema e desenvolveu conceitos, alguns dos quais serão expostos e utilizados nesta análise. Contudo, outros conceitos e termos desenvolvidos e utilizados no debate têm permanecido pouco nítidos, sendo, portanto, oportuna uma sistematização do conhecimento, com vista à solução dos desafios atuais e futuros.

Adicionalmente, face à relevância e à contemporaneidade das reformas tributárias, essa temática precisava de ser revisitada, em face da emergência das reformas tributárias e das recentes decisões no âmbito do ORL. Novos desafios e paradigmas econômicos e jurídicos impõem um repensar do problema, com vista a enfrentar uma realidade em contínua transformação. A

⁴⁴ Para estudos internacionais adicionais, *vide*: M. LANG; J. HERDIN; I. HOFBAUER, *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International; Linde; sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, Inc, The Hague, The Netherlands; Wien: Frederick, MD, 2005; I. SCHLATZER, *The WTO and other non-tax treaties: aspects of Taxation*, VDM, Müller, Saarbrücken, 2005; J. HERDIN-WINTER; I. HOFBAUER (EDS.), *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006; T. ROSEMBUJ, *Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio*, Primera Edición, Editorial el Fisco, Barcelona, 2007; M. SADOWSKY, *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, cit.; T. ALTHUNAYAN, *Dealing with the Fragmented International Legal Environment*, Springer, Berlin, Heidelberg, 2010; J. E. FARRELL, *The interface of international ...*, cit.

⁴⁵ Para estudos luso-brasileiros, *vide*: W. J. DE BRITO FILHO, “O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens”, 2011, Universidade de São Paulo, São Paulo; G. W. MICHELS, “O papel da Organização Mundial do Comércio no processo de aproximação das ordens tributárias nacionais”, 2009, Universidade Federal de Santa Catarina; *As Repercussões Tributárias dos Acordos e Decisões da Organização Mundial do Comércio*, Editora JusPodivn, Salvador, 2019; G. G. VETTORI, “Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional”, 2011, Universidade de São Paulo, São Paulo. Destaca-se que o recente trabalho de G. W. MICHELS (2019) corresponde à publicação de sua tese de 2009, sem atualizações.

preocupação com questões de preservação da base tributária e a função regulatória extrafiscal dos tributos está a pressionar os Estados no sentido da reformulação dos sistemas tributários. Adverte-se, porém, que essas reformas devem respeitar e se compatibilizar com os acordos da OMC, em face do direito posto e dos princípios da boa fé e de *pacta sunt servanda*.

Em linhas gerais, esta tese inova nos seguintes pontos:

i) Revisita, atualizando, uma temática de suma relevância e contemporaneidade que aprecia a interseção entre direito do comércio internacional e direito tributário internacional.

ii) Explora a lacuna na literatura luso-brasileira, onde não existem praticamente investigações em torno do tema. Salvo publicações escassas, surpreende o facto de em Portugal e no Brasil poucos trabalhos terem revisado com a devida profundidade um problema desta natureza.

iii) Adota uma abordagem jurídico-econômica fortemente preocupada com a dimensão econômica, além da doutrinária e jurisprudencial. O estudo mais aprofundado da interseção das ciências jurídicas e econômicas encontra no comércio exterior e na tributação internacional campo fecundo.

iv) Aprecia a jurisprudência mais recente da OMC (até Junho de 2020) que versa diretamente sobre tributação, com revisão mais atualizada do *case law* com impacto na área tributária. A jurisprudência marcante dos últimos 5 anos é revisada com originalidade inédita e apreciação mais abrangente.

v) Explora potenciais problemas de compatibilidade entre reformas tributárias contemporâneas, recém-adotadas ou ainda em proposta, e os acordos da OMC. A temática ganha ainda mais atualidade devido à emergência da necessidade de reformas tributárias no período pós pandemia da COVID-19, para equilibrar os Estados e limitar a adoção de medidas tributárias que não se coadunem com os acordos da OMC.

vi) Confronta desafios recentes dos Estados na adoção de medidas tributárias, com impacto transfronteiriço, para se fazer frente ao planejamento tributário abusivo e à expansão marcante da economia digital que comprometem as bases tributárias, bem como para a promoção de políticas extrafiscais que incentivam a preservação ambiental, a inovação & pesquisa e a prevenção contra riscos para a saúde pública, face à necessidade da conformidade das mesmas com os compromissos assumidos na OMC.

1.6 Plano

A liberdade de investigar e de ensinar que assiste ao professor é uma exigência fundamental do acto pedagógico. Mas igualmente fundamental é a liberdade de aprender por parte dos estudantes, o que significa que a liberdade de ensinar e a liberdade de aprender constituem um todo indivisível. Uma não pode existir sem a outra: a liberdade de ensinar não pode anular a liberdade de aprender, tal como esta não pode anular aquela. Sem a liberdade do professor não pode existir a liberdade dos alunos. Do mesmo modo, se os alunos não forem livres de defender os seus pontos de vista, é porque a liberdade não existe, e, portanto, também não existe a liberdade do professor.

ANTÓNIO JOSÉ AVELÃS NUNES⁴⁶

No final deste capítulo 1, esboça-se a estrutura do restante da tese.

No capítulo 2, serão discutidos pontos de interseção entre o direito comercial internacional e o direito fiscal, apreciando conceitos chaves e questões que definem a forte inter-relação entre o comércio internacional e a tributação, e expondo fundamentalmente de que modo os acordos da OMC delimitam o direito fiscal interno dos países membros da OMC.

O capítulo 3 fornece uma visão geral da fundamentação econômica das regras da OMC em matéria de tributação e das disposições dos principais acordos da OMC relativos aos ajustes sobre as fronteiras e aos impostos internos (diretos e indiretos). Apresenta uma possível explicação econômica para estes princípios (portanto, as principais disposições dos acordos GATT/OMC), expondo sucinta e brevemente a teoria básica dos instrumentos de política comercial. No que lhe concerne, o capítulo 4 discute as provisões substantivas presentes nos acordos do GATT/OMC que tratam de aspectos fiscais, e identifica as interpretações jurisprudenciais da OMC dessas regras. Várias disposições dos acordos da OMC são especialmente relevantes para a definição de políticas fiscais, dando-se mais ênfase aos acordos GATT, ASCM e GATS, com revisão abrangente sobre os demais.

O capítulo 5 está direcionado a estudar o WTO *case law* específico na área fiscal. Apreciou-se a evolução da jurisprudência na apreciação de medidas fiscais dos Estados. Com base no *case law* com foco nos mais recente, será igualmente possível compreender como o Sistema de Resolução de Litígios (SRL) tem interpretado as disposições de natureza fiscal nos acordos da OMC.

Para o capítulo 6 ficou reservada a discussão das interações entre os acordos da OMC e os tratados de tributação. Foi apreciado, em linhas gerais, como interagem os tratados comerciais e tributários, verificando semelhanças e diferenças. No que lhe concerne, o capítulo 7 trata dos

⁴⁶ A. J. A. NUNES, “Reflexão sobre a Economia Política. Recordando a Lição do Doutor J. J. Teixeira Ribeiro”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 60, 2017, p. 32.

conflitos e da resolução de litígios fiscais que estão na interseção com o comércio internacional. São ainda apreciados o sistema de resolução de litígios da OMC, o procedimento amigável das CDTs e a arbitragem.

Por último, no capítulo 8, apresentam-se em linhas gerais as principais reformas tributárias contemporâneas adotadas e propostas com preocupação com BEPS e efeitos da economia digital, bem como com questões regulatórias em matéria ambiental, de saúde e social. São apreciadas as potenciais incompatibilidades das propostas com as normas da OMC.

O anexo 1 oferece algumas orientações gerais relativas a normas da OMC para formuladores de políticas tributárias. Por sua vez, os anexos 2 e 3 apresentam um quadro sinóptico das principais decisões envolvendo aspectos tributários, tanto na OMC como no GATT. No anexo 4 estão presentes extratos do texto legal dos principais instrumentos jurídicos revisados ao longo do estudo.

Na figura 1 a seguir esboça-se a estrutura da tese, na distribuição temática e sequencial dos tópicos desenvolvidos.

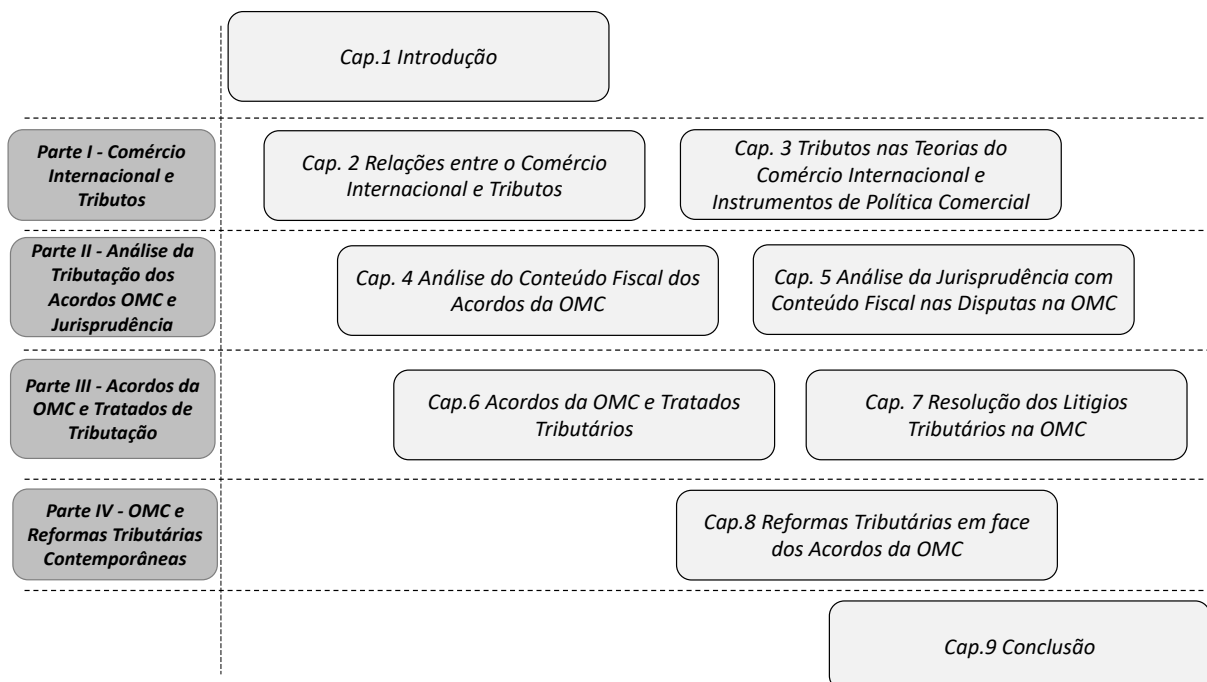


Figura 1: Estrutura do Estudo

PARTE I – COMÉRCIO INTERNACIONAL E TRIBUTOS: HISTÓRICO, TEORIAS E INSTRUMENTOS DE POLÍTICAS COMERCIAIS

“O sistema da OMC é um pacote único e cada um dos acordos é parte do mesmo tratado. A interpretação de qualquer um dos seus elementos não pode ignorar os outros e, ao mesmo tempo, encontrar o seu significado de forma harmoniosa, simultânea e cumulativa.” (TL)

TULLIO ROSEMBUJ⁴⁷

A relação entre o comércio internacional e a tributação internacional será discutida nesta primeira parte da tese, capítulo 2. Segue-se, no capítulo 3, a apreciação do papel dos tributos na teoria e política econômica do comércio internacional.

Esta parte tem como propósito fundamental evidenciar a relevância dos tributos para o comércio internacional, discutindo, além de aspectos jurídicos, algumas noções econômicas relativas à ligação entre comércio e tributação. Quando se fala em comércio internacional, não há como desconsiderar a atuação dos tributos que condicionam o comércio transfronteiriço.

As dimensões jurídica e econômica são cruciais para a boa compreensão das transações comerciais internacionais. De fato, existe relação de interdependência entre os sistemas econômicos e jurídicos, com influências recíprocas. Não podemos compreender estritamente as motivações e os efeitos dos tributos nas relações do comércio internacional sem ter em mente o conjunto regulatório que disciplina o comportamento dos agentes econômicos, bem como as teorias econômicas que explicam a interação dos tributos no equilíbrio geral do sistema econômico, assim como as políticas de natureza tributária que sobre ela repercutem.

Deste modo, discutir-se-á na parte I, essencialmente, o papel dos tributos como instrumento protecionista e as ferramentas jurídicas disponíveis para o combate e o seu uso com esse propósito. Visando evitar comportamentos perniciosos, as normas da OMC prescrevem um arcabouço jurídico que almeja proteger o sistema de comércio internacional de práticas protecionistas, entre essas as tributárias. Entretanto, deve-se reconhecer que os Estados têm o direito soberano de resguardar suas fontes de financiamento e assegurar o cumprimento de suas finalidades extrafiscais mediante o uso de tributos, desde que respeitando os acordos formulados.

⁴⁷ Cf. T. ROSEMBUJ, *Los Impuestos y la Organización ...*, cit., p. 216.

2. RELAÇÕES ENTRE O COMÉRCIO INTERNACIONAL E A MATÉRIA TRIBUTÁRIA

“.. defendemos que é possível encarar a OMC (melhor, o conjunto de acordos internacionais que esta organização internacional deve cumprir) como um conjunto de princípios, regras, procedimentos e até conceitos próprios que caracterizarão decisivamente a respectiva atuação na esfera das relações comerciais e económicas internacionais. Estaremos, portanto, perante um padrão de cooperação internacional a que, geralmente, se faz alusão invocando a existência de um código de conduta que os Membros da OMC se obrigam a respeitar.”

LUÍS PEDRO CUNHA⁴⁸

A rodada de negociações comerciais multilaterais do Uruguai deixou em destaque as marcantes interligações entre a tributação e as questões relacionadas com o comércio. Em particular, aumentou o alcance dos aspectos relacionados com o comércio transfronteiriço sobre a tributação internacional.⁴⁹ A tributação é um tema querido para os corações soberanos das Nações; adicionalmente, é também uma área técnica em que os principais participantes no fórum de comércio internacional parecem ainda ter uma visão limitada e particular do assunto, principalmente no que diz respeito à tributação internacional. Inegavelmente, a redução generalizada das barreiras pautais aumenta a relevância da tributação como elemento que pode distorcer o comércio internacional e, conseqüentemente, a susceptibilidade do comércio internacional em relação à tributação.

De fato, na perspectiva da OMC, os aspectos tributários estão limitados à sua finalidade, em relação a três proibições fundamentais: i) não discriminação tributária; ii) tributação protetora; e iii) uso de subsídios fiscais.⁵⁰

A seguir, será apresentada a forte interseção mantida entre o direito comercial internacional e o direito tributário internacional, sendo áreas do conhecimento jurídico que, apesar de suas diferenças, possuem muitas afinidades.

⁴⁸ L. P. CUNHA, *O sistema comercial multilateral ...*, cit., p. 198.

⁴⁹ A. H. QURESHI, “Trade-Related Aspects of International Taxation”, *Journal of World Trade*, vol. 30, 2, 1996, p. 161.

⁵⁰ Cf. C. TROTTMANN, *Gleichbehandlung und Neutralität im Internationalen Ertragsteuerrecht aus Sicht des Welthandelsrechts (WTO)*, Nomos, Baden-Baden, 2010, pp. 190–191. Os subsídios e a discriminação são antagonismos inseparáveis do princípio jurídico da igualdade de tratamento. Particularmente do ponto de vista do direito fiscal, ambos os termos não designam necessariamente instrumentos de ação estatais independentes. Eles servem apenas para tipificar o efeito de uma medida estatal. Se o subsídio significa o apoio seletivo de alguns, representando uma intervenção relevante face ao direito dos concorrentes que estão em desvantagem. Por outro lado, a discriminação pode ser entendida como a desvantagem seletiva de alguns em relação a outros. Em direito fiscal, muitas vezes é impossível prever em abstrato quem é preferido e quem está em desvantagem. Igualmente problemática parece ser a alocação de tais intervenções estatais, que formalmente pertencem a um grupo, mas de uma forma mais geral ao outro.

2.1 Evolução histórica do sistema multilateral de comércio

As relações econômicas internacionais testemunharam no século XX um desenvolvimento sem precedentes, que levou ao surgimento de conceitos, preceitos e doutrinas completamente inéditos. Destaque-se não apenas o surgimento de relações econômicas e comerciais globais, mas o estabelecimento de instituições econômicas internacionais.⁵¹

A eclosão da Primeira Guerra Mundial, em 1914, interrompeu o período de crescente prosperidade econômica mundial com tarifas moderadas e expansão do comércio mundial apoiado por um sistema monetário internacional em bom funcionamento (o padrão-ouro). Após a Primeira Guerra Mundial, o sistema internacional de comércio e pagamentos recuperou lentamente durante a década de 1920. A maioria dos países reduziu gradualmente o controle do comércio durante a guerra, enquanto as tarifas permaneceram mais altas que antes do conflito. As relações econômicas internacionais foram submetidas, progressivamente, a mais elevadas barreiras comerciais tarifárias ou não tarifárias.⁵² Em 1920, o Comitê Econômico da Liga das Nações convocou a Conferência de Bruxelas, ocasião em que foi defendida a abolição das restrições artificiais ao comércio internacional e a restauração da negociação pré-guerra. Essa Conferência contribuiu de duas maneiras para significativos progressos na ordem internacional. Em primeiro lugar, a conferência tornou-se um precedente para futuras tentativas de solução multilateral de problemas internacionais; em segundo lugar, as recomendações formularam uma série de preceitos muito importantes. Um desses preceitos previa a celebração de tratados comerciais de longo prazo que incorporariam o princípio das “nações mais favorecidas”. Um outro foi a abolição das proibições e restrições quantitativas, que criavam desafios ao comércio internacional.

Em 1927, foi adotada pela Liga das Nações uma Convenção sobre a Abolição das Proibições e Restrições de Importação e Exportação. Há de ter sido o acordo econômico multilateral mais ambicioso já concluído até àquela época. A conferência questionou a doutrina jurídica internacional tradicional, alegando que as tarifas eram assunto doméstico e do poder soberano. Foram propostas reduções das tarifas pelos Estados, por considerarem que seria essencial para a economia do mundo. Entretanto, não obstante todo o esforço da Liga da Nações no período pós-guerra, de 1919 a 1930, o mundo testemunhou, ao contrário, um aumento acentuado das tarifas.⁵³

⁵¹ A. K. KOUL, *Guide to the WTO and GATT: Economics, Law and Politics*, Springer, Singapore, 2018, p. 1.

⁵² J. PAUWELYN; A. T. GUZMAN; J. A. HILLMAN, *International trade law*, Third edition, Wolters Kluwer, New York, 2016, p. 86.

⁵³ A. K. KOUL, *Guide to the WTO ...*, cit., pp. 2-3. No período anterior à Segunda Guerra, o “tratamento incondicional das nações mais favorecidas” tornou-se inoperante devido às especificações pautais discriminatórias

Posteriormente, durante a Segunda Guerra Mundial, uma nova ordem econômica foi proposta pela Carta do Atlântico, de 1941, na qual Roosevelt e Churchill delinearão as principais diretrizes para as relações entre os países.⁵⁴ O objetivo principal defendido seria o acesso igualitário às matérias-primas e ao comércio mundial, bem como a cooperação internacional sem discriminações. Pouco depois, adveio outro marco importantíssimo na ordem econômica internacional, que foi a conferência de Bretton Woods, em 1944, na qual se criaram duas importantes organizações econômicas multilaterais do pós-guerra: o FMI e o Banco Mundial. Na mesma oportunidade, reafirmou-se a necessidade de haver um sistema multilateral de comércio.⁵⁵

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, o Conselho Econômico e Social das Nações Unidas convocou várias conferências sobre comércio e emprego, respondendo à iniciativa dos Estados Unidos (entre essas, destacam-se as conferências de Londres, em outubro de 1946, de Genebra, em agosto de 1947, e de Havana, de novembro de 1947 a março de 1948). Naquele momento, era inquestionável para todos que medidas protecionistas como o *Smoot-Hawley Tariff Act* (1930) nos Estados Unidos e as reações de outros países teriam estado entre as principais causas a contribuírem para o desencadeamento do segundo conflito mundial.⁵⁶

A lição é antiga, mas, lamentavelmente, sofremos de amnésia recorrente. O economista liberal francês do século XIX, Frédéric Bastiat, já tinha advertido que, “*Quando os bens não cruzam as fronteiras, os soldados irão.*”⁵⁷ A história tem ensinado que, embora o protecionismo possa corrigir alguns erros da globalização, nunca impediu o seu avanço.⁵⁸

praticadas por diversos países. Por exemplo, concessões acordadas pelos EUA no que se refere ao “tratamento das nações mais favorecidas” nunca foram reciprocadas pelos EUA, especialmente depois de terem aprovado o *Emergency Tariff Act*, 1921, e o *Fordney-McUmber Act*, 1922. Com base no *Emergency Tariff Act*, 1921, os EUA impuseram altas tarifas ao trigo, milho, lã, carne e açúcar, como paliativo para mitigar a agitação agrícola provocada pela depressão nos EUA. Por sua vez, o *Fordney-McUmber Act* ofereceu proteção aos produtores dos EUA. A política combinada de ambas as leis protecionistas afetou severamente a economia do mundo.

⁵⁴ P. R. DE ALMEIDA, “A longa marcha da OMC ...”, cit., p. 16.

⁵⁵ M. HERDEGEN, *Principles of international economic law*, 2nd edition, Oxford University Press, Oxford New York, NY, 2016, pp. 195-196.

⁵⁶ Para revisão competente da evolução histórica do comércio internacional. *Vide*: E. P. FERREIRA; J. ATANÁSIO, *Textos de Direito do Comércio Internacional e do Desenvolvimento Econômico*, Almedina, Coimbra, 2004, pp. 13-35.

⁵⁷ Cf. F. BASTIAT, *Economic Sophisms*, Irvington-on-Hudson: Foundation for Economic Education, New York, 1996, cap. 5. “*Our Products Are Burdened with Taxes*”. Ainda mais crítico, tratando da tributação e comércio exterior, pontua em suas últimas palavras nesse capítulo: “*Finally, with respect to these heavy taxes that you are using as a justification for the protectionist system, have you ever asked yourself whether it is not the system itself that produces them? I do wish someone would tell me what would be the use of large standing armies and powerful navies if trade were free... But that is the concern of the politicians.*”

⁵⁸ O político americano e vencedor do prêmio Nobel da Paz (1945), Cordell Hull, acreditava que “*a free trade fits with peace; tariff barriers and unfair competition, with war.*” A criação de um sistema multilateral de comércio visa promover a paz e deter políticas protecionistas abusivas, que contribuiriam para a depressão econômica global e para o

Pouco antes da Conferência de Havana, as negociações sobre redução de tarifas e outros aspectos do livre comércio levaram ao Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), assinado em 31 de outubro de 1947, vigente desde 30 de junho de 1948 até hoje, de acordo com um protocolo sobre sua aplicação preliminar.⁵⁹ O GATT tinha o propósito de ser apenas mais um elemento integrante da estrutura de Havana. O protocolo sobre a aplicação preliminar do GATT visava colmatar o alongamento do processo, muitas vezes demorado, de ratificação parlamentar. Até aos nossos dias, o GATT tem sido a pedra angular do sistema de comércio mundial.⁶⁰

Da Carta de Havana surgiu um documento que continha regras não apenas para todas as áreas do comércio, mas também para a concorrência, o desenvolvimento e o mercado de trabalho. Um acordo que se chamaria Organização Internacional do Comércio (OIC ou ITO), e que incluiu Portugal e o Brasil, foi assinado em março de 1948, prevendo a criação de um órgão internacional que regulasse as relações comerciais internacionais.

A Carta de Havana baseava-se nos princípios, designadamente, de que: todos os dispositivos restritivos utilizados para distorcer os fluxos normais de comércio deveriam ser removidos e as preferências eliminadas; os impostos e regulamentações internos devem ser cominados de forma não discriminatória; todos os tipos de subsídios devem ser submetidos à consulta internacional; e os subsídios às exportações só devem ser aplicados em casos excepcionais.⁶¹

Todavia, em virtude de entre outros fatores o acordo não ter sido encaminhado posteriormente ao Congresso para ratificação pelos Estados Unidos, seu principal incentivador, a proposta entrou em colapso.⁶² No final, a Carta provou ser um instrumento excessivamente ambicioso em sua época e nunca foi adotada. O principal motivo foi o aumento da oposição dentro dos Estados Unidos, que temiam que a Carta estabelecesse restrições de longo alcance à política de comércio exterior americana.

Após o fracasso da Carta de Havana, pode-se afirmar que o GATT surge como um incidente histórico. O GATT, conhecido pelo nome do contrato assinado anteriormente, assumiu algumas das funções atribuídas originalmente à ITO e tornou-se uma espécie de organização internacional

surgimento do fascismo e do nazismo na Europa na primeira metade do 20º século. Cf. A. L. MARTINEZ, “Princípio da Transparência ...”, cit., pp. 13-14.

⁵⁹ M. H. BRITO, *Direito do comércio internacional*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 30.

⁶⁰ R. FALCÓN Y TELLA; E. PULIDO GUERRA, *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 23.

⁶¹ A. K. KOUL, *Guide to the WTO ...*, cit., pp. 5-6.

⁶² L. BUISSA; L. BEVILACQUA, “Aplicação dos Acordos Multilaterais de Comércio (GATT/OMC) no Sistema Tributário Nacional”, *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 37, 2017, p. 321.

de fato com estatuto legal de alguma forma oficioso.⁶³ O GATT 1947 aplicou provisoriamente a não exigência de aprovação legislativa das partes contratantes e manteve-se em vigor de janeiro de 1948 a janeiro de 1995, produzindo relevante jurisprudência em direito internacional econômico por quase cinco décadas.⁶⁴

Imbuídos do espírito de eliminar progressivamente as barreiras comerciais, os Estados-membros iniciaram várias rodadas de negociação. As rodadas de negociação (em Genebra em 1947, em Annecy em 1949, em Torquay em 1950/51, novamente em Genebra em 1956, 1960-62 chamada “Rodada Dillon”, e 1964-67, chamada “Rodada Kennedy”) sempre estiveram focadas, principalmente, na redução de tarifas. A partir da chamada Rodada Tóquio (1973-79), o foco das negociações se concentrou na eliminação de barreiras não tarifárias ao comércio. A chamada Rodada do Uruguai (1986-94), iniciada em Punta del Este, levou a mudanças profundas no sistema de comércio mundial.⁶⁵

A Rodada do Uruguai é especialmente importante porque durou mais que o dobro do planejado, com reuniões sucessivas em vários países, e terminou com a assinatura de importantes acordos em Marrakesh, em abril de 1994, entre os quais o da criação da Organização Mundial do Comércio (OMC), nascida em 1 de janeiro de 1995, data da entrada em vigor dos acordos.⁶⁶

⁶³ J. PAUWELYN; A. T. GUZMAN; J. A. HILLMAN, *International trade law*, cit., p. 88. O (acordo) GATT tinha como objetivo implementar e proteger as reduções tarifárias que haviam sido acordadas. Esperava-se que o GATT fosse incorporado no manto da ITO assim que a ITO fosse criada. Infelizmente, isso nunca aconteceu. Consequentemente, o GATT ficou órfão no início de sua existência.

⁶⁴ Cf. R. A. WESTIN, *Environmental tax initiatives and multilateral trade agreements: dangerous collisions*, Kluwer Law Internat, The Hague, 1997, p. 6. É difícil alterar o GATT. O art. XXX do GATT, relativo aos “*amendments*”, exige consentimento unânime para alterar determinadas partes do GATT e a aprovação de pelo menos dois terços para alterar outras disposições. Além disso, mesmo que uma emenda seja alcançada, o art. XXX declara que os países que rejeitam a emenda não estão vinculados à emenda. A dificuldade de alterar o tratado confere estabilidade e rigidez – naturalmente com efeitos positivos e negativos.

⁶⁵ M. HERDEGEN, *Principles of ...*, cit., pp. 198-199.

⁶⁶ O simples fato de cada um dos acordos comerciais multilaterais ser parte integrante do acordo de Marrakech, não responde, por si, à questão da forma como os direitos e obrigações específicos contidos nesses acordos comerciais multilaterais se relacionam entre si, nomeadamente, quando estão contidos em diferentes instrumentos que, no entanto, se relacionam com o mesmo assunto; a relação específica entre os termos e disposições individuais dos acordos comerciais multilaterais, entre essas disposições e o acordo de Marrakech, deve ser determinada caso a caso, pela interpretação adequada das disposições pertinentes dos acordos. Essa relação específica deve ser verificada pelo controle das disposições em causa, lidas à luz de seu contexto, objetos e finalidade, tendo em devida conta a arquitetura global do sistema da OMC como pacote único de direitos e obrigações e quaisquer disposições específicas que governem ou iluminem a relação entre as disposições de diferentes instrumentos (como a Nota Geral Interpretativa do Anexo 1A); em alguns casos, tal exame levará à conclusão de que as exceções de um acordo abrangido, como o art. XX do GATT 1994, podem ser invocadas para justificar uma violação de obrigação estabelecida noutro dispositivo que não o GATT 1994. Cf. CHINA – RARE EARTHS, *RORec, China – Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten, and Molybdenum*, *WT/DS431/AB/R, WT/DS432/AB/R, WT/DS433/AB/R*, 2014, par. 5.53-5.57.

A partir de então, a OMC converte-se em verdadeira organização internacional, com instituições próprias, incluindo a Conferência Ministerial, que abrange todos os membros (que podem ser Estados ou união aduaneira⁶⁷) e se reúne pelo menos uma vez a cada dois anos; também o Conselho Geral, igualmente composto por representantes de todos os membros (geralmente embaixadores) que se reúnem regularmente (geralmente em Genebra). Como organização internacional, a OMC substituiu o GATT⁶⁸. Mas o GATT 1947, o acordo, continua existindo como tratado geral da OMC sobre comércio de mercadorias, atualizado como resultado das negociações da Rodada do Uruguai e das rodadas subsequentes.

Sob os auspícios da Organização Mundial do Comércio, a atual Rodada de Doha começou em 2001. Doha é a mais recente rodada de negociações comerciais entre os membros. Seu objetivo é conseguir uma grande reforma do sistema comercial internacional pela introdução de barreiras comerciais mais baixas e regras comerciais revisadas. O programa de trabalho abrange cerca de 20 áreas de comércio. A Rodada também é conhecida semi-oficialmente como Agenda de Desenvolvimento de Doha, pois um objetivo fundamental é melhorar as perspectivas comerciais dos países em desenvolvimento. A Declaração Ministerial de Doha forneceu o mandato para as negociações, incluindo agricultura, serviços e um tópico de propriedade intelectual iniciado anteriormente. Em Doha, os ministros também aprovaram uma decisão sobre como resolver os problemas que os países em desenvolvimento enfrentam na implementação dos atuais acordos da OMC.⁶⁹

Em nossos dias, constata-se uma inegável crise na OMC, materializada pela incapacidade de os Estados-membros negociarem reformulações dos acordos, que devem ser alcançados pelo consenso. A OMC experimentou um crescimento de Estados-membros, englobando 164 países, sendo um fórum de países desenvolvidos e emergentes, ou ainda em processo de desenvolvimento. Há muitas diferenças de interesses, o que tem tornado muito difícil o consenso entre os membros.

⁶⁷ A União Europeia constitui a única união aduaneira presente na OMC, sendo composta por 27 países, com essa quantidade de votos nas deliberações promovidas no âmbito da organização. Cf. WORLD TRADE ORGANIZATION, “WTO | European Union - Member information”, 2020, data de consulta 30 junho 2020, in https://www.wto.org/english/thewto_e/countries_e/european_communities_e.htm.

⁶⁸ Cf. C. LAFER, *A OMC e a Regulamentação do Comércio Internacional: uma visão brasileira*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 1998, p. 23. A OMC derivou do GATT, mas foi muito além do GATT, em virtude do seu alargamento *ratione personae* e vocação de universalidade, pela lógica do processo de acessões. Possui normas de maior alcance, por conta de seu aprofundamento *ratione materiae*, pois agora abrange serviços, propriedade intelectual, medidas de investimentos relacionadas com o comércio (TRIMs), e contempla agricultura e têxteis.

⁶⁹ N. VIJ, *International trade law*, 1, Universal Law Publishing, Haryana, India, 2017, pp. 4-5.

A OMC tornou-se mais inclusiva, mas não consegue chegar a novos acordos. Cada membro pode vetar qualquer possível avanço na liberalização do comércio multilateral.

As políticas unilaterais de Trump e do Brexit são apenas epígonos de uma tendência que surgiu em várias ocasiões recentes: em dezembro de 2015, na Rodada de Doha, as negociações iniciadas pela OMC em 2001 para a redução geral dos direitos comerciais, fracassaram; a Parceria Trans-Pacífico (TPP), assinada em outubro de 2015, foi abandonada, assim como a Parceria Trans-Atlântica (TTIP).⁷⁰

No momento em que se redige este texto, a OMC convive com vários impasses que dificultam sobremaneira o cumprimento de suas metas institucionais. Entre esses cabe destacar: i) a parcial inoperância do ORL face ao boicote dos EUA na nomeação de membros para compor o ORec; ii) o acirramento das tensões comerciais face ao desempenho da China que na OMC logrou expansão fenomenal, não obstante adote práticas questionáveis por seus pares; iii) a estagnação e certo desencanto com o multilateralismo, iv) a expansão de Acordos de Integração Regional (AIR); v) a limitada expansão do plurilateralismo na esfera dos acordos comerciais⁷¹; e vii) a crise global sanitária devida ao COVID-19, que no ano de 2020 deve provocar um queda sem precedentes históricos no fluxo de comércio internacional. Todas estas circunstâncias apontam para um momento de crise no sistema multilateral, que precisará, inegavelmente, de se reformular para atender às novas demandas, sob pena de não o fazendo tornar-se ineficaz.

2.2 Noções iniciais sobre a tributação no sistema de comércio multilateral

Por muitos anos, os impostos não aduaneiros e o comércio exterior têm sido considerados campos distintos de estudo.⁷² A incidência dos acordos da OMC sobre aspectos de tributação decorre fundamentalmente do receio justificado da utilização dos tributos como barreira não tarifária para o comércio livre e justo.⁷³ O que se almeja é que, no ambiente do comércio

⁷⁰As regras da OMC são projetadas para impor diferentes graus de restrições a vários instrumentos políticos em conformidade com a sugestão de teorias econômicas padrão. As normas da OMC desempenham a função de disciplinar a escolha de instrumentos políticos pelos Membros. Ao permitir o uso de instrumentos consistentes perseguem uma série de objetivos políticos não relacionados com o comércio, a OMC reconhece a liberdade dos Membros para buscar objetivos da política não comercial. Cf. C. M. ARMELLA SARA, “Borders and Protectionism: US Trade Policy and Its Impact on law, Economy and International Trade”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, p. 98.

⁷¹ Para análise do contexto e desafios atuais do sistema de comércio mundial, recomenda-se: L. P. CUNHA, “A OMC e seu Impasse: Exposição de Motivos”, *Working Papers do Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 27, 2019.

⁷² A. J. COCKFIELD; B. J. ARNOLD, “What Can Trade Teach Tax? Examining Reform Options for art. 24 (Non-Discrimination) of the OECD Model”, *World Tax Journal*, vol. 2, 2, 2010, p. 145.

⁷³ ZHOU WEIHUAN, “In Defence of the WTO: Why Do We Need a Multilateral Trading System?”, *Legal Issues of Economic Integration*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, p. 18.

internacional de produtos ou serviços, os Estados não discriminem os produtos procedentes de outros países.⁷⁴

Os argumentos a favor da questão fiscal e comercial que estão a ser tratados baseiam-se no pressuposto de que o comércio e os impostos estejam intrinsecamente ligados internacionalmente. Como a renda mundial é produto do comércio internacional, a disponibilidade dessa renda é que efetivamente permite aos governos cobrarem impostos. Assim, o comércio e a tributação são inseparáveis, especialmente para os países em desenvolvimento, que dependem fortemente do comércio internacional de rendimentos.

O “*princípio da não discriminação*”, considerado por muitos como fundamental nos acordos da OMC, ou de natureza mais acessória ou limitativa da tributação no Modelo de Convenção Fiscal da OCDE (CMOCDE) para convenções de dupla tributação (CDT), tem ganho destaque nas negociações; no comércio internacional, a não discriminação tem-se deslocado da discussão dos itens pautais para as barreiras não tarifárias, que passam a ganhar maior destaque no cenário do comércio internacional.

A reflexão sobre o papel da *não discriminação* presente nos acordos da OMC é um ponto crítico, ainda que se note certo desalento na evolução das negociações multilaterais, face ao fracasso da *Doha Round*, materializado em não se alcançar consenso para novos acordos. Nota-se falência das negociações multilaterais e crescente orientação para a busca de acordos de integração regional. Entretanto, cabe enfatizar que os acordos formulados continuam a ter eficácia jurídica e a condicionar o comportamento dos Estados-membros.

No atual clima econômico internacional, tem-se percebido a intensificação do protecionismo, alimentado muitas vezes com medidas de natureza fiscal.⁷⁵ Note-se, por exemplo, ações nacionalistas e protecionistas, como as da Administração Norte Americana (*America First*) e

⁷⁴ A relação entre tributação e comércio já tinha sido considerada no GATT. Ilustre-se que, por exemplo, em 1968, foi criado um grupo de trabalho para considerar as provisões do GATT relevantes para os ajustes dos impostos fronteiriços. Este grupo de trabalho analisou igualmente a forma pela qual os impostos diretos e indiretos afetam o comércio internacional. O grupo concluiu que a determinação do impacto da tributação sobre o comércio internacional está cheia de dificuldades e possui natureza muito complexa. Não foram alcançadas conclusões definitivas nesse grupo de trabalho, porém seu relatório é relevante. *Vide: (GATT) Working Party Report, Border Tax Adjustments L/ 3464 | Data de Circulação: Dezembro 2, 1970, par. 22.*

⁷⁵ Cf. M. L. PORTO, “O Regresso do Protecionismo; Novos Argumentos a seu favor”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, pp. 28–30; M. L. PORTO; M. M. LAVOURAS, “Novos paradigmas da intervenção pública, face às exigências da economia: o caso dos monopólios naturais”, in *Estudos em homenagem a Rui Machete*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 589–592. A teoria das divergências domésticas reforçou a ideia da relevância de uma intervenção pública, mas não como protecionismo que penaliza consumidores e os setores econômicos, na verdade almejando mitigar falhas do mercado, investindo no conhecimento e inovação e fomentando economias externas para uma melhor acessibilidade a mercados externos. Isto posto, com base nessa teoria, é possível uma intervenção pública proativa sem protecionismo.

o Brexit da Inglaterra, que visam, entre outros pontos, discriminar produtos e serviços estrangeiros, com inevitável imposição de barreiras de natureza tributária e outras⁷⁶, alimentando retaliação e rivalidades que inibem o comércio internacional no seu todo.

Quando comparado ao sistema multilateral de comércio internacional, o sistema fiscal internacional é caracterizado pela sua rede, pulverizada em mais de 3.000 CDTs⁷⁷, tipicamente baseados no Modelo de CMOCDE, que interage domesticamente⁷⁸. Essa rede está fortemente consolidada com base no bilateralismo e reciprocidade. Assim, uma CDT representa um “*acordo*” entre dois países com a intenção de evitar a dupla tributação e proteger suas bases tributárias. A partir de 2017, a OCDE implementou o *Multilateral Instrument* - MLI ou Acordo Fiscal Multilateral – AFM, que almeja estimular a realização de um modelos de tratado único que seja aplicado entre o maior número de Estados-membros, evitando negociações prolongadas.⁷⁹

Do confronto entre de um lado a irrenunciável capacidade de um Estado, por força de sua soberania fiscal,⁸⁰ regulamentar o sistema tributário e, de outro lado, as exigências impostas pelo sistema comercial internacional, eventualmente, surgem áreas em que os interesses serão conflitantes. Cada país é livre de estruturar e reformar o seu sistema fiscal, bem como de negociar

⁷⁶ Em 2017, o governo americano tinha uma proposta de criação de impostos sobre os “ajustes à fronteira”, que potencialmente teria efeitos superiores à revisão do imposto de renda corporativo, podendo evitar a multiplicidade de estratégias de evasão e fornecer incentivos significativos para o investimento. Entretanto, se promulgada como tinha sido discutida, promoveria deduções discriminatórias e, provavelmente, desencadearia uma enxurrada de ações de compensação e retaliação contra os produtos dos EUA. A medida não chegou a ser promulgada. Cf. J. MIRANDA, “Analysis and WTO Implications of the Proposed ‘Border Adjusted’ Tax”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 12, 6, 2017.

⁷⁷ Cf. M. MATSUSHITA; T. J. SCHOENBAUM; P. C. MAVROIDIS; M. HAHN, *The World Trade Organization: law, practice, and policy*, 3, Oxford University Press, Oxford, United Kingdom New York, NY, 2017.

⁷⁸ Cf. M. LANG, *Introduction to the law of double taxation conventions*, 2nd edition, Linde ; IBFD, Wien : Amsterdam, The Netherlands, 2013, pp. 30-31.

⁷⁹ A CMOCDE e a CMONU são de enorme relevância prática e contribuíram para a crescente harmonização dos CDTs bilaterais, antes mesmo da adoção do AFM. O objetivo destes modelos é oferecer orientação aos países que desejam realizar uma CDT. Enfatizando, estes modelos em si não são juridicamente vinculativos para as partes. Acrescente-se que, para os signatários do AFM, as CDTs baseadas em uma das convenções modelo da OCDE ou da ONU cumprem igualmente o critério da tributação de rendimentos, passando a ser uma CDT modificada conforme prescrito na AFM. A partir de 2019, o AFM começou a entrar em vigor com respeito a alguns CDTs cobertos por partes do AFM (ou seja, jurisdições que ratificaram o AFM). Cf. R. DAMBERGER, “Assessing the Scope of the Multilateral Instrument”, in Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust (eds.) *The OECD multilateral instrument for tax treaties: analysis and effects*, Kluwer Law, West Sussex, 2018, pp. 6–7.

⁸⁰ Cf. J. CASALTA NABAIS, *O Dever fundamental de pagar . . .*, cit., pp. 296, 300. A soberania fiscal expressa o nível supremo do poder tributário, um poder tributário qualificado, que traduz a competência para criar, modificar ou extinguir impostos a título originário e sem outros limites senão os decorrentes da Constituição. Soberania implica independência jurídica face ao exterior, estando assim os Estados soberanos condicionados apenas pelo direito internacional, expressando-se pela não intervenção ou não ingerência externa.

convenções de dupla tributação (CDT)⁸¹. Entretanto, essa liberdade está limitada pelos acordos e compromissos previamente firmados.

Percebe-se que as regras relativas ao comércio internacional e à tributação, em geral, evoluíram separadamente. Os acordos do GATT / OMC são multilaterais, incorporando dois aspectos chaves da *não discriminação*, a saber, as cláusulas da nação mais favorecida (NMF) bem como o tratamento nacional (TN) e sujeito ao sistema de resolução de litígios (SRL). Por contraste, a tributação internacional, se não for decidida unilateralmente, é acordada bilateralmente, exigindo mais formas restritivas de tratamento nacional e sujeitas à resolução não vinculativa (diplomática).⁸² Recorde-se que a iniciativa do AFM almeja trazer para o campo da tributação os benefícios do instrumento multilateral, especialmente no combate às práticas de dupla não tributação, e evitar o planejamento tributário agressivo.

No entender de Servaas VAN THIEL⁸³, é possível indicar uma série de regras do direito comercial internacional que se relacionam com a tributação, dentre as quais cabe destacar o princípio da não discriminação (Art. I e III do GATT), que proíbe aos Estados-membros impor tributos mais elevados aos produtos importados de outro Estado-membro (cláusula da nação mais favorecida) ou com produtos similares nacionais (cláusula do tratamento nacional). Outra matéria com forte relação em matéria de acordos comerciais e tributação é a definição de subsídios proibidos⁸⁴, de acordo com os art. XVI dos GATT e do ASCM, englobando qualquer contribuição financeira de iniciativa governamental que constitua benefício, incluindo incentivos fiscais, pelo que os países abrem mão das receitas fiscais que, de outro modo, seriam cobradas. A tributação também se faz presente no GATS, que é aplicável a toda e qualquer medida que afete serviços ou respectivos prestadores. Suas regras podem ser invocadas em situações em que a prestação de

⁸¹ O direito moderno dos tratados está codificado na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT). Um “tratado” é um acordo internacional celebrado entre os Estados em forma escrita e regido por direito internacional, incorporado em um instrumento único ou em dois ou mais instrumentos relacionados e qualquer que seja sua designação específica. Aplica-se apenas a acordos entre Estados e, geralmente, não aos acordos internacionais entre Estados e outros agentes de direito internacional. Assim, os acordos entre Estados e empresas ou indivíduos não são tratados dentro da Convenção Cf. J. SCHWARZ, *Schwarz on tax treaties*, Third edition, CCH, Kingston-upon-Thames, Surrey, 2013, pp. 11-12.

⁸² Cf. M. DALY, “WTO report”, in *Non-discrimination at the crossroads of international taxation*, vol. 93a, International Fiscal Association, 73-87, 2008 (Cahier de Droit Fiscal International. Studies on International Fiscal Law).

⁸³ Cf. S. VAN THIEL, “General Report . . .”, cit., pp. 16–17.

⁸⁴ Cf. A. XAVIER, *Direito tributário internacional*, 2a ed. atualiz., Almedina, Coimbra, 2016, pp. 240-241. Qualquer forma de subsídio ou subvenção às exportações que vise reduzir o preço de venda do produto exportado abaixo dos preços para o mercado interno de produto similar (Art. XVI, § 4º) é estritamente proibida. A Organização Mundial do Comércio (OMC), ainda segundo o ilustre professor, distingue três tipos de subvenções: as que são proibidas, aquelas que, em princípio, são permitidas, e aquelas que são susceptíveis de contestação, mas que, eventualmente, poderão ser permitidas. As subvenções proibidas são aquelas orientadas para as exportações e as que beneficiam os produtos internos em relação aos produtos externos.

serviços seja concretizada por meio de filiais ou subsidiárias, ou pela movimentação internacional de profissionais, assegurando a observância dos *princípios da nação mais favorecida* e do *tratamento nacional* (Arts. II e XVII).

No mesmo sentido, o TRIPS pode ser interpretado de forma a se concluir pela *vedação da tributação discriminatória da propriedade intelectual* (art. III do GATT). Segundo as regras de transparência aplicáveis aos países-membros, ficam eles obrigados a comunicar à OMC alterações na sua legislação fiscal, especialmente as que tratem da tributação da renda (cf. arts. X do GATT e III do GATS). Acrescentem-se as notas interpretativas dos art. III do GATT, que esclarecem que ajustes fiscais de fronteira não excessivos num imposto incidente no destino não são incompatíveis com o GATT. Finalmente, mas não menos importante, os compromissos assumidos no âmbito do Acordo sobre Agricultura (AoA) para reduzir o apoio doméstico, cobrem as transferências monetárias para os beneficiários, bem como as receitas perdidas pelo país-membro afetado.

Conforme normas do direito internacional, em particular da Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados (CVDT), os países signatários de CDTs /AFM, desde que tenham aderido às normas da OMC, no que toca ao comércio internacional, teriam que se curvar perante elas. Isso conduz ao desafio de sempre conciliar os acordos comerciais da OMC com os CDTs /AFM. Recordemos que os instrumentos de direito interno público, as convenções de dupla tributação (ou dupla não tributação), ainda que dotadas de título de validade superior que as destaque no plano hierárquico-normativo, devem fundamentalmente respeito ao princípio *pacta sunt servanda* em relação a outros acordos internacionais pactuados.⁸⁵

Conforme ensinamentos de Pedro Infante MOTA e Ricardo H. da Palma BORGES⁸⁶, face a um sistema constitucional, tanto as CDTs como os acordos da OMC foram adotados como *tratados na forma solene*, em vez de acordos na forma simplificada. Desse modo, ambos os instrumentos jurídicos ficam automaticamente validados e incorporados no direito interno, prevalecendo sobre outro ordenamento nacional, exceto sobre a Constituição.

Porém, quando comparados entre si, CDTs /AFM e acordos da OMC, no que toca a aspectos de comércio internacional, os últimos predominam, face à maior abrangência no comércio

⁸⁵ Cf. G. L. COURINHA, *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, AAFDI, Lisboa, 2015, p. 10: “*Em matéria de hermenêutica jurídica, tal recondução do Direito Internacional Fiscal ao Direito Internacional Público não é menos denotada, destacando-se a necessidade de respeito pelas obrigações internacionalmente assumidas, não podendo as mesmas ser deturpadas pelo Direito Interno, na linha do princípio consuetudinário Pacta Sunt Servanda*”.

⁸⁶ Cf. P. I. MOTA; R. H. DA P. BORGES, “National Report Portugal”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and Direct Taxation*, vol. 10, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wien, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 566–567.

transfronteiriço. Os acordos de comércio tendem a um melhor desempenho a esse respeito, em virtude de sua natureza multilateral, não ficando restritos apenas ao comércio de mercadorias, mas abrangendo o comércio de serviços e atividades de investimento.⁸⁷ Portanto, os acordos de comércio têm-se claramente revelado mais eficazes até ao presente no combate a tratamentos fiscais de natureza protecionista.⁸⁸

O reconhecimento dos efeitos potencialmente importantes da tributação no comércio internacional e nos fluxos de investimento reflete-se em vários acordos multilaterais, incluindo não apenas o GATT, ASCM, AoA, que dizem respeito a bens, mas também o Acordo Geral sobre Serviços (GATS). Em consequência desses acordos, que englobam a tributação direta e indireta, as regras multilaterais desempenham um papel mais importante na regulação da utilização das medidas fiscais.⁸⁹

Os tributos indiretos são claramente influenciados pela regulação da OMC.⁹⁰ Na competição entre tributos diretos e indiretos, a vantagem acaba tendendo para os indiretos, tal como se nota no crescimento dos financiamentos com recursos procedentes de tributos indiretos.⁹¹ Algumas razões determinam que as questões fiscais e comerciais devam permanecer distintas e desenvolver-se separadamente. Primeiro, o impacto da tributação é de natureza diversa, sendo os interesses da economia interna, dos investidores e dos produtores tão importantes quanto o comércio externo. Usar um fórum de comércio para resolver disputas fiscais conduzirá inevitavelmente ao conflito desses interesses diversos. Em segundo lugar, existem algumas diferenças políticas fundamentais

⁸⁷ Cf. A. MILLER, *Taxing cross-border services: current worldwide practices and the need for change*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2015, pp. 4-5.

⁸⁸ Cf. J. B. SLEMROD; R. S. AVI-YONAH, "(How) Should Trade Agreements Deal with Income Tax Issues?", *Tax Law Review*, vol. 55, 2002, pp. 549-552.

⁸⁹ Cf. V. CALVETE, "As semelhanças e as diferenças: regulação, concorrência e all that jazz", *Revista Julgar Online*, 9, 2009, pp. 85-86. Regulação é o uso do poder para o propósito de restringir decisões dos agentes econômicos. A "regulação" requer a conjugação de três tipos de atributos: i) uma específica da natureza do seu objeto - atividade econômica privada (e pública), ii) uma especial da natureza do seu emissor, entidades dotadas de acentuado grau de independência face ao Governo e iii) uma particular teleologia - visando corrigir as deficiências do mercado.

⁹⁰ Cf. E. P. FERREIRA, "Em torno da regulação económica em tempos de mudança", *C & R: Revista de Concorrência e Regulação*, vol. 1, 1, 2010, p. 33. A regulação jurídica da economia pode ser enunciada como o desenvolvimento de processos jurídicos de intervenção indireta na atividade econômica produtiva, incorporando algum tipo de condicionamento ou coordenação daquela atividade e das condições do seu exercício, visando garantir o funcionamento equilibrado da mesma atividade em função de determinados objetivos públicos.

⁹¹ Cf. A. NOVIKOV, "WTO Law: VAT/GST vs. Direct Taxes", in Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steindl (eds.) *Global trends in VAT/GST and direct taxes*, LLM, International Tax Law ; Linde, Vienna : Wien, 2015 (Series on international tax law), pp. 711-712. Tributos indiretos vs diretos reflete uma competição entre países com sistemas de tributação indireta e direta. Vários *experts* consideram que os acordos da OMC propiciam mais vantagens para a tributação indireta. O crescimento de países que se financiam, preponderantemente, com tributos indiretos pode em parte ser explicado nessa perspectiva.

entre comércio internacional e política fiscal internacional. Por exemplo, conforme descrito acima, a OMC adota a abordagem segundo a qual os residentes e os não residentes devem ser tratados de forma semelhante. Isso contrasta com a distinção entre residente e não residente, bem estabelecida dentro da política tributária internacional.⁹²

2.3 Direito de comércio internacional e direito tributário internacional

Embora exista sobreposição significativa em seus objetivos e efeitos, o direito comercial internacional (DCI) e o direito tributário internacional (DTI) foram isolados um do outro e desenvolveram-se em dois esquemas jurídicos diferentes.⁹³ Dada a estreita relação entre o comércio e os tributos, a continuação da separação acentuada dos dois regimes mereceria ser revista.⁹⁴ Em termos práticos, torna-se necessário integrar princípios fiscais internacionais aos sujeitos do comércio internacional.⁹⁵ A importância da regulamentação do comércio internacional e da tributação internacional suscita dúvidas sobre a possibilidade de se promover uma análise completa em que se separem regimes fiscais e comerciais.⁹⁶

O direito do comércio internacional (DCI) tem por escopo, portanto, a regulamentação das práticas comerciais internacionais, o que é feito atualmente, principalmente sob a égide da OMC.⁹⁷

⁹² J. E. FARRELL, “Effects of Global and Regional Trade Agreements on Domestic Tax Law and Bilateral Tax Conventions: Proceedings of a Seminar Held at the 60th International Fiscal Association Congress, The”, *Intertax*, vol. 35, 2007, p. 293.

⁹³ Cf. T. ALTHUNAYAN, *Dealing with the ...*, cit., pp. 9-10. O problema da fragmentação entre as questões fiscais e comerciais internacionais surge porque existem muitos paralelos e sobreposições entre o comércio internacional e a tributação.

⁹⁴ Para R. S. AVI-YONAH, “Treating Tax Issues through Trade Regimes (Symposium: International Tax Policy in the New Millennium)”, *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 26, 2001, pp. 1683, 1692, as duas esferas não se sobrepõem, assim como não existe confronto em seus objetivos. O objetivo do direito comercial internacional é facilitar o comércio, enquanto o objetivo do direito tributário é aumentar a receita. Entretanto, ele reconhece existir alguma área de sobreposição, atribuindo à OMC o fórum mais oportuno.

⁹⁵ G. MA. LUCHENA MOZO, “Fuentes del derecho internacional tributario y del ordenamiento fiscal europeo. Hacia un derecho tributario global”, *Rivista de Diritto Tributario Internazionale*, 2016, p. 55. O princípio da boa fé, o princípio *pacta sunt servanda*, o princípio de *estoppel* e aquiescência como principais manifestações no campo do direito internacional do princípio da proteção da confiança. Por sua vez, o princípio da não discriminação, o princípio da “plena concorrência” (*arm’s length*), o princípio da territorialidade, o princípio da tributação *world wide*, bem como o princípio da justiça são exemplos de fundações internacionais que supõem verdadeira coordenação dos sistemas comerciais e fiscais.

⁹⁶ Cf. A. C. WARREN, “Income tax discrimination against international commerce”, *Tax law review*, vol. 54, 2, 2001, p. 147, os objetivos desses dois regimes jurídicos diferentes são basicamente os mesmos, isto é, reduzir os impedimentos ao comércio internacional. Os tratados fiscais geralmente articulam esse objetivo em termos de redução da dupla tributação, enquanto os tratados comerciais geralmente articulam o objetivo como liberalização do comércio e do investimento.

⁹⁷ Cf. R. M. DA SILVEIRA, *Tributação e concorrência*, cit., p. 331, os princípios defendidos no âmbito do Direito do Comércio Internacional são aqueles em que se funda o direito de concorrência dos países, tais como o livre comércio e a livre concorrência, a não discriminação e a proteção dos mercados e, em perspectiva global, tutelando os Estados envolvidos e não diretamente os agentes privados.

Os acordos da OMC são a fonte mais desenvolvida do direito internacional econômico.⁹⁸ Elas abrangem, nominalmente, a maioria das atividades econômicas internacionais, embora em alguns casos o seu escopo seja limitado. As regras relativas ao comércio de mercadorias, incorporadas no GATT, são o conjunto mais desenvolvido de mandamentos, formando um corpo de direito bastante coerente. As regras relativas ao comércio de serviços tomaram um caminho paralelo por intermédio do GATS, que é um acordo semelhante, mas não idêntico, ao GATT. Ambos fazem parte do direito internacional, mas possuem muitas características de leis supranacionais e operam como tais. No investimento e no comércio internacionais, cada vez é mais importante a propriedade intelectual, que também está incluída no âmbito da OMC, mas ainda não se desenvolveu, no âmbito desse quadro, na mesma medida que o comércio de bens e serviços.⁹⁹

O regime fiscal internacional, por outro lado, assenta nos tratados fiscais. Não há um corpo supranacional de direito, formalizado por uma organização internacional, mas os tratados de tributação são inegavelmente parte integrante do direito internacional. O principal objetivo do regime sempre foi o de aliviar a dupla tributação. Mais recentemente, o regime também começou a corrigir para não (sub)tributação. Essencialmente, trata-se de uma modificação direta, caso a caso, de regras fiscais nacionais específicas, na medida em que se apliquem a transações transfronteiriças que envolvam apenas os dois países que são partes no tratado pertinente.¹⁰⁰

Os tratados fiscais abrangem questões de investimento, bem como questões fiscais relacionadas com o comércio de bens e serviços. No entanto, devido à sua natureza bilateral, as CDTs não conseguem abordar eficazmente alguns problemas, como a concorrência fiscal que distorce o comércio e o investimento.¹⁰¹ Os acordos comerciais da OMC são, usualmente,

⁹⁸ Cf. E. P. FERREIRA, *Lições de Direito da Economia*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 2001, pp. 40–41. A concepção do direito da economia permite identificar três áreas normativas i) direito internacional econômico, que compreende o direito produzido por fontes normativas internacionais, visando criar uma ordem jurídica internacional, onde se enquadram os acordos da OMC; ii) direito comunitário econômico, que se concentra nos tratados constitutivos da comunidade europeia; e iii) direito interno da economia, que visa regular, segundo princípios próprios, a ordem econômica e suas instituições.

⁹⁹ C. TIETJE, “Relationship of International Economic Law to Domestic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 12. O direito comercial global é estabelecido pelos Acordos da OMC. Uma característica específica dos Acordos da OMC é que os membros da OMC o reconhecem como um corpo de lei que regula exclusivamente a relação dos Estados soberanos (e da União Europeia (UE)). A OMC é assim vista como uma organização orientada para “membros”.

¹⁰⁰ Y. BRAUNER, “International Trade and Tax ...”, cit., pp. 260-261.

¹⁰¹ O DTI tem sido historicamente tratado como uma disciplina autônoma separada do DCI. A sensibilidade ao assunto fiscal e a determinação dos países em manter sua soberania fiscal alimentou a cisão nos instrumentos internacionais, deixando a regulamentação de comércio internacional em um capítulo diferente das questões de tributação internacional. Entretanto, essa separação artificial da tributação do comércio internacional é insustentável. As interseções entre estas áreas já são amplamente reconhecidas, não apenas no meio acadêmico, mas

multilaterais, mas geralmente circunscrevem-se às questões relativas ao comércio de mercadorias e excluem as questões de investimento; em alguns casos, incluem o comércio de serviços. Os acordos fiscais e comerciais compartilham disposições similares de não discriminação e tratamento nacional.¹⁰²

Essa separação entre DCI e DTI minimiza o fato de que a política tributária internacional pode ter enorme impacto no comércio internacional. Na verdade, um país pode usar medidas discriminatórias de tributação diretamente para minar os compromissos assumidos nos acordos comerciais internacionais.¹⁰³

2.3.1 Direito internacional econômico e direito do comércio internacional

O direito internacional econômico (DIE)¹⁰⁴, com o qual o direito do comércio internacional (DCI) mantém forte interseção, é ramo relativamente recente do Direito e em pronunciado desenvolvimento nas últimas décadas.¹⁰⁵ Ele envolve a organização dos intercâmbios econômicos e financeiros entre os Estados, com a presença de importantes organismos internacionais de cooperação econômica e comercial, entre eles a Organização Mundial do Comércio (OMC), que elaborou e tem aplicado um importante sistema de resolução de litígios (SRL). Os limites à regulação do comércio internacional pelos Estados, estabelecidos nos acordos da OMC, favorecem as empresas ao garantir a previsibilidade e a equidade nos negócios internacionais. O direito

também na jurisprudência. A nível da OMC, a relevância da tributação, indireta e direta, foi estabelecida por meio de litígios entre os diversos acordos. Cf. P. L. SCHOUERI, “Conflicts of international legal frameworks in the area of harmful tax competition: the modified Nexus approach”, 2018, *Wirtschaftsuniversität Wien | Department für Öffentliches Recht und Steuerrecht | Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht*, Wien, pp. 8–9.

¹⁰² J. B. SLEMMOD; R. S. AVI-YONAH, “(How) Should Trade Agreements ...”, cit., p. 534.

¹⁰³ R. GREEN, “Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes”, *Yale Journal of the International Law*, vol. 23, 79, 1998, p. 87.

¹⁰⁴ O termo "direito internacional econômico" tem sido, por regra, identificado com o direito da regulação do comércio internacional. Assim, apesar das meritorias ambições de abranger um leque muito amplo de assuntos que são concomitantes à relação do direito com a atividade econômica internacional, o conteúdo do *Journal of International Economics Law*, por exemplo, têm sido predominantemente dedicado a questões de direito do comércio internacional. Porém, de fato, compreende-se o direito internacional econômico como abrangendo as áreas do direito internacional relacionadas com a circulação transnacional de mercadorias, serviços, capitais e pessoas, incluindo, entre outros, o direito comercial, o direito do investimento, o direito da integração econômica, o direito internacional privado, o direito financeiro da regulamentação das empresas, o direito fiscal, o direito da propriedade intelectual e o direito do desenvolvimento. Cf. T. BROUDE; M. L. BUSCH; A. PORGES (EDS.), *The politics of international economic law*, Cambridge University Press, Cambridge ; New York, 2011.

¹⁰⁵ Cf. M. HERDEGEN, *Principles of ...*, cit., p. 8. As áreas centrais do direito internacional econômico são o direito comercial internacional, o direito da integração econômica regional e outros acordos comerciais bilaterais ou multilaterais, o direito internacional de investimentos e o direito monetário internacional. Também abrange áreas relacionadas com o comércio e o investimento, como arbitragem comercial internacional, acordos de dupla tributação e direito internacional de propriedade intelectual ou industrial, bem como direito internacional da concorrência. A integração avançada das economias alcançada na União Europeia exige um regime para a circulação de pessoas, incluindo o livre estabelecimento e, finalmente, regras antitruste comuns.

internacional econômico também intervém na regulamentação do mercado internacional, institucionalizando princípios e diretrizes orientadoras, além de regras positivas e concretas.¹⁰⁶

O DIE, como ramo do direito internacional público, por um lado, rege as relações econômicas internacionais entre os Estados e cria estruturas de governança econômica para esse efeito. Seu objetivo, consoante seu objeto específico, é eliminar os obstáculos ao desenvolvimento econômico e criar condições de concorrência equitativas para os participantes, tendo em conta, frequentemente, preocupações não econômicas. Procura também ajudar os países em desenvolvimento a integrarem-se na arquitetura mundial de comércio e no desenvolvimento sustentável, e a fornecerem um quadro previsível e estável para o investimento estrangeiro. Outros objetivos importantes são garantir a estabilidade do sistema monetário e financeiro internacional e desenvolver novas regras para o comércio, cada vez mais integrado na cadeia de valor do século XXI.¹⁰⁷

A legalização das relações econômicas internacionais e a judicialização da resolução de litígios no domínio do direito internacional econômico apresentam-se mais desenvolvidas no contexto do comércio internacional, pois a transformação do GATT para a OMC em 1995 resultou na grande judicialização do regime de transações interfronteiriças. Com os novos acordos expandindo a quantidade, escopo e densidade de regras, deu-se a transformação do regime comercial de resolução de litígios em mecanismo com feições de tribunal internacional. Com a nova instância de recursos, apoiada, pela aplicação credível, na crescente ênfase no raciocínio jurídico sofisticado, a OMC revolucionou a economia internacional.¹⁰⁸ Dentro do novo sistema, passou a prevalecer nas relações econômicas o direito, e não o regime da força e do poder econômico ou militar.

¹⁰⁶ L. BIJOS; J. R. A. OLIVEIRA; L. G. BARBOSA, “Direito do Comércio Internacional: Delimitação, características, autorregulação, harmonização e unificação jurídica e Direito Flexível”, *Revista Informação Legislativa*, vol. 50, 197, 2013, pp. 249-50.

¹⁰⁷ J. BAUMGARTNER, “Relationship of International Economic Law to Private International Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 8.

¹⁰⁸ A. LANG, “Rule of Law in International Economic Relations”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 15. Promover o “*international rule of law*” continua a ser um princípio de organização tremendamente influente para uma variedade de projetos de reforma jurídica internacional e desenvolvimento.

2.3.2 Direito do comércio internacional como fonte do direito tributário

A tributação tem-se tornado um dos problemas substantivos mais desafiadores no domínio do comércio internacional.¹⁰⁹ Enquanto as regras do comércio internacional gravitam amplamente no relativo ao movimento de bens e serviços, aquelas relacionadas com a tributação direta, em particular, envolvem principalmente fatores de produção, especialmente o capital. Não obstante seus objetivos semelhantes e a equivalência analítica entre fluxos de produtos transfronteiriços e fluxos de fatores, os dois conjuntos de regras evoluíram, conforme já mencionado, de maneira bastante isolada.

Regras vinculativas sobre tarifas e medidas não tarifárias (MNTs) para o comércio foram negociadas multilateralmente sob os auspícios do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) e seu sucessor, a Organização Mundial do Comércio (OMC). Por outro lado, existem regras relativas à tributação, como no caso dos métodos usados para aliviar a dupla tributação internacional, que foram negociadas historicamente de maneira bilateral, prescrevendo alíquotas de tributação na fonte sobre os fluxos de renda transfronteiriços. As negociações basearam-se na CMOUDE sobre imposto de renda e capital, que evoluiu de grupos de trabalho estabelecidos na década de 1920 pela Câmara de Comércio Internacional e pela Liga das Nações.¹¹⁰

Os tributos podem funcionar como obstáculo à liberdade de circulação, e serem susceptíveis de causar a anulação dos acordos da OMC. Se as regras fiscais se movimentam em direção incompatível com as regras comerciais, a liberalização do comércio não fica assegurada. Há necessidade de reconhecer os problemas e se concentrar em colocar mais esforço na elaboração de regras fiscais compatíveis com as normas da OMC.¹¹¹

A dupla tributação é obstáculo ao comércio internacional e ao investimento. A dupla tributação não resolvida resulta na distorção de escolhas econômicas, recompensando o investimento interno (sujeito a um nível de tributação) em relação ao investimento externo (múltiplos níveis) e tornando os tributos um custo econômico para empresas estrangeiras. A maioria dos países resolvem unilateralmente a dupla tributação para firmas nacionais, aliviando

¹⁰⁹ Cf. J. H. JACKSON, *The Jurisprudence of GATT and the WTO: Insights on treaty law and economic relations*, Cambridge University Press, 2000, pp. 116-117. Os casos de medidas de tributação são os mais complexos já confrontados pelo SRL do comércio internacional.

¹¹⁰ M. DALY, *The WTO and direct taxation*, WTO Discussion Paper, Geneva, 2005, p. 1.

¹¹¹ T. ALTHUNAYAN, *Dealing with the ...*, cit., p. 12.

impostos domésticos em determinadas formas de renda estrangeira, ou bilateralmente, através de tratados com o país estrangeiro, desde que exista tratamento recíproco.¹¹²

Outro problema tributário contemporâneo que tem impactado o comércio internacional é o fenômeno da dupla não (sub)tributação. Daí que as empresas multinacionais (EMs) trabalhando em vários países recorram ao planejamento tributário agressivo, no intuito de se esquivarem ao pagamento de tributos, ou de o reduzirem em montantes significativos. Ocorre que os Estados, preocupados em resguardar suas bases tributárias, introduzem uma série de medidas que visam coibir essa prática, tributando aquela base tributária que potencialmente seria perdida pelas transações transfronteiriças. Lamentavelmente, ao fazerem isso, algumas vezes são adotadas medidas que, na perspectiva das normas do sistema comercial multilateral, podem ser consideradas discriminatórias. Una-se a isso o combate à competição fiscal, com a adoção de práticas de subsídio fiscal e de redução de tributos diretos, almejando atrair investimentos e tornar o estado mais atraente às EMs. Inegável é, portanto, a afinidade do DCI com o DTI.

Merecem ainda comentário as particularidades do direito tributário e do direito aduaneiro. O direito aduaneiro ou alfandegário disciplina os impostos aduaneiros ou alfandegários, sendo considerado um ramo especial do direito fiscal. Entretanto, face às circunstâncias contemporâneas, particularmente com o GATT/OMC, os tributos aduaneiros passaram a ter papel marcadamente extrafiscal¹¹³, e não tanto como fonte financiadora dos Estados.

Indubitavelmente, os Estados-membros da OMC encontram-se sujeitos à observância do acordo da OMC, com base no entendimento de que o Estado pode ser acionado ante eventual incumprimento das regras do sistema multilateral.¹¹⁴ Os acordos multilaterais de comércio GATT/OMC integram o sistema tributário do Estado-membro na medida em que, devidamente

¹¹² A. CHRISTIANS, “The Importance of Tax in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 506. A dupla não tributação produz igualmente uma distorção das escolhas econômicas. Favorece o investimento interno estrangeiro, oferecendo aos que se dedicam a essa atividade fugir da obrigação de contribuir para a manutenção das instituições jurídicas e econômicas tanto no seu país de origem como nos países de acolhimento.

¹¹³ Cf. J. CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, cit., p. 95. O direito aduaneiro já não integra o direito fiscal, mas antes o direito econômico (fiscal). Sendo os impostos aduaneiros importantes instrumentos de política comercial.

¹¹⁴ Cf. R. H. FOLSOM; M. W. GORDON; M. P. VAN ALSTINE; M. D. RAMSEY, *Principles of international business transactions*, Fourth edition, West Academic Publishing, St. Paul, MN, 2017, pp. 395–396. Nem o GATT 1947 nem o Acordo da OMC, o GATT 1994 e os outros Acordos relacionados foram ratificados como tratados, e portanto, incluem obrigações domésticas dos Estados Unidos apenas na medida em que eles são incorporados nos Estados Unidos como legislação de aplicação. O GATT 1947 não foi considerado controlado pelos tribunais dos Estados Unidos, e esses tribunais mantêm-se sempre vinculados à legislação dos EUA efetivamente promulgada.

internalizados, passem a possuir a mesma eficácia que os demais instrumentos normativos da legislação tributária.¹¹⁵

Os acordos da OMC que implicam tributos podem ser revisados pelo sistema de resolução de litígios (SRL) da OMC. Na realidade actual, a OMC é a única organização internacional que oferece a um país a capacidade de trazer uma reivindicação legal contra as políticas fiscais de outro país, incluindo em razão da discriminação ou subsídios, independentemente das razões políticas que tal país invoque. Inegavelmente, a OMC limita não só a forma como os governos nacionais aumentam as receitas, mas também a forma como as gastam. Em particular, a OMC coloca limites à intervenção governamental na economia por meio de subsídios que afetem o comércio, criando vantagens para os produtores domésticos. Dessa forma, a OMC limita a medida em que o Estado pode fornecer subsídios para a política de inovação, a política ambiental, a política de desenvolvimento regional e a política industrial.¹¹⁶

De fato, a OMC não possui qualquer acordo específico sobre medidas tributárias. As palavras *tributo* ou *imposto* não aparecem no título de nenhum dos acordos constituintes da OMC.¹¹⁷ Mas vários dos acordos contêm disciplinas sobre impostos. Juntas, essas disciplinas podem ser vistas como o “código tributário da OMC”, configurando fontes inegáveis do direito tributário.¹¹⁸

2.3.3 Direito tributário internacional e direito internacional tributário

Para melhor compreensão, urge esclarecer que o direito fiscal internacional, ou direito tributário internacional (DTI), regula aquelas situações resultantes da aplicação no ordenamento

¹¹⁵ L. BUISSA; L. BEVILACQUA, “Aplicação dos Acordos Multilaterais de Comércio (GATT/OMC) no Sistema Tributário Nacional”, cit., pp. 327-328.

¹¹⁶ G. SHAFFER, “How the WTO shapes the regulatory state”, in Francesca Bignami, David Zaring (eds.) *Comparative Law and Regulation*, Edward Elgar Publishing, 2016, p. 452.

¹¹⁷ J. M. LANG; R. STACK, “What tax lawyers should know about trade law”, *Tax Management International Journal*, vol. 29, 10, 2000, p. 567.

¹¹⁸ Para discussões mais aprofundadas sobre os acordos da OMC como fonte do direito tributário, *vide* H. KABBAJ; M. SODOWSKY, “National Report France”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation); T. D. MAGALHÃES, *Governança tributária global: limitações externas ao poder de tributar (e de não tributar) na pós-modernidade.*, Arraes, Belo Horizonte, 2016; L. A. MARTINEZ GINER, “Competencia fiscal y organización mundial del comercio: las medidas fiscales específicas en el acuerdo de subvenciones y medidas compensatorias”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 147, 2010; I. M. SANTIAGO, “Regras tributárias do Gatt e da OMC têm aplicação direta no Brasil”, *Consultor Jurídico*, 2015, data de consulta 17 fevereiro 2018, ; G. SHAFFER, *How the WTO Shapes the Regulatory State*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2014, data de consulta 19 fevereiro 2017, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2480664>; G. W. MICHELS, “O papel da Organização Mundial do Comércio no processo de aproximação das ordens tributárias nacionais”, cit.

tributário de dois ou mais Estados.¹¹⁹ Pode ocorrer em pontos de conexão, residência, lugar de obtenção da renda, ou onde está situado o bem sujeito ao tributo.¹²⁰

O direito tributário internacional está voltado para os estudos de normas jurídicas tributárias com elementos de estraneidade, aquelas que, por uma abertura semântica para tratar de temas que têm como fundamento cruzamentos econômicos, tributários, entre o direito nacional e temas internacionais, atingem a tributação ultra-territorial. Essa disciplina surgiu da necessidade de evitar a fuga (erosão) de matéria tributável dentro da atual fluidez dos investimentos transnacionais, em especial aqueles por EMs, sendo resultado da coordenação de instrumentos que tributam essa matéria transnacional, seja através da fonte, seja através da residência, ou ainda que impedem a citada erosão da base tributária, com as chamadas normas antielisivas do direito tributário.¹²¹

Por sua vez, o direito internacional tributário costuma ser considerado como o sub-ramo do direito internacional que estuda as regras internacionais que dispõem sobre a matéria tributável, normalmente (mas não exclusivamente) contidas nos tratados para evitar a dupla tributação. Logo, as diferenças entre estes dois sub-ramos do direito tributário e do direito internacional, respectivamente, passam pelo estudo de suas normas jurídicas como elemento fundamental.¹²²

Na atualidade, não existe um sistema autêntico e coerente de tributação internacional, de natureza global, que articule um conjunto completo de princípios e limites ordenando o assunto e as relações nas quais a tributação internacional é projetada. Esse sistema não existe, nem existem

¹¹⁹ Cf. R. FALCÓN Y TELLA; E. PULIDO GUERRA, *Derecho fiscal internacional*, cit., pp. 11-12. O estudo do direito fiscal internacional deve fazer-se desde a perspectiva de um determinado sistema fiscal.

¹²⁰ Segundo as palavras de A. P. DOURADO, *Governança Fiscal Internacional*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 15.: “Direito Fiscal Internacional abarca o conjunto de regras nacionais e internacionais aplicáveis aos factos tributários interestaduais, com base fonte dos rendimentos e na residência do sujeito passivo. Este ramo de Direito tem como finalidade limitar a aplicação das normas nacionais de incidência sobre os factos tributários internacionais e distribuir as competências de tributação entre Estados exportadores e importadores de rendimentos de capital, serviços, trabalho dependente e afins.”

¹²¹ Cf. J. CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, cit., p. 112. O direito fiscal internacional está polarizado em torno das normas que regulam situações fiscais internacionais; por sua vez, o direito internacional fiscal está polarizado em torno das normas de fonte internacional, isto é, de normas cuja violação dá origem a problemas de direito internacional público, como o da responsabilidade internacional dos Estados.

¹²² O direito internacional tributário visa regular a atuação dos vários Estados (em matéria tributária) no âmbito da comunidade internacional. Entre estas normas encontram-se as normas convencionais que introduzem conceitos próprios e específicos (como por exemplo, o de estabelecimento estável), certos critérios típicos para o tratamento das categorias de rendimentos e impostos previstos, o princípio da não-discriminação, as prescrições que regulam o procedimento amigável e a assistência administrativa, os métodos adequados para eliminar a dupla tributação internacional. Em sua aceção mais correta, poderia chamar-se direito dos tratados internacionais em matéria tributária. Cf. H. TORRES, *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*, Revista dos Tribunais, São Paulo (Brasil), 1997, pp. 61-64.

princípios tributários mundiais, de modo que cada Estado adota um sistema tributário de acordo com seus interesses e condições.¹²³

O direito fiscal internacional envolve negociações que acontecem através das fronteiras internacionais. Como tal, os participantes na negociação enfrentam, não um, mas dois sistemas de direito tributário. Além disso, os participantes enfrentam a interação entre os dois sistemas, geralmente na forma de tratados tributários e, às vezes, como na União Europeia, um sistema supranacional de lei. Finalmente, por sua própria natureza, uma negociação transfronteiriça é, na maioria das vezes, realizada por agentes sofisticados do mercado, como multinacionais, e a negociação é, portanto, complexa por si. Essas dimensões extra tornam o estudo e a análise do direito fiscal internacional muito parecidos com a proverbial cebola, em que se deve tomar cuidado ao dissecar cada uma das diferentes camadas, caso se pretenda ter uma compreensão geral dos desafios.¹²⁴

As semelhanças entre as restrições fiscais da União Europeia e da OMC são inquestionáveis. Nota-se em ambas a vedação da tributação discriminatória, bem como o monitoramento dos subsídios fiscais. Porém, deve-se reconhecer que a União Europeia vai muito mais longe, exige um esforço de integração fiscal dos seus Estados-membros, impondo-lhes não apenas a harmonização negativa de seus sistemas fiscais, evitando tributação protecionista e discriminação, que se encontra respaldada na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, mas, igualmente, impinge harmonização positiva, fundamentada na adoção de figuras tributárias comuns e aplicáveis em todos os Estados-membros.¹²⁵

2.3.4 *Soft law e hard law*

O *soft law* é diferente do *hard law*, ou lei clássica, no sentido em que o texto da primeira procura esclarecer e recomendar, mas não obriga nem restringe. A ausência de obrigação não é questão de fato – como um sinal vermelho sem um policial – mas uma questão de lei. O destinatário da norma não é, por lei, obrigado a respeitá-la. Entretanto, a inexistência de obrigação legal não significa que a violação da norma não tenha consequências desagradáveis para o infrator. Em outras

¹²³ Cf. C. GARCÍA NOVOA, *Hacia un derecho tributario global*, 1, Vegara & Asociados/ Plural editores, La Paz, Bolívia, 2016, pp. 37-38. O que de fato existe é um conjunto de princípios internacionais, uma doutrina comum e uma terminologia comum com base em *soft law* ou *weak law* do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. As regras fiscais *soft law* são aprovadas por uma agência, tal como o Comitê Fiscal da OCDE. Entretanto, face à ausência de imposição vinculativa, não se pode dizer que as recomendações da OCDE ou os relatórios da Comissão de Assuntos Fiscais são autênticas normas legais.

¹²⁴ P. HARRIS; D. OLIVER, *International commercial tax*, cit., pp. 1-2.

¹²⁵ S. VASQUES, *Manual de direito fiscal*, cit., p. 108.

palavras, a diferença não advém da existência ou ausência de sanção, mas da intenção de o autor da norma ser obrigado no campo da lei (direito clássico) a obrigar de outra forma (*soft law*)¹²⁶.

A extensão do fenômeno do *soft law* é tal que é impossível fornecer uma lista variada de instrumentos que são reconhecidos como tal. Existem vários atos aos quais ele se refere como *soft law*; por exemplo, resoluções organizacionais internacionais, programas de ação no campo dessas organizações, textos de tratados ainda não em vigor, algumas declarações internacionais, acordos não vinculativos (*gentlemen agreement*), códigos de conduta e até relatórios adotados por agências internacionais.¹²⁷

O *soft law* pode ser preferível ao *hard law* em seis possíveis aspectos¹²⁸: i) Custo reduzido da contratação. A *soft law* implica menores custos de contratação, especialmente quando a questão é complexa, devido à sua natureza não vinculativa. ii) Os custos de soberania são menores. Para alcançar acordos vinculativos, os atores podem ser confrontados com a possibilidade de perderem a sua soberania de decisão. iii) Lidar com a diversidade. Com o *soft law*, os atores podem ajustar os seus compromissos para se adaptarem às suas situações diversas. iv) Maior flexibilidade. O *soft law* proporciona maior flexibilidade na renegociação de acordos quando as coisas mudam. v) Simplicidade e rapidez. Para evitar o processo de ratificação doméstica demorado e atrair o maior número possível de países, não importa quais sejam os seus sistemas jurídicos internos, o *soft law* pode ser aqui funcional. vi) Aumentar a participação. Uma ampla gama de atores pode participar do processo de elaboração da lei com base em *soft law*.

Do ponto de vista do direito público internacional, as orientações da OCDE em matéria de tributação internacional são frequentemente utilizadas como complemento, especialmente para

¹²⁶ H. CULOT, “Soft law et droit de l’OMC”, *Revue internationale de droit économique*, vol. XIX, 3, 2005, pp. 253-254.

¹²⁷ Cf. G. MA. LUCHENA MOZO, “Fuentes del derecho internacional ...”, cit., pp. 58-59. Como exemplos de *soft law* tributário, poderíamos referir os Comentários da CMOCDE, o próprio CMOCDE, que serviu de base a um número significativos de CDTs, bem como o recente fenômeno do Projeto de Erosão de Base e Mudança de Lucro (BEPS).

¹²⁸ Cf. J. CHAISSE; X. JI, “Soft Law in International Law-Making: How Soft International Taxation Law is Reshaping International Economic Governance”, *Asian journal of WTO & International Health Law and Policy*, vol. 13, 2, 2018, pp. 467-468, 477-478. *Soft law* é o preferido para aqueles Estados que favorecem o resultado final e preferem não assumir muitos compromissos. O *soft law* é promissor na criação de um regime de tributação internacional através da construção do BEPS. Os autores defendem três hipóteses centrais. A primeira é que a tributação internacional tem um forte nexos com o comércio e o investimento internacionais e podem interagir entre si. A segunda é que, quando comparada com o *hard law*, o *soft law* tem méritos próprios e pode desempenhar um papel vital na construção do regime de direito internacional. O *soft law* é mais adequado para fazer alguns movimentos experimentais, quando comparado com o *hard law*. A terceira e última hipótese, é que o BEPS, que é emitido pela OCDE e contém um pacote de medidas para resolver os litígios, e uma vez que o *soft law* pode ter um efeito significativo sobre o regime de tributação internacional, tem um potencial expressivo. Com a implantação da AFM, há tendência a que o BEPS se transforme gradualmente de *soft law* em *hard law*.

fins interpretativos, para os tratados fiscais duplos em vigor. Em geral, as orientações da OCDE são vistas como extensão do comentário publicado pela OCDE sobre a sua Convenção acerca do modelo fiscal. Além disso, no caso particular de certos tratados fiscais, as partes incluíram referências explícitas às orientações da OCDE em protocolos (juridicamente vinculativos). Além da influência sobre os tratados, alguns autores afirmaram que o padrão da “plena concorrência” (*arm’s length*), que é desenvolvido pelas diretrizes de preços de transferência (PT) da OCDE, pode ter-se tornado uma norma habitual do direito internacional, embora para a maioria dos estudiosos legais os requisitos das normas habituais não estejam completamente satisfeitos.¹²⁹

A soberania nacional em matéria fiscal limita-se, em certa medida, ao abrigo do direito da OMC e a novos acordos internacionais, em especial convenções de dupla tributação, tratados bilaterais de investimento, e assim por diante. Essas regras, princípios e disposições supranacionais e internacionais têm um elemento em comum: tendem a reduzir a margem de manobra dos Estados soberanos no exercício de seu poder de tributação; mas raramente obrigam os Estados soberanos a cobrar um imposto específico.¹³⁰ Do ponto de vista do contribuinte, isso significa que não há tributação, a menos que decorra da legislação nacional – mas o poder de tributar pode ser restringido por acordos internacionais e supranacionais.¹³¹

2.4 Organização Mundial do Comércio

A OMC é uma organização verdadeiramente internacional com personalidade jurídica. Inclui a maioria dos estados do mundo. Os membros do GATT tornaram-se membros originais da OMC. Os outros Estados tiveram que se submeter a um longo e complexo processo de adesão (por exemplo, durou 15 anos para a China). A OMC é independente das Nações Unidas, constituindo

¹²⁹ A. VEGA, *International governance through soft law: The case of the OECD transfer pricing guidelines*, University of Bremen, Collaborative Research Center 597: Transformations of the State, 2012, p. 25.

¹³⁰ Cf. F. U. CALVÃO; M. F. CAMPOS; C. S. BOTELHO, *Introdução ao Direito Público*, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 170–171. Ao fazer referência às implicações de uma organização internacional na organização interna de um Estado, adverte-se que, na medida em que se outorgam atribuições a organizações internacionais e competências para a sua prossecução em determinadas matérias, alterar-se-á potencialmente a distribuição de fins e poderes constitucionalmente fixada. Com a convenção internacional, atribuem-se a uma organização internacional poderes para a prática de atos jurídicos que vinculam não só a própria organização, mas também os seus Estados-membros.

¹³¹ No que toca à soberania fiscal ou *the power to tax*, vide: W. SCHÖN, “III.70 National Sovereignty and Taxation”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017; R. J. JEFFERY, *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*, Kluwer Law International, The Hague ; Boston, 1999; C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “Revisión de los parámetros esenciales de la soberanía fiscal internacional”, *Revista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2, 2016; P. B. MUSGRAVE, “Combining fiscal sovereignty and coordination. National taxation in a Globalizing World”, in Inge Kaul, Pedro Conceição (eds.) *The new public finance: responding to global challenges*, Oxford Univ. Press, New York, 2006; Q. CAI, “Behind Sovereignty: Concerns About International Tax Arbitration and How They May be Addressed”, *British Tax Review*, 4, 2018; V. H. GUERRERO, “Defining the Balance between Free Competition and Tax Sovereignty in EC and WTO Law: The “due respect” to the General Tax System”, *German Law Journal*, vol. 5, 1, 2004.

um sistema jurídico institucional único para administrar todos os acordos nos quais se almeja que negociações futuras continuem. A OMC compreende: a Conferência Ministerial (Art. IV.1 do Acordo) e i) o Conselho Geral (Art. IV.2 do Acordo); ii) inclui uma Secretaria composta por funcionários internacionais, independentes dos Estados; e iii) o Diretor Geral, nomeado pela Conferência Ministerial.¹³²

2.4.1 Objetivos e metas

Os objetivos da OMC são definidos no preâmbulo do acordo constitutivo da organização. Eles são basicamente os mesmos objetivos estabelecidos pelo preâmbulo do Acordo Geral. Assim, as relações comerciais e econômicas entre os membros devem tender a elevar os padrões de vida, alcançar o pleno emprego em volume considerável e o aumento constante da renda real e da demanda efetiva, além de aumentar a produção e o comércio de bens e serviços. Como se nota, o objetivo de aumentar a produção e o comércio de serviços é adicionado. Além disso, é mencionado pela primeira vez o objetivo não estritamente material do desenvolvimento sustentável e da proteção do meio ambiente, que não aparecem como objetivos capazes de atenuar o livre comércio. Entretanto, a referência à proteção do meio ambiente no preâmbulo não se reflete em nenhum dispositivo normativo.¹³³ Nessa perspectiva, a verdade é que a paridade do preâmbulo e seus objetivos parece mostrar que os negociadores não tinham debates, nem jurídicos e nem éticos, sobre os problemas planteados pelo comércio internacional.¹³⁴

¹³² Cf. J.-M. JACQUET; P. DELEBECQUE; S. CORNELOUP, *Droit du commerce international*, 2. éd, Dalloz, Paris, 2010, pp. 103–104. A Conferência Ministerial é um órgão plenário que engloba os ministros do comércio dos Estados-membros, reunindo-se pelo menos a cada dois anos. É responsável por definir a política geral da organização, e capaz de tomar todas as decisões sobre acordos comerciais multilaterais. O Conselho Geral é um órgão permanente composto por delegações do Estado e exerce certos poderes específicos: poder orçamentário, relacionamento com outras organizações internacionais e ONGs. Exerce as funções do ORL e do exame das políticas comerciais. As decisões devem, normalmente, como no passado, continuar conforme o art. IX.1, que estabelece que cada Estado terá um voto, tendo a União Europeia o mesmo número de votos de cada um de seus Estados membros. Além dos já mencionados, cabe acrescentar os órgãos subsidiários que supervisionam a operação de cada acordo multilateral: Conselho de Comércio de Mercadorias (GATT), Conselho de Comércio de Serviços (GATS), Conselho de Aspectos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio (TRIPS). Esses Conselhos devem ser consultados antes de qualquer interpretação, autorização de derrogação ou alteração do acordo que eles supervisionem. Também podem ser encarregados de tarefas específicas, e criar comitês ou grupos de trabalho especializados (Comissão de Comércio e Meio Ambiente, Comitês de Adesões Regionais etc.), que relatam suas atividades ao Conselho Geral.

¹³³ Cf. F. ALDECOA LUZÁRRAGA; C. R. FERNÁNDEZ LIESA; M. ABAD CASTELOS; M. GUINEA LLORENTE; J. TUÑÓN, *Gobernanza y reforma internacional tras la crisis financiera y económica: el papel de la Unión Europea*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2014, pp. 354-355. Embora seja reconhecida a importância para os países menos desenvolvidos, especialmente os de menor desenvolvimento relativo, obsta que obtenham parte do rendimento necessário às necessidades de seu desenvolvimento. Nota-se que se evita qualquer menção à equidade em relação a esses países.

¹³⁴ A OMC é a ‘*gendarmérie*’ (*gatekeeper*) do sistema de comércio internacional. Estabelece regras e princípios que impõem obrigações e controles institucionais e processuais para resolver qualquer possível perturbação. Entre essas regras, a OMC estabelece normas sobre acesso ao mercado para respeitar tarifas vinculadas, proibições de impor

2.4.1.1 O que a OMC faz

As funções a serem desempenhadas pela organização estão listadas no art. III do seu acordo constitutivo. Primeiro, a OMC servirá como estrutura institucional permanente para os acordos do sistema GATT / OMC. Segundo a OMC, será um fórum permanente de negociações comerciais entre seus membros, bem como a estrutura para a implementação dos resultados dessas negociações. Além disso, a organização administrará o Entendimento sobre a Resolução de Litígios (ERL) e o Mecanismo de Revisão de Políticas Comerciais (TPRM). Por fim, a OMC manterá relações de cooperação com outras organizações internacionais a fim de obter maior coerência na formulação de políticas econômicas globais, especialmente com o Banco Mundial e o FMI.

2.4.1.2 O que a OMC não faz

Algumas vezes, consoante se esteja criticando ou defendendo, criam-se determinadas expectativas em relação à OMC, ou promovem-se certas afirmações sem fundamento, que não correspondem à realidade. Joost Pauwelyn *et al*¹³⁵ enumeram dez frequentes atividades atribuídas à OMC que evidenciam a compreensão incorreta de suas funções.

1. *A OMC não diz aos governos o que devem fazer.* As decisões no âmbito da OMC são negociadas e tomadas por consenso.
2. *A OMC não defende o livre comércio a qualquer custo.* Mais importantes do que o livre comércio são as regras de não discriminação e transparência, assegurando um comércio estável e previsível.
3. *A OMC está apenas preocupada com interesses comerciais.* Isso não retira a prioridade do desenvolvimento econômico. Vários acordos da OMC têm cláusulas que defendem os interesses do desenvolvimento.
4. *Na OMC os interesses comerciais não têm prioridade sobre a proteção do meio ambiente.* Em algumas provisões em defesa da sustentabilidade, além do Preâmbulo do Acordo Constitutivo da OMC, destacam-se exceções à não discriminação (Art. XX do GATT) que asseguram proteção humana, animal, vegetal, bem como saúde e para conservação de recursos naturais.

restrições quantitativas e a obrigação de se abster de impor medidas discriminatórias. *Vide*: G. A. G. DUQUE, “Interpreting WTO Rules in Times of Contestation (Part 2): A Proposed Interpretation of Article XXI(b)ii–iii of the GATT 1994 in the Light of the Vienna Convention of the Law of the Treaties”, *Global Trade and Customs Journal*, 2019, pp. 31–32.

¹³⁵ Embora de limitado rigor científico, reproduz-se, por se julgar oportunas, as considerações dos renomados autores *in* J. PAUWELYN; A. T. GUZMAN; J. A. HILLMAN, *International trade law*, cit., pp. 106-111.

5. *A OMC não define para os governos as respectivas políticas de segurança alimentar, saúde humana e segurança.* Recorde-se que os interesses comerciais não se sobrepõem a todas as deliberações, e que as cláusulas do art. XX do GATT permitem que os governos tomem medidas de proteção.
6. *A OMC não destrói empregos nem aumenta as diferenças entre os ricos e pobres.* O comércio pode ser uma força importante para criar empregos e reduzir a pobreza. Sem esquecer que a alternativa – protecionismo – é custosa e estimula a ineficiência.
7. *Os pequenos países não têm qualquer poder na OMC.* Na verdade, os pequenos países seriam fracos fora da OMC. Ao entrar na OMC, aumenta o poder de barganha de um país pequeno.
8. *A OMC não é um instrumento de lobbies poderosos.* A OMC é um clube em que os membros são exclusivamente governos. Setores privados, organizações não governamentais e outros grupos de *lobbying* não participam nas atividades na OMC, exceto em eventos especiais.
9. *Os países fracos têm uma escolha; eles não são forçados a unir-se à OMC.* A lista de membros na OMC inclui nações mais favorecidas e outras mais fracas. As razões fundamentais são elas passarem a beneficiar dos princípios básicos da OMC nas relações comerciais, ou seja, a não discriminação e a transparência.
10. *A OMC não é antidemocrática.* As decisões na OMC geralmente são por consenso. Mais do que democráticas baseadas na regra da maioria. Nenhuma decisão é tomada até que todos concordem.

2.4.2 Princípios-chaves

Como difere a dimensão da interação entre a tributação e o campo de cobertura dos acordos não fiscais, também o número e a formulação das cláusulas fiscais nelas incluídas diferem. Por conseguinte, os acordos internacionais com uma área essencialmente aproximada ou relacionada de cobertura, tais como os acordos de comércio da OMC, incorporam em seu texto cláusulas fiscais mais semelhantes. No entanto, apesar dessas diferenças, pode ser apoiado com segurança que, em sentido mais amplo, os vários aspectos relacionados com os tributos nesses acordos compartilham um fundo comum fundamental e, portanto, podem ser divididos nas seguintes categorias: o princípio da não discriminação e seus componentes, ou seja, o tratamento nacional (NT) e as

normas de tratamento de nação mais favorecida (NMF), o padrão de tratamento justo e equitativo, o requisito de transparência e o direito a mecanismos de resolução de litígios.¹³⁶

2.4.2.1 Princípio da não discriminação

A eliminação da discriminação desempenha papel fundamental nas relações internacionais comerciais. A não discriminação de bens e de serviços estrangeiros opera em dois níveis diferentes: i) tratamento igual no nível internacional, estendendo os benefícios concedidos a um Estado (ou a nacionais, a bens e a serviços desse Estado) às relações comerciais com outro Estado (tratamento da nação mais favorecida); e ii) igualdade de tratamento em contexto doméstico, concedendo tratamento nacional a bens e serviços. Em ambos os níveis, a não discriminação garante condições equitativas e condições iguais de concorrência nos mercados nacionais. Tanto o tratamento da nação mais favorecida quanto o tratamento nacional constituem pedra angular do GATT e de outros acordos da OMC.¹³⁷

Entretanto, cabe reconhecer que, normalmente, o princípio de não discriminação é restringido devido terem sido aprovadas as várias exceções à sua aplicação, nas quais temos principalmente: i) a cláusula de anterioridade; ii) tráfego fronteiriço; iii) acordos comerciais preferenciais (*Preferential Trade Agreements*); iv) cláusula de habilitação (*enabling clause*); e v) sistemas de preferências gerais.¹³⁸

2.4.2.1.1 Cláusula da nação mais favorecida

O objetivo da concessão do estatuto de nação mais favorecida é proporcionar ao Estado beneficiário condições comerciais ótimas e estabelecer e manter a igualdade entre todos os Estados

¹³⁶ A. KARDACHAKI, *IFA Research Paper: Tax Aspects of International Non-Tax Agreements*, Amsterdam, Netherlands, 2013, p. 7.

¹³⁷ M. HERDEGEN, *Principles of ...*, cit., p. 67.

¹³⁸ Cf. J. GUADALUPE BASCONES, “La erosión del sistema multilateral de comercio”, in *Estudios de Derecho tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, Bogotá, 2016, pp. 261-262. As exceções ao princípio da não discriminação são várias. Destaque-se: i) a Cláusula de Anterioridade, ou “*grandfather clause*”, incluída no Protocolo Provisório de Aplicação de 30 de outubro de 1947, ao abrigo da qual os países membros foram autorizados a manter em vigor todas as leis internas que não eram contrárias, essencialmente, à Parte II do GATT (Art. II a XXIII); ii) a Cláusula de Trânsito de Fronteira: Cláusula, contida no número 3 da art. XXIV do GATT, no qual se admite que cada país membro conceda vantagens ou concessões (taxas reduzidas, por exemplo) tendendo a facilitar o tráfego comercial fronteiriço em áreas específicas e adjacentes aos países vizinhos; iii) a Cláusula de Habilitação (*enabling clause*): Decisão adotada na Rodada de Tóquio (1973-1979) relacionada com o tratamento diferenciado e mais favorável, reciprocidade e maior participação dos países em desenvolvimento. De acordo com esta cláusula, os países desenvolvidos estão autorizados (habilitados) a conceder tratamentos preferenciais aos países em desenvolvimento vantagens e benefícios uns aos outros; iv) os Sistemas de Preferências Generalizadas: Mecanismos que encontram apoio nos arts. XXXVI, XXXVII e XXXVIII da Parte IV do GATT, referentes ao Comércio e Desenvolvimento, e que foram incorporados por meio do Protocolo de Modificação em vigor em 27 de junho de 1966. Sob esses sistemas, os países desenvolvidos podem conceder aos países em desenvolvimento, unilateralmente, preferências comerciais e principalmente tarifárias. Esses sistemas são reflexos da “cláusula de habilitação” anteriormente mencionada.

participantes. O tratamento da nação mais favorecida no direito internacional econômico pode ser definido como a obrigação de um Estado (Estado concedente) de conceder a outro Estado (Estado beneficiário) pessoas ou coisas que tenham uma certa relação com esse Estado, os direitos que também são concedidos nas mesmas condições a um terceiro Estado, pessoas ou coisas que tenham a mesma relação com esse terceiro Estado. O tratamento da nação mais favorecida a ser concedido depende, portanto, em âmbito e natureza, da vantagem concedida ao Estado mais favorecido.¹³⁹

As cláusulas da NMF podem ser observadas em vários tratados fiscais, embora não em todos. Na maioria dos casos, as cláusulas de NMF em tratados fiscais não são gerais, mas restringem-se a aspectos específicos da tributação internacional. A partir disso, pode-se concluir que o tratamento com NMF é considerado exceção. Se o tratamento com NMF fosse princípio geral, os Estados contratantes não teriam de concordar com isso nos seus tratados fiscais.¹⁴⁰

Razões teóricas para manter a cláusula da nação mais favorecida nos acordos da OMC.¹⁴¹

a) Restringir o oportunismo bilateral em concessões sequenciadas em favor de terceiros participantes.

Aqui o cenário envolve concessões de tarifas comerciais entre Estados A e B, fazendo B subsequentemente concessões mais favoráveis a C. De acordo com a cláusula NMF, as concessões mais favoráveis que B concede a C também devem ser estendidas a A. Na ausência da cláusula NMF, A teria que contemplar o risco de B fazer posteriormente concessões mais favoráveis a C e, então, fazer menos concessões substanciais a B na primeira rodada de negociações, ou negar completamente as concessões, impedindo a conclusão de um acordo mutuamente benéfico. Esse tipo de preocupação estava em evidência em sucessivas negociações.

b) Restringir o oportunismo bilateral em desvantagem de terceiros não participantes.

Aqui a preocupação é que, quando duas partes (A e B) negociam tarifas ou concessões relacionadas entre si, enquanto liberalizam o comércio entre si (criação de comércio), isso pode prejudicar terceiros participantes (por exemplo, C) no que diz respeito ao acesso aos mercados de

¹³⁹ J. HÄGER, *Meistbegünstigung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Nomos, Hamburg, 2008, pp. 44–45.

¹⁴⁰ D. DÜRRSCHMIDT, “Tax Treaties and Most-Favored-Nation Treatment, particularly within the European Union”, *Bulletin for International Taxation*, 2006, pp. 2-3.

¹⁴¹ M. J. TREBILCOCK, *Advanced introduction to international trade law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2015, pp. 37-38.

A ou B (desvio de comércio).¹⁴² O comércio pode ser desviado de C para A ou B, que são partes do acordo. Mais extremamente, A e B podem negociar um acordo bilateral entre si, que assume a forma de uma união aduaneira, o que lhes permite aumentar direitos comuns em relação a terceiros não participantes e alterar os termos de troca.¹⁴³

c) *O passageiro clandestino (free rider).*

No caso em que A e B negociam tarifas ou concessões relacionadas entre si, de acordo com a cláusula da NMF, C não precisa de fornecer qualquer contrapartida para receber benefícios idênticos e é, na verdade, um *free rider* nas concessões que A e B fizeram entre si. Isso enfraquece a posição de negociação de A ou B nas negociações subsequentes com C e pode reduzir os incentivos para A ou B fazer concessões iniciais entre si. Como a cláusula NMF não contempla a completa reciprocidade, fica explicada a proliferação de acordos de comércio preferenciais.¹⁴⁴

2.4.2.1.2 Cláusula do tratamento nacional

No âmbito da regra de tratamento nacional, os membros não devem conceder tratamento discriminatório a importações e a produtos domésticos similares. Essa regra impede os países de tomarem medidas discriminatórias sobre as importações, por um lado, e de compensarem os

¹⁴² Urge definir “criação de comércio” e “desvio de comércio”. A criação de comércio decorre de ganhos econômicos materializados numa reorientação da produção de um dado bem de um produtor local com custos de produção mais elevados para um outro membro de um acordo que produz a custos mais baixos, enquanto que o desvio de comércio são perdas econômicas no comércio entre os países de um acordo comercial, simplesmente quando se reorienta da produção de um bem de um produtor externo que produz a custos mais baixos para um produtor interno de países membros do acordo a um custo mais elevado. Os ganhos são vistos como criação de comércio, enquanto as perdas são o desvio de comércio. Se um acordo comercial é desejável ou indesejável depende se leva principalmente à criação de comércio em lugar de desvios do comércio. Os acordos comerciais multilaterais só geram criação de comércio, considerando que quem está fora do acordo é de pouca relevância, e os acordos de integração regional geram criação e desvio de comércio, sendo portanto ambíguos no seu efeito no bem estar. *Vide*: L. P. CUNHA, *O sistema comunitário de preferências generalizadas. Efeitos e limites*, Almedina, Coimbra, 1995, pp. 120–154; “Governança do comércio externo. Enquadramentos teóricos e desenvolvimentos recentes da política comercial da União Europeia”, in Francisco Jesús Carrera Hernández (ed.) *¿Hacia una nueva gobernanza económica de la Unión Europea? = Towards a new government of the economy in the European Union? = Para um novo governo da economia na União Europeia?*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, p. 200; P. I. MOTA, “Os blocos económicos regionais e o sistema comercial multilateral : o caso da Comunidade Europeia”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.*, vol. 40, 1/2, 1999, pp. 100–101.

¹⁴³ Cf. K. BAGWELL; C. P. BOWN; R. W. STAIGER, “Is the WTO Passé?”, *Journal of Economic Literature*, vol. 54, 4, 2016, p. 1210. A teoria dos termos de troca do comércio sugere que os acordos comerciais são projetados para facilitar a fuga de um “dilema dos prisioneiros” orientados por termos de troca. A cooperação em políticas comerciais é alcançada em um jogo repetido onde os desvios observados podem levar a uma punição severa fora do equilíbrio, como a reversão de Nash, que corresponde a uma desagregação do acordo. Um tipo diferente de retaliação é destaque no SRL da OMC, uma vez que a retaliação autorizada neste contexto é no caminho do equilíbrio e proporcional na natureza.

¹⁴⁴ Cf. L. P. CUNHA, “GATT, GATS e serviços financeiros: o caminho percorrido”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 59, 2016, pp. 444-445. Almeja-se evitar o problema dos passageiros clandestinos, aqueles que não adiantando concessões nas negociações, procuram aproveitar-se das concessões efetuadas pelos demais.

efeitos das tarifas por meio de medidas não tarifárias.¹⁴⁵ O objetivo é garantir que medidas internas, como tributos e outros encargos, bem como leis internas, não sejam aplicadas a produtos importados ou nacionais, a fim de que os últimos sejam mais acessíveis.¹⁴⁶ Proporciona igualdade na competição entre produtos importados e domésticos, significando que os produtos importados serão tratados da mesma maneira que os produtos domésticos, após atravessarem a alfândega. Produtos nacionais e importados devem ser tratados como produtos similares. O objetivo da regra nacional de tratamento é eliminar as barreiras domésticas “ocultas” ao comércio pelos membros do GATT, por meio de um tratamento de produtos importados não menos favorável do que o concedido aos produtos de origem nacional. A adesão a essa cláusula é importante para manter o equilíbrio de direitos e obrigações, e é essencial para a manutenção do sistema comercial multilateral.¹⁴⁷

2.4.2.2 Princípio da transparência

O princípio da transparência poderia ser classificado como acessório ou instrumental. Entretanto, ele tem ganho destaque nas negociações no comércio internacional, conforme atesta o facto de a atual discussão se haver deslocado dos itens pautais para as barreiras não pautais. No sistema multilateral de comércio, pretende-se maior transparência nas medidas relacionadas com o comércio. A transparência propicia certeza, na medida em que serve como referência para transações comerciais, gerando confiança. Sob outra perspectiva, a transparência pode ser vista como princípio instrumental, acessório aos princípios fundamentais do comércio internacional. Como terceira face, a “transparência” permite *accountability*, ou seja, monitoramento e controle dos acordos comerciais que foram pactuados.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Urge esclarecer que, apesar de partilharem os mesmos propósitos de evitar a discriminação, a cláusula de nação mais favorecida (NMF) e a cláusula de tratamento nacional (TN) não são equivalentes. A NMF visa evitar a discriminação das várias fontes de importação de um determinado produto; já o TN almeja evitar discriminação entre o conjunto da importação em relação aos produtos nacionais similares, com o uso de imposições e regulamentações internas. *Vide*: L. P. CUNHA, *O sistema comercial multilateral...*, cit., pp. 25–32; P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC. Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 107–131.

¹⁴⁶ Cf. L. P. CUNHA, “GATT, GATS e serviços...”, cit., p. 443. A cláusula do tratamento nacional, garante a aplicação incondicional da cláusula da nação-mais-favorecida, reforçando a 'indivisibilidade' dos benefícios da adesão ao GATT (e a OMC). A indivisibilidade do sistema permite uma rede extensa e muito densa de laços comerciais e contatos intergovernamentais. Os benefícios resultantes dessa participação, para além de indivisíveis, crescem com o aumento do número de participantes.

¹⁴⁷ N. VIJ, *International trade law*, cit., p. 8.

¹⁴⁸ *Vide*: R. WOLFE, “Regulatory transparency, developing countries and the WTO”, *World Trade Review*, vol. 2, 2003; “Letting the Sun Shine in at the WTO: How transparency Brings the Trading System to Life”, 2013, World Trade Organization; A. L. MARTINEZ, “Princípio da Transparência ...”, cit.

2.4.2.3 Princípio do tratamento especial e diferenciado

O tratamento especial e diferenciado é concedido aos países em desenvolvimento no âmbito do GATT / OMC, tanto em relação às ações que eles estão autorizados a tomar no que tange às importações, quanto em relação às ações que os países desenvolvidos devem adotar em relação às exportações provenientes daqueles países. De acordo com o art. XVIII do GATT, os países em desenvolvimento têm flexibilidade mais ampla para impor restrições às importações, geralmente por meio de restrições quantitativas, como quotas e licenças, para o equilíbrio da balança de pagamentos ou para promover indústrias infantis. Nos termos da parte IV do GATT, adicionado em 1966, o art. XXXVI prevê que os países desenvolvidos não esperem reciprocidade para compromissos em negociações comerciais visando reduzir ou remover tarifas e outras barreiras ao comércio de membros menos desenvolvidos. Ainda no mesmo artigo, está prescrito que os países desenvolvidos se comprometem, e com prioridade alta, à redução e eliminação – não recíprocas – de barreiras ao comércio em produtos exportados de membros menos desenvolvidos.¹⁴⁹

2.4.2.4 Princípio da reciprocidade

O princípio da reciprocidade pode ser entendido como o motor do processo de negociações no âmbito da OMC. Vem expresso numa sentença do preâmbulo do Acordo Constitutivo da OMC que destaca a celebração de acordos na base da reciprocidade e de vantagens mútuas¹⁵⁰. Em paralelo a valores mercantilistas generalizados: i) as exportações são um bem; ii) as importações são um mal; e iii) o aumento igual das exportações e das importações é um bem, visto que nem todas as importações concorrem diretamente com os produtos nacionais.¹⁵¹ O problema da política comercial pode assim ser equacionado pelo “dilema do prisioneiro”, de modo que podemos expandir o comércio aceitando as exportações de cada um.¹⁵²

¹⁴⁹ P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC. Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 491-495.

¹⁵⁰ Cf. L. P. CUNHA, “GATT, GATS e serviços...”, cit., pp. 438-439. No art. 28 bis assume-se que, quando os governos participam em *rounds*, fazem-no com a intenção de alcançar um acordo mutuamente vantajoso através de reduções recíprocas em impostos consolidados. Refere-se expressamente no texto que as negociações devem ter por base a “reciprocidade” e as “vantagens mútuas”. Existe ainda uma segunda aplicação do princípio da reciprocidade encontrada nos arts. 19.º e 23.º do GATT.

¹⁵¹ *Vide*: P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC...*, cit., p. 101.

¹⁵² Cf. J. M. F. FERIATO, “Mechanisms for challenging subsidies at the world trade organization under the economic analysis of law perspective”, *Economic Analysis of Law Review*, vol. 8, 2017, pp. 209–214. O dilema do prisioneiro é um exemplo padrão de um jogo analisado na teoria dos jogos que mostra por que dois indivíduos completamente racionais podem não cooperar, mesmo que pareça que é do seu interesse fazê-lo. A estrutura do jogo incentiva o comportamento oportunista, e aquele que não cooperar e confessar terá vantagens em detrimento do outro. Confessar é a estratégia dominante, que só será alterada se o outro também mudar seu comportamento. Por sua vez, o *equilíbrio de Nash* representa um estado em que nenhum jogador tem a ganhar mudando sua estratégia unilateralmente, sem que os demais jogadores mudem a deles. Desse modo, não obstante não existir cooperação, é possível que a busca

Ocorre que pode existir aqui incompatibilidade entre o princípio da reciprocidade e o da não discriminação (em particular a cláusula da nação mais favorecida).¹⁵³ A demanda por reciprocidade, particularmente no âmbito de acordos com feição plurilateral, conduz a tratamentos diferenciados que podem conflitar com o princípio da não discriminação, tornando-se evidente que o princípio da reciprocidade acaba por constituir óbice para o tratamento não discriminatório.¹⁵⁴

2.4.3 Sistema de Resolução de Litígios da OMC

A resolução de litígios entre quaisquer organizações internacionais deve ser “*orientada para as regras*” em vez de “*orientada pelo poder*”. O “*sistema orientado para regras*” traz estabilidade e previsibilidade, e o comércio internacional requer necessariamente o sistema baseado em regras que foi introduzido na OMC no “Entendimento Relativo às Normas e Procedimentos sobre Resolução de Litígios” (ERL). O ERL contém 27 artigos mais quatro apêndices. É talvez a realização mais significativa das negociações do *Uruguay Round*, muitas vezes sendo referido como “jóia da coroa” da OMC.¹⁵⁵

Único no direito internacional público, o ERL confere jurisdição obrigatória ao Órgão de Resolução de Litígios (ORL/ DSB) para fins de resolução de disputas. O papel interpretativo do sistema de resolução de litígios (SRL) da OMC é explícito no art. 3.2, da ERL: o sistema serve para clarificar as disposições dos acordos da OMC em conformidade com as regras habituais de interpretação do direito internacional.¹⁵⁶

individual da melhor solução conduza o jogo a um resultado em que se verifique estabilidade, não havendo incentivo para que nenhum deles altere o seu comportamento. Jogos repetidos conduzem a comportamento cooperativo, enquanto que jogos de rodada única estimulam o comportamento conflitivo.

¹⁵³ Cf. L. P. CUNHA, “GATT, GATS e serviços...”, cit., pp. 443–444. A aplicação incondicional do tratamento da nação-mais-favorecida gera a reciprocidade difusa. Por sua vez, a exigência “agressiva” de reciprocidade (envolvendo a aplicação condicional do tratamento da nação-mais-favorecida), origina a reciprocidade específica.

¹⁵⁴ Convém advertir que as relações entre o princípio da reciprocidade e o da não discricionariedade têm caráter ambíguo. Se num primeiro momento eles são complementares, na medida em que a reciprocidade assegura a superação do problema do “passageiro clandestino”, o qual, articulado com a não discriminação da cláusula da NMF, assegura que o bem-estar de países de terceiro não sejam prejudicados. Não há como ignorar o claro antagonismo entre os princípios, num cenário de proliferação de acordos plurilaterais, onde se nota que as novas exigências de reciprocidade conduzem a práticas de divisão de mercado e de comércio discriminativo. *Vide*: L. P. CUNHA, *O sistema comercial multilateral...*, cit., pp. 49–53.

¹⁵⁵ Para um estudo aprofundado do Sistema de Resolução de Litígios (SRL) da OMC, em português, obra indispensável é a de P. I. MOTA, *A Função Jurisdicional ...*, cit.

¹⁵⁶ A. K. KOUL, *Guide to the WTO ...*, cit., p. 60.

Para que o relatório dos Painéis e ORec se tornem uma decisão, eles devem ser adotados pelo ORL.¹⁵⁷ Eles podem ser rejeitados por consenso. Este princípio, comumente chamado de princípio do "consenso negativo", foi introduzido pelo acordo da Rodada do Uruguai. No antigo sistema do GATT, as decisões só podiam ser adotadas por consenso, o que significa que uma objeção de um Estado é suficiente para bloquear a decisão. Na prática as decisões são adotadas quase automaticamente pelo ORL, tornando praticamente impossível que o país "perdedor" bloqueie qualquer coisa; a única possibilidade seria persuadir todos os outros membros da OMC, incluindo seu adversário no caso, a compartilhar sua visão. Na prática, isso é algo que provavelmente nunca irá ocorrer.¹⁵⁸

Uma reclamação no âmbito do SRL da OMC observa, no sistema contemporâneo, a seguinte sequência¹⁵⁹:

2.4.3.1 Consulta

A parte reclamante deve inicialmente fazer consultas com a parte cujas medidas estão em disputa. Se as partes não conseguem resolver uma controvérsia (com a assistência da mediação, se solicitada) dentro de 60 dias a partir da solicitação de consultas, o membro queixoso poderá solicitar a criação de um painel.

2.4.3.2 Painel

Um painel deve ser estabelecido na reunião do ORL após a reunião em que sua solicitação aparece pela primeira vez na agenda do ORL. Caso o assunto não seja resolvido após a consulta, a etapa seguinte é o estabelecimento de um Painel, composto por três a cinco especialistas, para se emitir um parecer sobre a disputa num período de até 9 meses. A função do Painel é auxiliar o ORL, avaliando o caso de forma objetiva.

¹⁵⁷ Dados do TradeLawGuide.com em 30 de junho de 2020, apontam para 211 relatórios originais de Painéis adotados, 44 relatórios de conformidade de Painel do Art. 21.5, 123 relatórios originais do ORec e 25 relatórios de conformidade do Artigo 21.5 do ORec. Um relatório original decide se uma parte está em conformidade com as suas obrigações da OMC, tal como suscitado pelo queixoso. Um relatório de conformidade do Artigo 21.5 decide se as medidas tomadas pela parte perdedora para cumprir as recomendações e decisões no relatório original cumprem as suas obrigações ao abrigo dos acordos abrangidos.

¹⁵⁸ Cf. F. KOPPENSTEINER, "The Binding Effect of Panel and Appellate Body Decisions in WTO Law", in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 535. Face ao princípio do "consenso negativo" uma decisão será adotada quase automaticamente pelo ORL. No entanto, existe a possibilidade de que um relatório não seja adotado; ou seja, cada estado membro, incluindo a parte "vencedora", tem que votar contra.

¹⁵⁹ M. J. TREBILCOCK, *Advanced introduction to international trade law*, cit., pp. 26-29.

2.4.3.3 *Procedimentos preparatórios para o painel*

Os termos são tipicamente adotados pelos painéis, a menos que as partes da controvérsia concordem em contrário dentro de 20 dias a partir da criação deles. Em regra, os membros do painel são retirados de uma lista mantida pelo ORL, com o consenso dos membros. Se as partes em conflito não puderem chegar a acordo sobre os participantes do painel dentro de 20 dias após a criação dele, o diretor geral da OMC deverá apontar os painelistas. O Painel deve incluir pelo menos um membro de um país em desenvolvimento, se uma parte que seja país em desenvolvimento assim o solicitar. Outros países com interesse substancial no assunto podem participar como terceiros no painel.¹⁶⁰

2.4.3.4 *Procedimentos durante painel*

Nos termos do art. 11 do ERL, as funções de um painel são fazer avaliação objetiva dos fatos e a aplicabilidade de acordos relevantes aos fatos, apresentando suas conclusões e recomendações ao ORL. Nos procedimentos do painel, a parte reclamante apresenta primeiro as suas observações escritas, seguidas das observações escritas da parte respondente. Normalmente, há uma reunião oral com o painel e, em seguida, são enviadas refutações por escrito, seguidas de uma segunda reunião oral com o painel. O painel apresentará às partes um resumo de seus argumentos e a descrição factual dos problemas em disputa pelos seus comentários. Isso é normalmente seguido da apresentação pelo painel às partes de um relatório intermediário para comentários pelas partes. Normalmente, os procedimentos perante os painéis não levam mais de seis meses desde o início das atividades até à emissão de um relatório final às partes.

2.4.3.5 *Relatório do painel*

O Painel apresenta ao ORL um relatório escrito detalhando as conclusões de fato, a aplicação das disposições pertinentes e a lógica subjacente às suas conclusões e recomendações. Os relatórios devem ser adotados pelo ORL dentro de 60 dias após a circulação do relatório entre os membros, salvo se existir consenso negativo a favor da rejeição do relatório ou a decisão do painel seja apelada junto do Órgão de Recurso. Se o Painel decidir que a medida controvertida viola um acordo ou obrigação OMC, recomenda que a medida seja apresentada imediatamente em conformidade com as regras da OMC. No caso em que tanto o reclamante ou o reclamado questionem certos aspectos do RPa. O sistema prevê que o assunto seja remetido ao ORec.¹⁶¹

¹⁶⁰ J. OWENS; L. TURCAN; J. KOLLMANN; A. MAJDANSKA; S. SABNIS, “What Can the Tax Community Learn from Dispute Resolution Procedures in Non-Tax Agreements?”, *Bulletin for International Taxation*, 2015, p. 584.

¹⁶¹ Cf. M. HUBER; G. TEREPOSKY, “The WTO Appellate Body: Viability as a Model for an Investor–State Dispute Settlement Appellate Mechanism”, *ICSID Review*, vol. 32, 2017, p. 590. A incapacidade dos Painéis e ORec de

2.4.3.6 Recursos

As partes podem recorrer das decisões do painel para o ORec, sobre questões de direito como a da interpretação jurídica; entretanto, não podem reexaminar as provas existentes ou examinar novas questões. O ORec deve ser formado dentro de 60 dias a partir da notificação de um recurso. Cada recurso é ouvido por três Membros do ORec, que deveria deliberar por 2-3 meses, emitindo um relatório.

2.4.3.7 Relatório do Órgão de Recurso

O relatório do ORec deve ser adotado pelo ORL dentro de 30 dias após a circulação dos membros, a menos que haja um consenso negativo a favor da rejeição. Os membros têm um período razoável para cumprir as decisões do painel ou do ORec, uma vez adotadas pelo ORL, mas esse período normalmente não excede 15 meses e, no seu não cumprimento, o prazo deve ser determinado por um acordo arbitrário das partes.

2.4.3.8 Apelo (art. 21.5 do ERL)

Quando houver desacordo sobre se as medidas adotadas para cumprir as decisões de fato constituem conformidade, a questão pode ser remetida para o painel original (e potencialmente o ORec em apelação) nos termos do art. 21.5 do ERL.

2.4.3.9 Remédios

Se um Membro não cumprir a decisão do ORL, ele é obrigado a oferecer compensação mutuamente aceitável, ou sofre uma penalização adequada, autorizada pela ORL.¹⁶² O ORL monitora a implementação das decisões adotadas, com casos pendentes existentes na sua agenda, até que sejam resolvidos.¹⁶³ Se o não cumprimento persistir, o ORL poderá autorizar sanções comerciais retaliatórias, que normalmente envolvem cancelamento de concessões comerciais

cumprirem os prazos especificados no ERL é um reflexo da crescente complexidade jurídica e fatural das disputas da OMC e, mais recentemente, das limitações de recursos do SRL da OMC. Nas circunstâncias atuais, os prazos para a solução de controvérsias da OMC não são realistas.

¹⁶² Cf. B. M. HOEKMAN; P. C. MAVROIDIS, *The World Trade Organization: law, economics, and politics*, Second edition, Routledge, London, 2016, p. 149. Remédio, em sua acepção legal, é uma medida recomendada por um painel/ORec do ORL da OMC que visa levar as políticas de um membro que tenha violado as regras ou disciplinas da OMC ao cumprimento de suas obrigações.

¹⁶³ Cf. M. E. LIMENTA, *WTO retaliation: effectiveness and purposes*, Hart Publishing, Oxford; Portland, Oregon, 2017, pp. 17–18. De acordo com a máxima jurídica latina, *ubi jus ibi remedium* (onde há um direito, há um recurso), um bom sistema de resolução de litígios é aquele que oferece certeza de regra legal, procedimentos de disputa rápidos e iguais e soluções razoáveis. O ESL oferece dois tipos de remédios por violação da lei da OMC: (a) um remédio final (cumprimento por retirada ou modificação de medidas inconsistentes com a lei da OMC); e (b) remédios temporários (compensação e suspensão de concessões ou outras obrigações, comumente chamadas de retaliação da OMC).

equivalentes, sujeitas às normas do art. 22 do ERL.¹⁶⁴ Antes de um pedido de retaliação, todas as outras soluções – uma solução mutuamente acordada, a retirada de uma medida ou compensação – devem ser esgotadas.¹⁶⁵

A compensação e a retaliação são remédios temporários para o não cumprimento.¹⁶⁶ A compensação é definida na forma de concessões comerciais, onde a parte perdedora oferece maior acesso ao mercado à parte vencedora.¹⁶⁷ De acordo com o art. 22.1, a compensação é temporária, voluntária, e deve pautar-se pelos acordos.¹⁶⁸ A retaliação (ou contra-medidas), por sua vez, envolve a suspensão de concessões e obrigações.¹⁶⁹

2.4.3.10 Procedimentos de Arbitragem¹⁷⁰

Ainda como parte do sistema de resolução de litígios da OMC, destaca-se o que se denomina como procedimentos de arbitragem, no procedimento de execução de relatórios previstos no art 21.3(c) do ERL. Diz respeito à determinação de um período razoável para a implementação de um

¹⁶⁴ Cf. R. SOPRANO, *WTO trade remedies in international law: their role and place in a fragmented international legal system*, Routledge, Abingdon, Oxon ; New York, NY, 2019, p. 135. Os remédios comerciais não podem ter intenções punitivas e devem ser proporcionais ao prejuízo sofrido e não ao fato indesejável (*dumping* ou subsídio). Os remédios comerciais, quando desvirtuados, tornam-se ferramentas do protecionismo. Seu uso pode ter motivações políticas e econômicas, uma vez que estes aumentam o preço dos produtos estrangeiros e oferecem proteção às indústrias domésticas.

¹⁶⁵ S. SHADIKHODJAEV, *Retaliation in the WTO dispute settlement system*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands ; Frederick, MD, 2009, pp. 62–65.

¹⁶⁶ Cf. J. J. NEDUMPARA, *Injury and Causation in Trade Remedy Law*, Springer Singapore, Singapore, 2016, p. 19. Os remédios do direito comercial internacional são, em certa medida, instrumentos protecionistas. Entretanto, o objetivo percebido seria preservar ou restabelecer um "*level playing field*" no qual produtores nacionais e estrangeiros possam competir, com bases equilibradas em quem faz o melhor produto ao menor custo.

¹⁶⁷ Os remédios da OMC são desfavoráveis para os países em desenvolvimento, a maioria dos quais são incapazes de os utilizar em virtude de as suas economias serem mais fracas, em comparação com as de seus países desenvolvidos. Cf. J. PFUMORODZE, "WTO remedies and developing countries", *Journal of International Trade Law & Policy; Bingley*, vol. 10, 1, 2011, p. 83.

¹⁶⁸ As medidas deveriam em tese ter vigência temporária, pois nem a compensação nem a suspensão de concessões ou de outras obrigações é preferível à total implementação de uma recomendação. Cf. M. F. GULLO, "A Compensação Monetária como Sugestão de Fortalecimento ao Sistema de Solução de Controvérsias da OMC", *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 56, 2013, p. 331.

¹⁶⁹ R. Z. LAWRENCE, *Crimes and punishments? Retaliation under the WTO*, Inst. for Internat. Economics, Washington, DC, 2003, pp. 4–7.

¹⁷⁰ A arbitragem é um mecanismo alternativo de resolução de disputas pelo qual a divergência entre duas ou mais partes pode ser resolvida por algum outro processo fora do sistema judicial formal. Geralmente, é um processo estruturado e vinculante, no qual as partes em disputa selecionam algum terceiro (árbitro), apresentam seus argumentos e provas a esse árbitro e estão vinculadas por sua decisão, que é sempre legal por causa de seu acordo prévio para estar vinculado, ou algum estatuto exigindo que as partes sejam vinculadas. Cf. B. PATE, "Arbitration Procedures in International Tax Law: Arbitration Convention - Double Tax Convention - WTO", in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 575.

relatório de um Painel ou Órgão de Apelação, se as partes não chegarem a acordo sobre o que constitui um período de tempo razoável.

Outro procedimento de arbitragem é utilizado, na fase da aplicação dos remédios, no sistema da OMC previsto no art. 22.6 do ERL. Esta disposição diz respeito à questão de saber se a parte reclamante observou os princípios relevantes no que diz respeito à aplicação de sanções comerciais. A disputa no caso da AIRBUS chegou a um painel de arbitragem da OMC, emitido em 2019, com uma decisão que permite aos Estados Unidos imporem USD 7.496 milhões, anualmente, em sanções comerciais contra a União Europeia; trata-se da maior medida retaliatória já imposta pelo sistema de controvérsias.¹⁷¹ Antes desse, o caso de maior retaliação imposta foi o do caso US – FSC que atingiu o patamar de USD 4.045 milhões.¹⁷²

Como alternativa ao julgamento por Painéis e pelo ORec, as partes em disputa podem recorrer à arbitragem prevista no art. 25 do ESL. Se as partes desejam "contornar" completamente o SRL da OMC e arbitrar suas diferenças, pode-se usar a arbitragem como alternativa ao procedimento usual do SRL da OMC, devendo para isso concordarem com a arbitragem de uma disputa. Isto significa que, além dos casos em que o SRL permite que um único membro busque uma arbitragem especial de determinada questão (art. 21.3 e 22.6 do ERL), é necessário um acordo mútuo para arbitrar. Destaque-se que não existem quaisquer disposições no ERL sobre a condução desse tipo de processo, salvo que cabe às partes acordar os procedimentos a serem seguidos.¹⁷³ Deste modo, as partes numa disputa são livres de se afastarem dos procedimentos padrão do ERL e acordar as regras e procedimentos que considerem apropriados para a arbitragem, incluindo a seleção dos árbitros. Destaque-se que, com o bloqueio do ORec, em final de 2019, a partir de 2020, a arbitragem prevista no art. 25 do ESL passou a ser adotada por alguns membros como mecanismo para manter em funcionamento o SRL entre os países que estão aderindo a essa solução provisória; destaque-se a UE e o Brasil, entre outros.

A seguir, apresenta-se a figura 2, que ilustra etapas do Sistema de Resolução de Litígios (SRL):

¹⁷¹ EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT (22.6) , *Decisão pelo Árbitro, European Communities and Certain Member States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft, Recurso do Art. 22.6 do DSU pela União Européia, WT/DS316/ARB, 2 Outubro 2019.*

¹⁷² US – FSC (22.6), *Decisão pelo Árbitro, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations» – Recurso para Arbitragem pelos EUA conforme Art. 22.6 do DSU e Art. 4.11 do ASCM, WT/DS108/ARB, 2002; D. T. GRISWOLD, A Clean Escape from \$4 Billion in FSC Sanctions, Cato Institute, Washington, D.C., 2003.* Neste caso questionavam-se, à luz do ASCM, subsídios fiscais que permitiam que multinacionais americanas reivindicassem uma isenção parcial de impostos sobre a renda que suas subsidiárias estrangeiras obtinham ao lidarem com as vendas de exportação americanas.

¹⁷³ B. PATE, "Arbitration Procedures ...", cit., pp. 587–588.

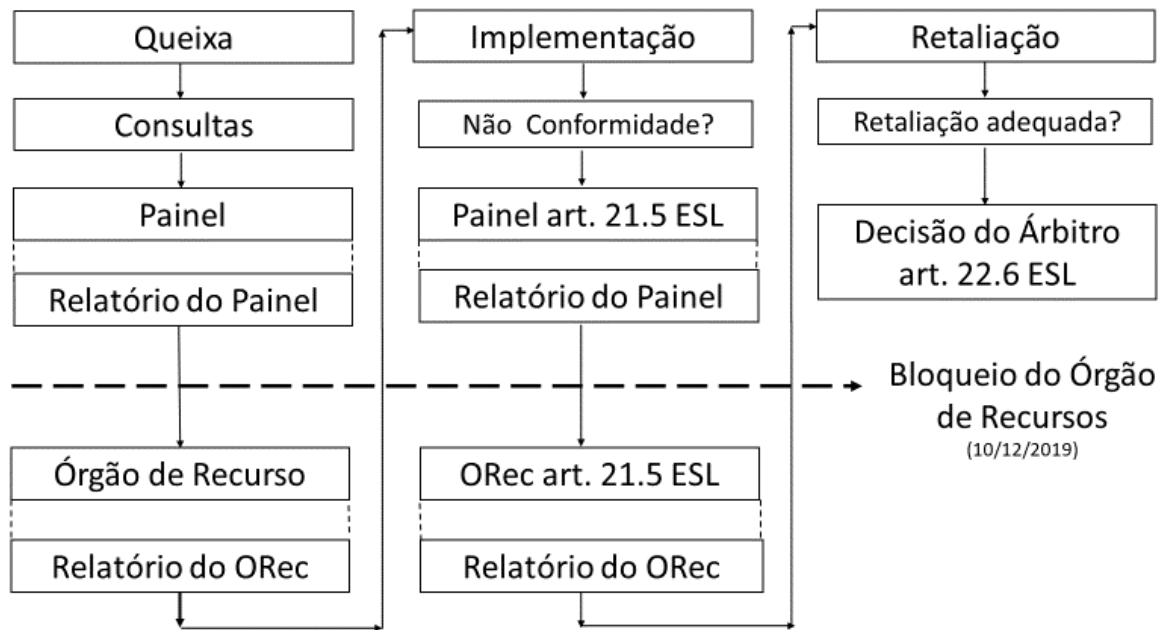


Figura 2: Diagrama Fluxo no Sistema de Resolução de Litígios da OMC

2.4.4 Futuro do sistema da OMC

O mundo contemporâneo convive com os extremos; na política, já se percebe o crescimento do populismo de extrema direita e de esquerda. As desigualdades de renda pioraram no mundo com a revolução tecnológica, determinando o agravamento da distribuição da riqueza. As organizações internacionais lutam por manter paradigmas de multilateralidade, a fim de tentarem governar as relações internacionais na senda do seu aprimoramento.¹⁷⁴ Entretanto, o sistema econômico internacional luta com problemas políticos, como o unilateralismo do “*America First*”, o conflito jihadista, o terrorismo e a migração descontrolada. Nesse caldeirão, a União Europeia está a tentar avançar sua integração, mas convive com iniciativas como a do Brexit.¹⁷⁵ Por último, em 2020, o mundo sofre as consequências de uma crise sanitária sem precedentes, onde

¹⁷⁴ Apontam-se algumas potenciais falhas graves no sistema de resposta às violações da OMC. O sistema (a) pode levar a mais proteção em vez de mais liberalização, (b) não conseguiu induzir os membros a cumprir suas regras, (c) minar a soberania nacional com um processo imparável de resolução de disputas que incentiva ativismo judicial excessivo e pode levar a sanções comerciais, e (d) é inerentemente injusto. Cf. F. GRANELL, “El sistema económico internacional en 2017”, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, 3095, 2018, p. 43.

¹⁷⁵ Cf. G. ADINOLFI, “Moving forward to the past il recesso del Regno Unito dall’Unione Europea alla Luce del Diritto OMC”, *Diritto del Commercio Internazionale*, vol. 32.1, 2018, p. 55. Não há dúvida de que, mesmo após a sua retirada da UE, o Reino Unido manteve seu status de membro da OMC, de que desfruta desde 1º de janeiro de 1995; também estará vinculado às chamadas “regras de aplicação geral” do sistema comercial multilateral. Existem, no entanto, dificuldades particulares na determinação das obrigações específicas caso a caso (apenas em relação ao comércio de serviços) a que estará sujeito, bem como em verificar se a participação na OMC também implica a aceitação de acordos comerciais aos quais, até ao momento, apenas a União Europeia aderiu.

sentimentos de auto preservação, egoísmo e protecionismo se multiplicam com significativos impactos no comércio internacional.

Os acordos de integração regional (AIRs) aumentaram rapidamente nos últimos anos e tornaram-se uma característica fundamental da política comercial para todos os membros da OMC.¹⁷⁶ Em torno de 300 AIRs já foram notificados à OMC, e estão em execução; a estimativa é que cerca de uma centena de AIRs estejam em vigor, mas não foram notificados à OMC, e um número igual está sendo negociado atualmente. Além de aumentarem em número, os AIRs modernos estão se tornando mais sofisticados em seu conteúdo e cobertura.¹⁷⁷

Nota-se, por exemplo, o fenômeno do *spaghetti bowl* – resultado da proliferação de AIRs –, que decorre do fato de as barreiras comerciais, incluindo impostos alfandegários, passarem a ser aplicadas em função da origem dos produtos importados. O imposto alfandegário não discriminativo é substituído por vários impostos, em função da origem da mercadoria. Desse modo, um *spaghetti bowl* traduz essa realidade (um emaranhado de vários impostos ou de outras barreiras comerciais).¹⁷⁸

Em muitos casos, os AIRs incluem os compromissos de acesso ao mercado em bens e serviços, como também as disposições de acompanhamento sobre as regras de origem, o comércio *antidumping*, as medidas compensatórias e as salvaguardas, mas, cada vez mais, disposições sobre o

¹⁷⁶ Os espaços de integração regional se multiplicam para além dos habituais exercícios de liberalização das trocas, nos termos do art. 24.º do GATT. Os casos mais referidos, além dos que a UE nos propicia, são os da ANZCERTA (*Australia-New Zealand Closer Economic Relations Trade Agreement*), do CETA (*Canada-EU Comprehensive Economic and Trade Agreement*), do NAFTA (*North American Free Trade Agreement*), do TPP (*Trans-Pacific Partnership Agreement*) e do ainda projeto, TTIP (*Transatlantic Trade and Investment Partnership*). Cf. L. P. CUNHA, “A Convergência Regulatória enquanto Barreira ao Comércio Internacional”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, p. 545.

¹⁷⁷ Cf. P. ANTRÀS; R. W. STAIGER, “Offshoring and the Role of Trade Agreements”, *American Economic Review*, vol. 102, 7, 2012, p. 3140. O crescimento de *offshoring*, materializado nos traslados de processos produtivos de um país para outro de insumos intermediários levanta questões importantes para a política comercial. Os autores, com base em modelagem econômica, argumentam que a expansão de *offshoring* tornará cada vez mais difícil aos governos confiarem nos conceitos e regras tradicionais do GATT/OMC – como o acesso ao mercado, a reciprocidade e a não discriminação – para resolver seus problemas relacionados ao comércio.

¹⁷⁸ Cf. L. P. CUNHA, “Governança do comércio externo. Enquadramentos teóricos e desenvolvimentos recentes da política comercial da União Europeia”, in Francisco Jesús Carrera Hernández (ed.) *¿Hacia una nueva gobernanza económica de la Unión Europea? – Towards a new government of the economy in the European Union? – Para um novo governo da economia na União Europeia?*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, p. 202. A proliferação de AIRs gera inconvenientes identificados com recurso à figura do *spaghetti bowl*; estes inconvenientes serão ainda agravados se esta proliferação se fizer pela constituição de sistemas de acordos de tipo radial. Estamos nos referindo à questão dos *hub-and-spoke agreements*, acordos bilaterais ou plurilaterais que ligam, cada um deles, o (mesmo) espaço de integração regional a um ou vários Estados terceiros (a periferia), em condições específicas, e que incidem sobre vários domínios das relações econômicas internacionais.

investimento, direitos de propriedade intelectual, concorrência e do trabalho e do ambiente encontram-se em muitas AIRs notificadas à OMC em recentes anos.¹⁷⁹

A estrutura em mutação das AIRs levantou questões sobre se as AIRs de hoje estão a criar padrões diferentes das regras existentes nos acordos da OMC (WTOs) e, em caso afirmativo, de que modo deve o sistema de comércio multilateral reagir a qualquer divergência crescente entre as suas regras e regras criadas através de Acordos de Integração Regional. AIRs são cada vez mais caracterizadas por uma “integração profunda”¹⁸⁰, através de provisões WTO+ e WTO-X (que expandem as empresas para áreas não cobertas por acordos da OMC, como política da concorrência e medidas de investimento).¹⁸¹ As implicações econômicas de integração AIRs têm atraído cada vez mais atenção. Na medida em que se generalizam as AIRs, estas catalisam e sustentam a produção de redes internacionais, camadas adicionais que dificultam a apreciação dos efeitos comerciais. As implicações dessa complexidade adicional podem ser a priori ambíguas.¹⁸² A relação entre as AIRs e a OMC não tem caráter unidirecional, mas envolve interação iterativa e bidirecional entre as duas camadas da governança comercial de maneira a informar os padrões subsequentes de elaboração de regras e abertura de mercado nos níveis de ACPs¹⁸³ e OMC.¹⁸⁴

¹⁷⁹ R. ACHARYA (ED.), *Regional trade agreements and the multilateral trading system*, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom, 2016, pp. 1-2.

¹⁸⁰ A “integração profunda” pode ser vista como a convergência e harmonização de normas legais com a cooperação internacional, que se pode consubstanciar em reconhecimento mútuo de regulação e *standards*, bem como harmonização explícita, que vai além da integração superficial, que fica predominantemente concentrada em aspectos relacionados ao princípio de não discriminação. *Vide*: L. P. CUNHA, “Regionalismo nas relações da União Europeia - América Latina”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 52, 2009, pp. 18–21.

¹⁸¹ Cf. L. P. CUNHA, “Governança do comércio externo. Enquadramentos teóricos e desenvolvimentos recentes da política comercial da União Europeia”, cit., p. 209. Quando nos AIRs se assumem compromissos que vão para além dos previstos multilateralmente (introduziu-se o conceito de WTO-plus ou WTO+), mas os domínios abrangidos também o são vinculados multilateralmente. Já o conceito WTO extra (ou WTO-X) engloba matérias não detalhadamente tratadas nos acordos multilaterais, tais como proteção ambiental, *standards* laborais e movimentos de capitais. Existem, porém, AIRs em que apenas se reafirmam em âmbito regional obrigações já assumidas no âmbito dos acordos da OMC.

¹⁸² Para discussão mais completa sobre efeitos da “intergração profunda”, *vide*: M. J. TREBILCOCK; R. HOWSE; A. ELIASON, *The regulation of international trade*, Fourth edition, Routledge, Abingdon, Oxon ; New York, 2013, pp. 95–100.

¹⁸³ Cf. P. I. MOTA, “Os Acordos Comerciais Preferenciais e o Sistema Comercial Multilateral”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 57, 2, 2014, p. 2420. O termo “acordo comercial preferencial” é aplicado aos acordos preferenciais recíprocos, isto é, acordos em que a obrigação de liberalizar é imposta ao comércio dos produtos originários de todos os territórios constitutivos a que os mesmos sejam aplicáveis. Os acordos comerciais preferenciais são conhecidos igualmente como acordos comerciais regionais. Acontece que os acordos em questão são concluídos, cada vez mais, entre países geograficamente não adjacentes, pelo que o termo “regional” perde significado.

¹⁸⁴ H. CHOUDHURY; J. OWENS, “Bilateral Investment Treaties and Bilateral Tax Treaties”, 2014, pp. 3–4. Nota-se que os acordos integração regional (AIRs) estão cada vez mais lidando com questões fiscais. Exemplos disso são desenvolvimentos que podem ser vistos na região da Ásia-Pacífico, e na interação entre os EUA e a UE. Deste modo,

A OMC, cuja finalidade fundamental é a liberalização do comércio – por meio de um mecanismo que induz os membros a negociarem restrições comerciais com os países parceiros – simplesmente não tem acesso a instrumentos suficientes para promover o desenvolvimento. A abordagem tradicionalmente tomada para o “desenvolvimento” na OMC – usando os instrumentos específicos para as disciplinas de política comercial e acesso não recíproco – tem sido ineficaz e dispendiosa para o sistema de negociação. Insta os países da OCDE a abolir a proteção agrícola – não importa quão importante e de uma perspectiva de desenvolvimento – e não resultará em movimento nessa direção sem uma forte pressão política doméstica desses países nesse sentido.¹⁸⁵

Devido ao impasse persistente nas negociações da Ronda de Doha da OMC, várias opções de menor escala têm atraído a atenção nos últimos anos, incluindo a negociação de acordos plurilaterais (ACPs, AIRs e Acordos “Massa Crítica”) entre os governos interessados.¹⁸⁶ Para promover a utilização mais frequente dos acordos plurilaterais, dada a multiplicidade de preocupações político-econômicas urgentes, quer seja o investimento, a concorrência ou o trabalho, a negociação de acordos exclusivos está a ser reconsiderada.¹⁸⁷ Todavia, a entrada em vigor de qualquer acordo não baseado na cláusula de NMF teria de ser aceita por consenso entre todos os membros da OMC, o que na prática se revela quase impossível de alcançar.¹⁸⁸

caberia, eventualmente, a OMC assumir um papel cada vez mais importante em questões fiscais, uma vez que a interação de regras fiscais e comerciais traz estas questões em foco mais aguçado.

¹⁸⁵ B. HOEKMAN; D. VINES, “Multilateral trade cooperation: what next?”, *Oxford Review of Economic Policy*, vol. 23, 3, 2007, p. 330.

¹⁸⁶ Uma das principais características definidoras das negociações comerciais, desde o início do século XXI, tem sido a mudança crescente da OMC para acordos comerciais preferenciais (ACPs). Várias frases descritivas surgiram na linguagem comercial para descrever os ACPs, como p.e. “*spaghetti bowl*”, “*noodle bowl*”, e “*termites in the trading system*”. A OMC reconhece que os efeitos dos ACPs sobre a liberalização do comércio mundial e o crescimento econômico não são claros, uma vez que o impacto econômico regional dos ACPs é *ex ante* inerentemente ambíguo. Adicionalmente *ex-post* este impacto é também difícil de estimar e susceptível de manipulações, dependendo da definição do “anti-mundo” fixado para efeitos da análise. *Vide*: R. V. ANURADHA, “Rise of the Plurilaterals”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, p. 411; P. I. MOTA, “Os Acordos Comerciais Preferenciais e o Sistema Comercial Multilateral”, cit.

¹⁸⁷ Didaticamente, poder-se-iam dividir os acordos plurilaterais em três tipos: i) Acordos preferenciais de comércio propriamente ditos (ACP), ii) acordos de integração regional (AIR) e iii) acordos de massa crítica. Esta última expressão tem ganho mais projeção recentemente. Como exemplo destaque-se o TISA (*Trade in Services Agreement*) *Vide*: L. P. CUNHA, “Liberalização Internacional do comércio de serviços: uma questão actual e um desenvolvimento recente.”, 2016, Coimbra, data de consulta 1 julho 2020, in https://www.ij.fed.ue.pt/publicacoes/bce/wp_17/wp_017.pdf.

¹⁸⁸ Cf. R. ADLUNG; H. MAMDOUH, “Plurilateral Trade Agreements: An Escape Route for the WTO?”, *Journal of World Trade*, vol. 52, 1, 2018, p. 85 e 92. As negociações na OMC estão abertas em princípio a todos os membros e o consenso deve ser o principal *modus operandi*, conforme previsto no art. IX: 1 do acordo da OMC. No entanto, com a crescente diversidade de questões e sua complexidade, alcançar um consenso tornou-se mais desafiador.

Porém, não se pode deixar de reconhecer o dano potencial causado ao multilateralismo por acordos de livre comércio, extrapolando em muito a complexidade adicional que esses pactos geram nas relações comerciais. O predomínio absoluto de negociações bilaterais e regionais pode minar a autoridade da OMC, relegando-a para o estatuto de ator menor no estabelecimento das regras do comércio. Deve-se pelo menos reconhecer que tais acordos corroem a cláusula da nação mais favorecida, ao promover a discriminação entre membros.¹⁸⁹

Como situação mais crítica, no momento em que se escreve esta dissertação, cabe destacar o bloqueio de funcionamento do ORec, face à não nomeação de membros para a sua composição, diante da recusa dos EUA em apreciar novos nomes de juizes para esse órgão. Em termos materiais, a partir de dezembro de 2019, o ORec tem comprometido seu funcionamento, o que implica a perda de efetividade da segunda instância recursal dentro do ORec. Em termos práticos, essa situação conduz a mais incerteza para o futuro do desempenho operativo da OMC.¹⁹⁰

Comprometido, desde a Rodada de Doha, na sua capacidade de negociar novos acordos e, agora, com o ORec ineficaz, surge a incerteza do que poderá ocorrer no sistema de comércio multilateral. Ainda que o cenário seja o pior possível, e que a OMC conviva com um processo de desmantelamento, a ideia de um sistema de comércio multilateral não pode ser desinventada.

A partir de 2020, não obstante o estado da paralisia do OMC, prevalecerão os acordos da OMC firmados que ainda estão em vigor, e uma parte do SRL, isto é, pelo menos no que se refere à consulta e aos procedimentos de painel. As questões submetidas ao ORec podem também ainda ser enfrentadas com base na arbitragem prevista no art. 25 do ESL, caso os participantes cheguem a acordo sobre esse ponto. A questão fulcral para a sobrevivência do sistema do comércio internacional é que não se pode permitir que os problemas do sistema se generalizem. É crucial, especialmente no concernente às nações que são atualmente as mais favorecidas, renovar o

¹⁸⁹ Cf. P. BLUSTEIN; T. D. CARNEIRO, *Desventuras das nações mais favorecidas: egos em conflito, ambições desmedidas e as grandes confusões do sistema multilateral de comércio*, Fundação Alexandre de Gusmão, Brasília, 2011, pp. 259-260. Um aspecto nefasto do acordo bilateral ou regional é que quase invariavelmente deixa de ser ressaltado o impacto sobre países que estão de fora, perdendo algumas oportunidades de comércio mais favorecido que, de outra forma, ocorreria. Cada novo acordo de livre comércio ou acordo comercial preferencial cria grupos que combatem a liberalização mundial, pois seu acesso especial a um mercado lucrativo perde valor quando os concorrentes de outros países ganham o mesmo tratamento que as tarifas. Consequentemente, os acordos bilaterais e outros acordos do tipo podem facilmente tornar-se obstáculos em vez de tijolo na construção de pactos globais.

¹⁹⁰ Para discussões adicionais sobre a Crise no Órgão de Recurso (ORec), *vide*: J. PAUWELYN, “WTO Dispute Settlement Post 2019: What to Expect?”, *Journal of International Economic Law*, vol. 22, 3, 2019; R. MCDUGALL, “The Crisis in WTO Dispute Settlement: Fixing Birth Defects to Restore Balance”, *Journal of World Trade*, 2018; A. BAHRI, “‘Appellate Body Held Hostage’: Is Judicial Activism at Fair Trial?”, *Journal of World Trade*, 2019; A. ANSONG, “The WTO Appellate Body: Are There Any Viable Solutions?”, *Global Trade and Customs Journal*, 2019; G. VIDIGAL, “Living Without the Appellate Body: Multilateral, Bilateral and Plurilateral Solutions to the WTO Dispute Settlement Crisis”, *Journal of World Investment & Trade*, vol. 20, 2019.

compromisso com o multilateralismo, não só com palavras, mas também com atos resolutos, pois o receio é que, se o não fizerem, as suas e as nossas desventuras poderão estar apenas começando.

2.5 Organizações tributárias internacionais

No contexto do direito internacional tributário, diferentemente da OMC, não existe, até ao momento, um organismo internacional responsável por coordenar a regulamentação da tributação internacional. Nessa esfera, cabe destacar o papel de alguns órgãos internacionais na proposição de uma *soft law* em termos de tributação internacional, que pode indiretamente influenciar no comércio internacional. Nesta parte, será analisado o papel da OCDE, ONU, G20 e FMI na proposta de normas tributárias internacionais.

2.5.1 OCDE

2.5.1.1 Histórico e missão

A Liga das Nações iniciou em 1921 os trabalhos para elaborar um modelo de convenção bilateral da dupla tributação, publicando em 1928 o primeiro texto. Porém, somente após a Segunda Guerra Mundial e o desaparecimento da Liga das Nações o trabalho foi retomado, em 1956, pela OECE, substituída em 1969 pela OCDE, que publicou um projeto de convenção sobre dupla tributação em 1963, adotando uma recomendação do Conselho, que pedia aos países membros que sigam o projeto acima mencionado nos acordos que assinarão entre si. Em 1977, um novo modelo de contrato com seus comentários correspondentes foi publicado. Em 1991, reconhecendo que a revisão da Convenção Modelo e seus comentários se haviam tornado um processo contínuo, a Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE adotou o conceito de um Contrato Modelo Dinâmico, permitindo modificações periódicas, o que levou a uma publicação, em 1992, em folhas mutáveis. Em 1997, as posições de vários países terceiros foram incluídas em um segundo volume, em reconhecimento pela crescente influência do modelo em acordos assinados por países terceiros, com membros da OCDE, e até entre si.¹⁹¹ Desde então, o Modelo da OCDE sobre renda e patrimônio líquido está sujeito a renovações frequentes. A última versão disponível no momento da elaboração destas linhas é a de 2017.

Os objetivos da OCDE são promover políticas que melhorem o bem-estar econômico e social das pessoas em todo o mundo: padrões de vida, manutenção da estabilidade financeira,

¹⁹¹ R. FALCÓN Y TELLA; E. PULIDO GUERRA, *Derecho fiscal internacional*, cit., p. 20.

assistência ao desenvolvimento econômico dos países-membros e de outros países terceiros e contribuição para o crescimento e a estabilização do comércio mundial.¹⁹²

2.5.1.2 Principais instrumentos e produtos

A estrutura da OCDE gira em torno de três órgãos principais: Conselho dos países membros, Secretaria e Comitês. O Conselho representa o órgão superior de tomada de decisão, e é composto por um representante para cada membro, um representante da Comissão Europeia. O Secretariado, tentativa organizada nas diretorias e departamentos, colige dados, monitora tendências e publica estatísticas sobre questões sociais e econômicas sob revisão na reunião anual realizada. Por fim, existem os comitês que envolvem o Conselho de representantes dos países membros e especialistas de ambos os países membros em áreas políticas específicas, como economia, educação, ou mercados financeiros.

Cabe distinguir essencialmente dois tipos de documentos da OCDE. Por um lado, ao emitir determinados documentos, a OCDE pretende estabelecer padrões para legislação tributária nacional e acordos internacionais, em especial tratados fiscais. Estes se relacionam, por exemplo, com a maioria dos relatórios do BEPS. As medidas descritas em alguns desses relatórios podem ser implementadas através de legislação nacional, enquanto outras podem ser implementadas através de tratados fiscais, incluindo o Acordos Fiscais Multilaterais (AFM), que precisa de ser adotado de acordo com os procedimentos nacionais. Por outro lado, a OCDE também produz documentos relativos à interpretação de tratados fiscais, mais especificamente os Comentários no Modelo da OCDE e também nas Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE. Ao contrário dos primeiros documentos mencionados, é mais complicado avaliar a influência da OCDE em relação a estes documentos, uma vez que cabe aos Estados contratantes escolherem se devem confiar nestes documentos ao interpretar um tratado fiscal.¹⁹³

Os Comentários referem em detalhe cada disposição do Modelo, e são escritos e acordados por especialistas que representam, dentro do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os governos dos países membros; portanto, embora não sejam vinculativos (uma vez que a norma jurídica é cada convenção em concreto, e não aquele Modelo em que se inspiram, nem portanto seus comentários), eles têm muita relevância para a interpretação, salvo se algum Estado tenha

¹⁹² E. PALMITESSA, “The Major Players in Recent and Future Tax Policy”, in Raffaele Petruzzi, Karoline Spies (eds.) *Tax policy challenges in the 21st century*, Linde, Wien, 2014 (Series on international tax law), p. 32.

¹⁹³ L. BROSENS; J. BOSSUYT, “Legitimacy in International Tax Law-Making: Can the OECD Remain the Guardian of Open Tax Norms?”, *World Tax Journal*, vol. 12, 2, 2020, p. 4.

apresentado posição divergente. A divergência na redação de um artigo corresponde a uma reserva que se apresenta após os comentários.¹⁹⁴

A OCDE tem vindo a emitir recomendações para impedir a utilização abusiva de convenções para evitar a dupla tributação e para combater a elisão fiscal dos planos fiscais internacionais, nos termos dos quais não é possível atribuir rendimentos a nenhum dos países potencialmente recebedores de impostos. Essa é uma das preocupações geradas pela economia global, e para a qual a OCDE emitiu o plano de ação BEPS “*Base Erosion and Profit Shifting*” (“erosão das bases fiscais e transferência de lucros”), implementado a partir de 2016.¹⁹⁵

2.5.1.3 *Convenção Modelo da Dupla Tributação da OCDE*

A OCDE assumiu, desde a sua fundação, o trabalho de desenvolver um modelo de tratado tributário. Um dos principais objetivos da OCDE é promover o comércio entre seus países membros. Uma faceta importante de seu trabalho é ajudar a remover as barreiras ao comércio colocadas pelas questões tributárias. Em 1963, a OCDE publicou uma minuta de Convenção Modelo Tributária sobre Renda e Capital que, desde então, tem servido de modelo para acordos de dupla tributação entre nações desenvolvidas.¹⁹⁶

A CMOCDE não vincula nenhum Estado, mas é normalmente utilizada como modelo para tratados bilaterais, sendo o Comentário detalhado da OCDE sobre cada um dos Artigos utilizado como dado suplementar para ajudar na interpretação. Quase todos os tratados se baseiam na CMOCDE, exceto os tratados dos EUA, que utilizam um modelo alternativo, com muitos aspectos semelhantes à CMOCDE. As Nações Unidas adaptaram igualmente o CMOCDE, para uso entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, produzindo o CMONU.

As vantagens particulares da existência de uma CMOCDE são o estabelecimento de regras comuns de interpretação, bem como um importante auxílio à negociação de tratados – em termos

¹⁹⁴ Cf. E. FURUSETH; INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *The interpretation of tax treaties in relation to domestic GAARs*, IBFD, Amsterdam, 2018. Existe controvérsia em torno da relevância dos comentários do CMOCDE. Enquanto alguns atribuem significativa ênfase à importância dos Comentários na interpretação de tratados tributários, outros, mais céticos, apontam que os Comentários da CMOCDE nem sempre são relevantes para a interpretação de um tratado fiscal. Primeiro, os comentários são preparados por funcionários que podem ter interesse em uma interpretação específica do tratado tributário. Em segundo lugar, os comentários não são aprovados pelo parlamento do Estado contratante. Terceiro, os comentários só são relevantes para a interpretação de um tratado tributário onde a sua visão é apoiada pelo texto do acordo fiscal. Além do significado comum dos termos incluídos na convenção tributária e do objeto e finalidade da convenção, o tratado fiscal também deve ser interpretado de acordo com o seu contexto.

¹⁹⁵ D. R. PEÑA, *Aspectos tributarios de la OMC y solucion de controversias. Nociones generales com um enfoque jurídico.*, Instituto Colombiano de Estudios Fiscales, Medellín – Colombia, 2016, p. 48.

¹⁹⁶ L. OATS; A. MILLER; E. MULLIGAN, *Principles of international taxation*, Sixth edition, Bloomsbury Professional, Haywards Heath, West Sussex, 2017, pp. 153–154.

do que deve ser incluído e também em termos de estabelecimento de limites (por exemplo, para limites máximos de impostos retidos na fonte); e, para as empresas multinacionais residentes num Estado que utiliza a CMOCDE, certeza quanto à uniformidade de tratamento em relação à dupla tributação nos Estados em que atuam, embora tratados individuais possam fazer com que tais variações nos tratados celebrados por um único estado sejam geralmente pequenas. O tratamento NMF implica que as vantagens conferidas por uma CDT devem ser estendidas incondicional e imediatamente aos demais Estados Membros. Para o GATT, a relevância prática é restrita de qualquer forma. E com relação ao GATS, o art. XIV(e) do GATS exclui expressamente do art. II do GATS as CDTs e, portanto, não afeta a rede de CDTs bilaterais dos Estados Membros.

O CMOCDE está dividido em capítulos amplos, e cada capítulo subdividido em artigos que contêm regras específicas, de acordo com a seguinte estrutura:¹⁹⁷

Art. 1-5 Definições: incluindo quem pode beneficiar do tratado, residentes, presença tributável de empresas comerciais.

Art. 6-21 Regras que classificam e alocam diferentes tipos de renda para um ou outro, ou para ambos os Estados envolvidos para fins fiscais.

Art. 22 Direitos ao capital tributário.

Art. 23 Métodos de dupla tributação.

Art. 24-31 Disposições administrativas e anti evasão.

2.5.1.4 Regulação da concorrência tributária internacional

Coube também à OCDE a preocupação de elaborar um relatório sobre a concorrência fiscal prejudicial, analisando os efeitos desse fenômeno, bem como os fatores identificativos dos paraísos fiscais e dos regimes tributários preferenciais e as recomendações para os combater. Constatou-se que, com as cadeias globais de produção, avultam casos de inexistência de tributação ou de tributação extremamente baixa; adicione-se a isso a falta de transparência relativamente a disposições legais e a ausência de atividades econômicas substanciais em áreas de tributação muito baixa.¹⁹⁸

As onze medidas defensivas recomendadas no Relatório de 1998¹⁹⁹ contra a competição fiscal prejudicial são as seguintes. 1. Proibir deduções, isenções, créditos ou outros subsídios relacionados com transações com paraísos fiscais não cooperativos, ou com transações que tirem proveito de suas práticas fiscais prejudiciais. 2. Exigir regras abrangentes de comunicação e de

¹⁹⁷ *Ibid.*, pp. 154–155.

¹⁹⁸ E. P. FERREIRA, “O Poder Tributário das Regiões Autónomas: Desenvolvimentos Recentes”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 45, 2, 2002, pp. 300–301.

¹⁹⁹ OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, 1998.

informação para transações que envolvam paraísos fiscais não cooperativos, ou que tirem proveito de suas práticas fiscais prejudiciais, apoiadas por multas substanciais. 3. Países que não possuem regras de *controlled foreign companies* (CFC) devem considerar adotá-las. 4. Negar quaisquer isenções que aplicáveis a sanções regulares, no caso de transações que envolvam entidades organizadas em paraísos fiscais não cooperativos, ou que tirem proveito de práticas de imposto prejudicial. 5. Negar a disponibilidade do crédito tributário estrangeiro ou a isenção de participação no que diz respeito a distribuições originárias de paraísos fiscais não cooperativos ou a transações que tirem proveito de suas práticas tributárias prejudiciais. 6. Cominar impostos retidos na fonte sobre certos pagamentos a residentes de paraísos fiscais não cooperativos. 7. Aprimorar as atividades de auditoria e execução em relação aos paraísos fiscais não cooperativos e às transações que tiram proveito de suas práticas fiscais prejudiciais. 8. Garantir que quaisquer medidas defensivas domésticas existentes e novas contra práticas fiscais prejudiciais também sejam aplicáveis a transações com paraísos fiscais não cooperativos e a transações que tirem proveito de suas práticas fiscais prejudiciais. 9. Não celebrar convenções abrangentes de imposto de renda com paraísos fiscais não cooperativos, e considerar rescindir tais convenções existentes, a menos que certas condições sejam atendidas. 10. Negar deduções e recuperação de custos, na medida do permitido, pelos impostos e despesas incorridas na constituição ou aquisição de entidades constituídas em paraísos fiscais não cooperativos. 11. Impor encargos ou impostos “transacionais” em certas transações que envolvam paraísos fiscais não cooperativos.²⁰⁰

2.5.1.5 Padrões tributários recomendados pela OCDE

Duas iniciativas da OCDE são de notar. Em primeiro lugar, a iniciativa de combater a concorrência fiscal prejudicial, em 1998; em segundo, o projeto de erosão da base da OCDE/G20 e de transferência de lucros (doravante denominado “BEPS”), lançado em 2013.²⁰¹

O primeiro destinou-se principalmente a garantir que a concorrência fiscal de determinado tipo, definido como “receita prejudicial”, praticada entre os países para atrair investimento, não

²⁰⁰ J. B. GROSS, “OECD Defensive Measures against Harmful Tax Competition Legality under WTO”, *Intertax*, vol. 31, 2003, p. 393.

²⁰¹ Cf. P. PISTONE; R. SZUDOCZKY, “Coordination of Tax Laws and Tax Policies in the EU”, in Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.) *Introduction to European tax law on direct taxation*, Linde, Wien, 2018, p. 51. Após a crise financeira de 2008, a atenção dos governos e da opinião pública concentrou-se na necessidade de combater a evasão fiscal e as estratégias agressivas de planejamento tributário das grandes empresas multinacionais, cuja escala cresceu exponencialmente nas últimas décadas. A determinação em combater esse fenômeno culminou primeiro numa mudança global para a transparência fiscal e, depois, com o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE/G20. Em 5 de outubro de 2015, a OCDE publicou os resultados de seu trabalho em um Plano de Ação de 15 pontos, que contém recomendações detalhadas visando à mudança das leis e/ou tratados fiscais nacionais, a fim de manter os direitos tributários alinhados com a criação de valor e combater efetivamente a dupla não-tributação a nível global.

seja feita em prejuízo da integridade de outros sistemas fiscais. Resumidamente, a iniciativa relativa à concorrência fiscal prejudicial centra-se, essencialmente, em paraísos fiscais e regimes preferenciais. Esses regimes diferentes têm dois denominadores comuns: não incidência ou baixo imposto, e falta de troca de acordos de informação. O regime relativo à concorrência fiscal prejudicial foi implementado principalmente pelo sistema de revisão dos paraísos fiscais e de recomendações resultantes da revisão, incluindo, nomeadamente, a introdução de acordos de intercâmbio de informações, com base na troca de modelos de tratado de informação.²⁰²

As recomendações foram aplicadas por um sistema de lista negra de jurisdições (*Black Listing Countries* - BLC), juntamente a possíveis sanções.²⁰³ Em suma, o foco da iniciativa de concorrência fiscal prejudicial tem sido as políticas fiscais e práticas dos Estados, bem como a soberania fiscal do Estado. Por outro lado, o BEPS está mais focado na gestão da evasão, e da evasão por parte dos intervenientes não estatais. Como tal, preocupa-se muito com a eliminação da dupla não tributação. Foi definido pela OCDE da seguinte forma: o BEPS refere-se a estratégias de planeamento fiscal que exploram lacunas e desencontros em regras fiscais para transferir artificialmente os lucros para localizações de baixa tributação, ou não fiscais, em que exista pouca ou nenhuma atividade econômica, resultando em pouco ou nenhum imposto corporativo a ser pago. O BEPS é de grande importância para os países em desenvolvimento, devido à sua pesada dependência do imposto de renda corporativo, particularmente das empresas multinacionais (EMs).²⁰⁴

A abordagem da OCDE ao BEPS é bastante abrangente, discutindo, em diferentes situações, inclusive a economia digital (OCDE, Pilar 1), juntamente com o enfoque no reforço de novas

²⁰² No núcleo das definições padrão de paraísos fiscais está uma combinação de baixas taxas de impostos para entidades estrangeiras e regras ou práticas rígidas de sigilo que fazem com que seja dificultado a outras jurisdições o acesso às informações necessárias para fins fiscais. Que países e territórios se qualificam como fiscais paraísos é muito debatido. Os paraísos fiscais concentram-se tradicionalmente no planeamento fiscal, nos serviços financeiros, na manutenção de ativos e em propiciar a empresas estrangeiras e aos indivíduos ricos oportunidades de reduzirem seus impostos nos países de residência. Como tal, eles geralmente não estão dispostos a atrair atividades econômicas substanciais. Cf. M. ELSAYYAD; K. A. KONRAD, “Fighting multiple tax havens”, *Journal of International Economics*, vol. 86, 2, 2012; I. KOLSTAD, “Protected Tax Havens: Cornering the Market through International Reform?”, *World Tax Journal*, vol. 11, 4, 2019.

²⁰³ A. D. CARITÀ, “Contrasto all’evasione fiscale internazionale: un’altra black list, questa volta di matrice europea”, *Il Fisco*, vol. 7, 2018, p. 645. Um critério usado para a triagem é a implementação de medidas anti-BEPS: a jurisdição deve estar comprometida em cumprir os padrões mínimos anti-BEPS. Isto é: i) melhorar o padrão de transparência fiscal, ii) melhorar a equidade fiscal, iii) introduzir o requisito de substância, e iv) aplicar as medidas anti-BEPS. A inclusão de um país na lista negra sempre foi entendida como uma opção a ser exercida somente se todos os outros esforços tiverem falhado. Os BLCs representam, portanto, a identificação de um número de jurisdições que colaboram abaixo do esperado.

²⁰⁴ A. QURESHI, “Coherence in the Public International Law of Taxation: Developments in International Taxation and Trade and Investment Related Taxation”, *Asian Journal of WTO & International Health Law & Policy*, vol. 10, 2015, p. 201.

regras antielisão, inclusive a nível nacional (OCDE, Pilar 2). Os desafios da OCDE são: buscar soluções relativas à atribuição dos direitos de tributação sobre os rendimentos gerados a partir de atividades transfronteiriças entre os países; e a sugestão de potenciais soluções para as alterações causadas ou facilitadas pela digitalização – especificamente numa economia de escala, com forte presença de ativos intangíveis e a importância dos dados. Esta situação reclama reformas nos aspectos fundamentais do sistema fiscal internacional (as chamadas regras de “alocação de lucros” e “nexo”).²⁰⁵

Ainda no referente à digitalização, nem o Relatório sobre a Ação 1 do Plano de Ação do BEPS, publicado em 2015, nem o relatório intercalar de acompanhamento da OCDE, publicado em 2018, *apontaram* consenso sobre a forma de avançar no sentido de tributar a economia digital. Em Janeiro de 2019, o Quadro Inclusivo da OCDE compilou uma Nota de Política, seguida de um Documento de Consulta que almeja superar o impasse a nível dos países membros.²⁰⁶ Estas publicações fornecem uma base para a busca contínua de soluções baseadas no consenso. Nesta base, o Quadro Inclusivo acordou recentemente um Programa de Trabalho para oferecer, até ao final de 2020, uma alternativa definida sobre opções. Esta data revela-se pouco exequível, dados os efeitos da crise sanitária global, bem como a expressa manifestação por parte dos Estados Unidos de não concordarem com a mesma, embora não ofereçam solução alternativa.

A OCDE está tentando conseguir que cerca de 140 países concordem com um plano para reescrever regras e acordos fiscais globais. O esforço é impulsionado pelas preocupações de que as empresas multinacionais – especialmente as grandes empresas da economia digital – não paguem impostos suficientes nos países onde têm usuários ou consumidores. Vários países começam a implementar medidas tributárias unilaterais sobre as receitas digitais das grandes empresas de tecnologia, enquanto esperam por um possível acordo internacional sobre uma solução da OCDE.

²⁰⁵ P. PISTONE; J. F. P. NOGUEIRA; B. ANDRADE; A. TURINA, “The OECD Public Consultation Document ‘Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One’: An Assessment”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, 1, 2020. A abordagem unificada sugere o desenvolvimento de um novo nexo que não seria dependente da presença física, mas, em grande parte, com base nas vendas. A proposta sugere a introdução desse novo nexo no âmbito de nova cláusula nos tratados fiscais.

²⁰⁶ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, 2015; *Tax challenges arising from digitalisation - interim report 2018: inclusive framework on BEPS*, OECD Publishing, 2018; *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two*, OECD Publishing, 2019; *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, 2019.

O desafio é hercúleo, e o prognóstico de um consenso de interesses em matéria de soberania tributária é pouco auspicioso.²⁰⁷

2.5.2 ONU

Além do modelo da OCDE, a que nos referimos, adotado por Portugal e pela maioria dos países, existem outros modelos, como o da ONU, elaborado em 1980 e revisado em 2001, que respondem aos desejos dos países em vias de desenvolvimento, comparáveis ao modelo da OCDE. O modelo da ONU atribui importância ao critério da fonte, e favorece esses países em relação à tributação baseada na residência, tradicionalmente defendida pelos europeus exportadores de capitais. O modelo da ONU serviu de base a algumas convenções dos países em desenvolvimento entre si e com os países desenvolvidos, embora o modelo da OCDE seja cada vez mais aceite, entre outros fatores porque o último é constantemente revisado. Além disso, várias dessas revisões incorporaram critérios do modelo da ONU como principal fonte.²⁰⁸ Adicionalmente, existem os países que têm seu próprio modelo, como é o caso singular dos Estados Unidos (a Convenção Modelo sobre Imposto de Renda dos Estados Unidos, cuja última versão é de novembro de 2006).

As Nações Unidas foram preconizadas em 1919, quando a Liga das Nações foi projetada para “promover a cooperação internacional e alcançar a paz e a segurança”. A ONU, como é conhecida hoje, foi fundada em 1945, após a Segunda Guerra Mundial, por 51 países e na sequência da ratificação da Carta que define os princípios e os propósitos do seu funcionamento. No desempenho de suas funções, a ONU estruturou-se por meio de um corpo altamente complexo e formal de cinco ramos. O primeiro e principal órgão de decisão é a Assembleia Geral. É composto por representantes de todos os Estados-membros e é responsável por fazer respeitar os princípios da ONU por meio de suas políticas e recomendações. No desempenho de suas funções, a Assembleia Geral também coordena a atividade do Conselho Econômico e Social, que é o segundo ramo no âmbito da ONU. É composto por 54 governos membros e, para garantir a eficácia, “coordena o trabalho econômico, social e relacionado das Nações Unidas e das agências e instituições especializadas”. O próximo ramo da ONU é o Tribunal Internacional de Justiça,

²⁰⁷ Em 2017, uma Plataforma de Colaboração em Impostos foi lançada como iniciativa conjunta do FMI, OCDE e Grupo do Banco Mundial. Uma nota conceitual desenvolvida em conjunto descreve os objetivos da Plataforma, nomeadamente, fornecer uma estrutura organizada e transparente para produzir resultados concretos conjuntos com base num plano de trabalho acordado: 1. Visando abranger uma variedade de assuntos tributários nacionais e internacionais; 2. Fortalecendo as interações dinâmicas entre a definição de padrões, capacitação, construção e assistência técnica; 3. Compartilhando informações sobre atividades de forma mais sistemática, inclusive sobre atividades a nível nacional. Estão previstos vários "conjuntos de ferramentas" para tratar de questões como preços de transferência, negociações de tratados fiscais, reestruturação da cadeia de suprimentos e avaliação de riscos do BEPS. Cf. L. OATS Y OTROS, *Principles of international ...*, cit., pp. 31–32.

²⁰⁸ R. FALCÓN Y TELLA; E. PULIDO GUERRA, *Derecho fiscal internacional*, cit., p. 22.

localizado em Haia (Holanda), responsável pelas questões judiciais da ONU. Depois, há o Conselho de Segurança, com a “responsabilidade primária, de acordo com a Carta da ONU, da manutenção da paz e segurança internacionais”, composto por cinco membros permanentes e dez membros eleitos pela Assembleia Geral para mandatos de dois anos. Finalmente, o Secretariado é o ramo destinado a fornecer estudos, pesquisas ou outras operações, quando necessário, por solicitação de outros ramos da ONU para as suas reuniões.

Hoje, a ONU desempenha papel fundamental no desenvolvimento social e econômico das economias emergentes e dos países em desenvolvimento, com uma visão particular das disputas entre país de residência e tributação do país de origem. O critério do “país de residência”, segundo o qual o país de residência do contribuinte impõe impostos sobre as receitas das empresas, independentemente de sua fonte, geralmente favorece os países desenvolvidos em detrimento das economias emergentes e em desenvolvimento. No campo da tributação direta, a ONU (por meio de seu Comitê Tributário) desenvolveu uma Convenção Modelo de Dupla Tributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, uma alternativa à Convenção Modelo da OCDE, que ajuda os países em desenvolvimento a fortalecer a tributação do “país de origem”. Além disso, no campo dos preços de transferência (PT), a ONU publicou um Manual sobre PT para Países em Desenvolvimento, mostrando: (i) o que esses princípios significam para os países em desenvolvimento, e (ii) de que modo podem os princípios ser aplicados de maneira a responder às prioridades e realidades dos países em desenvolvimento.²⁰⁹

2.5.3 FMI

O Fundo Monetário Nacional foi concebido durante as negociações de Bretton Woods. Foi estabelecido para regular o comércio mundial, reduzindo as restrições cambiais e utilizando sua reserva de fundos para empréstimos a países com problemas temporários na balança de pagamentos, para que pudessem continuar negociando sem interrupção. Hoje, o FMI é um conjunto de reservas de Bancos Centrais e moedas nacionais disponíveis para os países membros, ao abrigo de condições especificadas.

Sua função é apoiar os países em desenvolvimento, mantendo o sistema financeiro internacional estável. Em particular, o FMI rastreia as tendências e o desempenho econômico global, alerta seus países membros quando vê problemas no horizonte, oferece um fórum para o

²⁰⁹ E. PALMITESSA, “The Major Players in ...”, cit., pp. 33-34.

diálogo sobre políticas e transmite aos governos o conhecimento sobre como lidar com as dificuldades econômicas.²¹⁰

No contexto do seu mandato de promover crescimento e estabilidade, o FMI produz suas considerações sobre política tributária por meio de *policy papers*, com o objetivo de: (i) adotar novas políticas tributárias, (ii) explorar opções de reforma, e (iii) rever as políticas do FMI e suas considerações.²¹¹

Além disso, é também de salientar que, no geral face às suas atribuições, o FMI tem um papel restritivo em matéria de OMC. O FMI não pode alterar, aumentar ou diminuir os direitos e obrigações dos Estados-Membros. No entanto, um acordo específico entre o FMI e a OMC permite que o pessoal do FMI e o secretariado da OMC consultem sobre as questões em causa, pelo que se pode dizer que o FMI tem um papel limitado nas questões da OMC.²¹²

2.5.4 G20

O Grupo dos 20 (G20) reúne líderes das vinte economias sistemicamente mais importantes para discutir questões globais em ambiente informal. Como uma rede, não tem os procedimentos formais de tomada de decisão e regras de procedimento que caracterizam as organizações internacionais tradicionais; sua produção se dá na forma de comunicados e declarações, gerando formas interessantes de elaboração da lei informal. Ao contrário das organizações internacionais tradicionais, que são geralmente feitas de Estados soberanos e costumam ter sedes permanentes (como a ONU e a OMC), o G20 é um fórum informal ou “clube”. O G20 interage de várias maneiras com outras organizações internacionais formais, como a OMC, cujo diretor-geral normalmente está presente em todas as cimeiras do G20.²¹³

²¹⁰ *Ibid.*, pp. 36-37.

²¹¹ G. SINGH, *Subsidies in the Context of the WTO's Free Trade System: A Legal and Economic Analysis*, 1st, Springer, New York, NY, 2017, pp. 19–20.

²¹² A única disposição do Acordo da OMC que requer consultas com o FMI é o art XV: 2 do GATT, que exige que a OMC consulte o FMI quando lidar com problemas relativos a reservas monetárias, balanças de pagamentos ou acordos cambiais. Tal como no Acordo da OMC, não existem disposições no acordo entre o FMI e a OMC que exijam que um painel consulte o FMI num caso como este. Num caso que envolva medidas de intercâmbio no âmbito de sua jurisdição, o FMI deve informar por escrito o órgão competente da OMC (incluindo os Painéis/OREC), se tais medidas são compatíveis com os estatutos do Fundo. Evidentemente, o FMI não está autorizado a apresentar os seus pontos de vista a um Painel/OREC da OMC sobre questões não relacionadas com as medidas cambiais dentro da sua jurisdição, salvo quando seja solicitado pelo painel nos termos do art. 13 do ERL. Cf. ARGENTINA – TEXTILES AND APPAREL, RORec, *Argentina – Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and Other Items*, WT/DS56/AB/R, 1998, par. 84–85.

²¹³ Cf. J. WOUTERS; I. WILLEMYNS, “The Interplay between the G20 and the WTO”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 184-185. O G20 é atualmente constituído por sete economias avançadas, doze economias emergentes e a União Europeia. A adesão compreende

Atualmente, a OCDE apoia o G20 em questões relacionadas com o controle da corrupção, o desenvolvimento, o ambiente e a energia, a reforma do setor financeiro, o crescimento verde, o sistema monetário internacional, o investimento e o comércio, a tributação e a proteção dos consumidores. Conseqüentemente, os comunicados e declarações do G20 invocam e referem-se cada vez mais a OCDE.

No que toca à relação entre a OMC e o G20, podem-se identificar quatro tipos de efeitos. Primeiro, um efeito complementar, no qual o G20 e a OMC trabalham em prol do crescimento multilateral do comércio; mas, em determinado momento, nota-se um efeito competitivo entre ambos, uma vez que as diferenças de interesses entre o grupo de países representados são marcantes. Lembremos que a OMC é uma organização orientada pelos membros, e as decisões são tomadas em consenso. Outro tipo de efeito que existe entre ambas é o de reequilíbrio, no qual o G20 se foca no interesse dos maiores, enquanto a OMC zela pelos interesses também das economias mais pobres do mundo. Finalmente, existe o efeito de substituição, segundo o qual o G20 poderia substituir a dinâmica multilateral da OMC.²¹⁴

2.6 Tributos como barreira protecionista

Por muitos anos, o imposto e o comércio foram considerados como campos de estudo distintos. No entanto, esta visão desconsidera o objetivo do sistema de comércio multilateral de regulamentar as barreiras não pautais para o comércio internacional.²¹⁵ Impostos, diretos e indiretos, e subsídios podem ser barreiras comerciais. Apesar de as tarifas constituírem uma preocupação, modificar impostos pode ter efeitos adversos, a curto e a longo prazo. Os países da OMC afirmam que têm sido propostas e implantadas medidas fiscais com o objetivo de proteger suas receitas tributárias, mas várias dessas medidas têm ido muito além de lutar contra fraudes fiscais e planejamento tributário abusivo. Algumas medidas promovem atividades em seu próprio país, ao não permitirem deduções de custos em outros países, ou ao não reconhecerem impostos já pagos em um país estrangeiro (dupla tributação)²¹⁶.

cinco continentes, dois terços da população mundial, cerca de 85% do PIB global e, aproximadamente, 80% do comércio mundial.

²¹⁴ *Ibid.*, pp. 194-200, pode concluir-se que a interação entre o G20 e a OMC é limitada, mas certamente existe, ao ponto de um tomar a opinião do outro em conta e de ambos parecerem querer se esforçar por uma cooperação mais estreita no futuro.

²¹⁵ V. BEYER, "Income Tax and...", cit., p. 1.

²¹⁶ Os países que desejam se engajar no protecionismo, seja por eficiência ou por razões políticas, podem achar que é cada vez mais difícil fazê-lo, já que o construto jurídico supranacional da OMC evolui. Inversamente, os ganhos potenciais do protecionismo estão aumentando com a globalização. Portanto, é provável que os países tentem

Os dois aspectos fundamentais das políticas comerciais e de tributação internacional são: *eliminar a dupla tributação e a não discriminação*; entretanto, as esferas da legislação tributária internacional e da legislação comercial internacional são muito distintas, tanto na teoria como na prática²¹⁷.

A OMC tem papel fundamental no direito tributário internacional, mas as suas normas aplicáveis à tributação não são claramente interpretadas, o que tem resultado em grande número de conflitos entre regras da OMC e assuntos fiscais²¹⁸. Nesse contexto, tem sido analisada uma ampla gama de medidas tributárias em resoluções de litígios na OMC, o que levou a decisões significativas em matéria fiscal entre os seus membros. Portanto, as regras da OMC continuarão sendo fatores cruciais para a definição de políticas fiscais. Além disso, qualquer membro quer assegurar que as suas medidas de política tributária estejam em conformidade com as regras da OMC²¹⁹.

O objetivo geral dessas questões fiscais nos acordos da OMC é o de regular, senão remover, as distorções ao comércio. Tais distorções fiscais contribuem para a ineficiência, por exemplo, ao reduzirem as escolhas do consumidor, elevando os preços, excluindo produtores e desarticulando a eficácia de cadeias de suprimento globais e obstruindo oportunidades para o desenvolvimento econômico. No contexto do comércio de bens, muitas das medidas protecionistas existentes são discriminatórias, tais como políticas fiscais e subsídios, incluindo incentivos fiscais. Alguns desses instrumentos podem ter efeitos econômicos semelhantes ou equivalentes, especialmente sobre

empregar técnicas protecionistas que escapem ao cerco da OMC, como medidas de tributação. Em algumas circunstâncias, esses países podem estar dispostos a pagar o preço dos potenciais efeitos negativos que tais medidas possam ter sobre a sua política fiscal doméstica. Cf. Y. BRAUNER, “International Trade and Tax ...”, cit., pp. 257-258.

²¹⁷ Cf. F. DE VILLE, “European Union regulatory politics in the shadow of the WTO: WTO rules as frame of reference and rhetorical device”, *Journal of European Public Policy*, vol. 19, 5, 2012, pp. 700-701. A interseção entre o sistema de comércio internacional e a regulação doméstica tornou-se uma das questões atuais mais importantes para negociadores e estudiosos do comércio internacional. As diferenças internacionais na regulação doméstica são percebidas como as barreiras remanescentes mais significativas para uma maior expansão do comércio internacional. Inversamente, o efeito da integração econômica internacional e da OMC, com regras em particular sobre a autonomia regulamentar nacional, provoca controvérsia. O receio de que os acordos da OMC restrinjam a capacidade dos governos para proteger o meio ambiente e a saúde dos seus cidadãos é generalizado entre organizações não-governamentais (ONGs) e alguns estudiosos críticos. «*International trade and tax regimes are intimately related on many levels. Also, taxation, and in particular direct (or income) taxation, is, by definition, a barrier to international trade. On the other hand, the elimination of income taxes is unlikely in the near future, as most governments finance their operations to a large extent with income tax revenues. Insofar as the ideal of free trade cannot be achieved, a compromise that both promotes free trade and allows for the existence of tax-related trade barriers must be established.*»

²¹⁸ Cf. Y. BRAUNER, “International Trade and Tax ...”, cit., p. 255.

²¹⁹ Cf. G. C. HUFBAUER, “Tax Discipline in the WTO”, *Journal of World Trade*, vol. 44, 4, 2010, pp. 763-764.

perdas de eficiência, enquanto outros podem ter efeitos ainda mais devastadores e prejudiciais à economia.²²⁰

Entre toda a vasta gama de medidas protecionistas, os impostos de importação são a medida mais tradicional, sem dúvida. São também a medida mais transparente, especialmente se envolverem alíquotas *ad valorem* e alíquotas não específicas. Assim, as alíquotas fornecem um *benchmark* útil, com relação ao qual a eficácia, natureza discriminatória, previsibilidade, transparência e simplicidade das outras medidas podem ser avaliadas.²²¹

Concessões e incentivos fiscais também possuem, sem dúvida, uma natureza distorcida. Os subsídios podem tomar a forma de gastos diretos do governo como incentivos ou créditos fiscais para investimentos. Isso significa que as reduções de tarifas podem ser “*anuladas*” (contrariamente às regras da OMC), mediante combinação de maior tributação do consumo doméstico e oferta de subsídios fiscais para a produção doméstica.²²²

Alíquotas de imposto reduzidas, *tax holidays* ou benefícios fiscais específicos para incentivar as exportações, desencorajar as importações, ou de outra forma discriminar estrangeiros, ou para proteger produtos e produtores locais, ou para alcançar determinadas políticas domésticas (legítimas ou de outra forma), podem ser aplicados, de forma encoberta ou abertamente, a setores ou atividades específicas, muitas delas violando algumas das regras da OMC. Igualmente, a manipulação de alguns aspectos da base tributária, como taxas de depreciação ou dedutibilidade de provisões, pode alcançar resultados semelhantes.²²³

Os benefícios fiscais concedidos à indústria nacional permitem que ela concorra com produtos importados a preços de mercado. Tais subsídios ou incentivos fiscais, especialmente aqueles que favorecem determinados setores, correm o risco de subsidiar bons investimentos, que

²²⁰ *Vide*: Chapter 7, Non-Tariff Barriers in P. VAN DEN BOSSCHE; W. ZDOUC, *The law and policy of the World Trade Organization: text, cases, and materials*, Fourth edition, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom, 2017, pp. 479–535.

²²¹ Cf. K. BAGWELL; R. W. STAIGER, “An Economic Theory of GATT”, *American Economic Review*, vol. 89, 1, 1999, (An Economic Theory of GATT). Os acordos visam criar um *win-win* (ganhos de Pareto) nos resultados econômicos: todas as partes devem ganhar (ou não perder). De acordo com seu estudo, os dois pilares estruturantes da OMC/GATT, o princípio de não discriminação e a reciprocidade, asseguram ganhos de Pareto. O princípio de não discriminação impede que as partes manipulem termos de troca em detrimento das partes excluídas. Por sua vez, a reciprocidade fornece as condições básicas para fazer acordos de cooperação.

²²² M. DALY, *Is the WTO ...*, cit., p. 10.

²²³ T. ALTHUNAYAN, *Dealing with the ...*, cit., p. 10. Os regimes fiscais e comerciais, por vezes, colidem. Embora o direito fiscal e o direito do comércio internacional compartilhem metas subjacentes, isso não deve descontar o fato de que os impostos desempenham funções extrafiscais que não estão necessariamente baseadas em aspectos econômicos, e, portanto, não estão *per se* em harmonia com a teoria do comércio internacional.

poderiam ser feitos na ausência de incentivos, ou de tornar mais lucrativos investimentos intrinsecamente equivocados. Eles estimulam o segundo tipo de investimento, uma vez que as subvenções distorcem a alocação de recursos financeiros internos e, em consequência, a alocação total de recursos.²²⁴

Um subsídio à exportação resulta em perdas de eficiência similares a uma alíquota, e essas perdas podem ser agravadas, uma vez que os termos de troca do país exportador no comércio internacional também são prejudicados. Assim, a OMC impõe regras para a concessão de incentivos fiscais e outros subsídios que favoreçam indústrias específicas exportadoras e possam distorcer o comércio internacional.²²⁵ De fato, a perda de acesso ao mercado pode ocorrer de diferentes formas, para além dos impostos aduaneiros, incluindo impostos domésticos e políticas regulatórias.²²⁶

O regime de direito da OMC baseia-se em dois pilares principais: a cláusula do tratamento nacional (TN) e a cláusula da nação mais favorecida (NMF). A primeira cláusula exclui o tratamento mais favorável de produtos nacionais em relação aos produtos importados, enquanto a segunda estende a todos os membros as condições concedidas ao parceiro comercial mais favorecido, em termos de direitos aduaneiros. Ambos os pilares têm suas raízes no princípio geral de *não discriminação*.²²⁷

O Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) e o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASCM) estabelecem as normas de não discriminação em questões de tributação. Além destes, existem na OMC outros acordos cujas disposições podem ser violadas por medidas fiscais: o Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas com o Comércio (TRIMs), que proíbe certas cláusulas sobre conteúdo local, bem como exigências para o desempenho de exportações; ou o Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), que se baseia igualmente no

²²⁴ J. TUGORES QUES, *Economía internacional*, McGraw-Hill España, Madrid, 2011, pp. 150-154.

²²⁵ P. R. KRUGMAN; M. OBSTFELD; M. J. MELITZ, *International trade: theory & policy*, Eleventh edition, Pearson Education, New York, NY ; Boston, 2018, pp. 249–250.

²²⁶ C. P. BOWN, “Will the Proposed US Border Tax Provoke WTO Retaliation from Trading Partners?”, *PIIE*, 2017, p. 2.

²²⁷ Cf. T. ALTHUNAYAN, *Dealing with the ...*, cit. Alíquotas fiscais reduzidas, isenções fiscais ou disposições fiscais específicas para incentivar as exportações, desestimular as importações, discriminar estrangeiros, proteger produtos locais e produtores, ou para alcançar certas políticas domésticas (legítimas ou não), podem ser aplicadas, secreta ou abertamente, a setores ou atividades específicas, possivelmente violando algumas das regras da OMC.

princípio de não discriminação, manifestado na cláusula da NMF e mais reforçadamente na cláusula do TN.²²⁸

Os conceitos de não discriminação não são exclusivos da área tributária e do comércio internacional. Pode-se observar, por exemplo, a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948, que, em seus arts. 1 e 2, consagra os princípios gerais de igualdade e não discriminação. Igualdade perante a lei é princípio forte e o mais fundamental dos direitos humanos. Na prática, não é incomum que o sistema tributário doméstico trate os estrangeiros de maneira menos favorável do que os locais; assim como não é incomum que os investimentos feitos no exterior sejam mais fortemente tributados do que os investimentos internos.

O conceito de discriminação se origina do Latim “*discriminare*”, que significa “*distinguir*”, “*separar*”, ou “*separar um do outro*”. Em termos usuais, a discriminação é interpretada no âmbito da axiologia de forma negativa, como um tratamento mais desfavorável.²²⁹ No entanto, deve-se notar que, geralmente, o tratamento mais favorável significa a proibição de discriminação. Portanto, é crucial observar que não discriminação é diferente de tratamento igual²³⁰. Entretanto, qual é a racionalidade econômica para a não discriminação? É a *neutralidade competitiva*²³¹. Outros valores sugeridos recorrentemente pela literatura tratam da neutralidade relativa à importação de capitais

²²⁸ As regras fiscais influenciam claramente as decisões de investimento e produção, tendo um impacto direto tanto sobre o emprego quanto sobre as receitas públicas. O papel dos impostos também deve ser analisado com vista aos seus efeitos sobre o comércio e o bem-estar. Os impostos podem ser concebidos para ter um efeito sobre o comércio e os investimentos semelhante ao das tarifas aduaneiras. Cf. K. ANDERSSON, “Tax as a Trade Barrier”, *European Economic and Social Committee*, 2018.

²²⁹ Cf. N. BAMMENS, *The principle of non-discrimination in international and European tax law*, IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2012, pp. 3-4.

²³⁰ Cf. A. XAVIER, *Direito tributário internacional*, cit., pp. 277-280. O princípio da não discriminação é o corolário do princípio geral da isonomia, em relação ao aspecto particular da nacionalidade. O princípio seria afastar a possibilidade de tributação, não só mais dispendiosa, mas também “*diferente*”.

²³¹ Identificam-se cinco teorias internacionais de neutralidade fiscal: (1) neutralidade em matéria de exportação de capitais – NEC (*capital export neutrality*), (2) neutralidade em matéria de importação de capitais NIC (*capital import neutrality*), (3) neutralidade nacional (*national neutrality*), (4) neutralidade em matéria de propriedade do capital (*capital ownership neutrality*) e (5) neutralidade em matéria de propriedade nacional (*national ownership neutrality*). Para uma discussão mais aprofundada nesse tópico. *Vide*: F. SHAHEEN, “International Tax Neutrality: Reconsiderations”, *Virginia Tax Review*, vol. 27, 2007, p. 205.

(CIN), da neutralidade relativa à exportação de capitais (CEN)²³² e da neutralidade tradicional, traduzida no tratamento dos impostos pagos no exterior como despesa dedutível.²³³

A tributação internacional, conforme ocorre no contexto interno dos países, pode produzir efeitos protecionistas, quando implicar: (i) tratamento discriminatório de pessoas, produtos ou serviços de diferentes países; (ii) competição entre países, por meio de tributação, para atrair investimentos; ou (iii) quando se refere à concessão de incentivos fiscais protecionistas, ou seja, mais uma vez, tratamento discriminatório.²³⁴

Na visão da OMC, as convenções sobre direito interno e dupla tributação podem causar uma situação discriminatória que comprometa a saúde e a vitalidade do sistema de comércio internacional. Tratamentos tributários preferenciais, como isenções fiscais ou disposições fiscais específicas para incentivar as exportações e desestimular as importações, discriminar estrangeiros, proteger produtos e produtores locais, ou definir políticas internas específicas (legítimas ou não), podem ser aplicados, de forma secreta ou aberta, violando as regras da OMC. O uso do imposto como barreira para anular os acordos da OMC é questão cotidiana, intencional ou não. O fato é que esse problema é grave e precisa ser confrontado.

²³² No relativo à fiscalidade, a neutralidade na importação de capital – NIC (*capital import neutrality*) e neutralidade na exportação de capital – NEC (*capital export neutrality*) visam alcançar os objetivos da equidade fiscal e da eficiência econômica. Um país precisaria, em tese, de procurar adotar estratégias de NIC e NEC. Com base no NIC as regras de tributação internacional de um país devem ser neutras em relação à forma pela qual os investidores estrangeiros e os investidores locais são tributados no país. Investimentos dentro de um país estão sujeitos ao mesmo nível de impostos, independentemente de serem feitos por um investidor nacional ou estrangeiro. O método de isenção da dupla tributação internacional poderia ser considerado para resguardar o NIC. Por sua vez, pelo NEC, o regime fiscal deve ser neutro na forma de tributar rendimentos derivados de capital exportado ou procedentes de investimentos no mercado doméstico. Os investidores estão sujeitos ao mesmo nível de impostos sobre a renda de capital, independentemente do país em que a renda é gerada. O método de crédito para aliviar a dupla tributação internacional poderia ser considerado para resguardar o NEC. Cf. K. J. HOLMES, *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*, Second revised edition, IBFD, Amsterdam, 2014, pp. 7–12; J. ROGERS-GLABUSH; INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (EDS.), *IBFD international tax glossary*, Seventh revised edition, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2015, pp. 67–68.

²³³ Vide: J. E. M. MACHADO; P. N. COSTA, *Manual de Direito Fiscal: Perspectiva Multinível*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 156.

²³⁴ Cf. K. B. BROWN, *Taxation and development - a comparative study*, Springer Berlin, Heidelberg, New York, NY, 2017, pp. 3–5. Apesar de ser desejável o princípio da neutralidade, os países optaram, tanto a nível nacional como internacional, por conceder incentivos fiscais. Os líderes nacionais parecem considerar legítimo usar suas respectivas leis tributárias para alcançar seus objetivos. Muitos desses incentivos, como a redução das alíquotas de imposto de renda para certos tipos de produção ou indústrias e métodos rápidos de recuperação de custos, são projetados para incentivar a produção dentro das fronteiras do país, enquanto outros são projetados para apoiar a atividade produtiva fora das fronteiras do país através da aplicação de isenções de participação (*participation exemptions*) e outros meios de tributação mais favoráveis aos lucros obtidos no exterior. Um dos motivos para dar tratamento preferencial ao rendimento estrangeiro é na realidade um movimento competitivo para ser o país de escolha das empresas multinacionais, aspirando com isso a atrair atividade empresarial e investimento.

2.7 Competição tributária e sistema multilateral de comércio

O sistema multilateral de comércio sofre com os efeitos de uma concorrência fiscal prejudicial: *harmful tax competition*.²³⁵ Essa competição cria o que, na teoria dos jogos, se denomina “*jogo de soma negativa*”, isto é, à medida que os diferentes Estados adotam tais procedimentos, a situação resulta, considerando o conjunto de todos os Estados, em situação cada vez mais prejudicial para eles, conduzindo à deterioração geral progressiva²³⁶. Com a mobilidade do capital e das atividades econômicas em cenário global, os países são pressionados a oferecer vantagens para se tornarem mais atrativos.²³⁷ Tradicionalmente, são oferecidas redução de tributos e outros benefícios fiscais-financeiros²³⁸. Infelizmente, essa concorrência fiscal é prejudicial para o padrão de bem-estar da sociedade, na medida em que outros países, em círculo vicioso, são obrigados a reduzir igualmente seus tributos ou à concessão de vantagens econômico-financeiras.²³⁹

Concorrência fiscal prejudicial é a concorrência entre Estados resultante de gerenciamento das regras e incentivos fiscais com o objetivo de atrair bases tributáveis para um Estado, ou mantê-las, mas em detrimento de outro Estado.²⁴⁰ Em suma, procura-se modelar a base de

²³⁵ A concorrência fiscal na área do IRC vem, de muitas formas, incluindo baixas alíquotas gerais de impostos, incentivos fiscais, esquemas favoráveis de regulação fiscal, regras favoráveis que definem a residência da empresa, e relativas à dupla tributação, que em conjunto produzem oportunidades de arbitragem fiscal. Cf. F. R. ANDRADE, “Concorrência Fiscal Internacional na Tributação dos Lucros das Empresas”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 45, 1, 2002; J. Š. GADŽO STJEPAN, “International Corporate Tax Regime Post-BEPS: A Regulatory Perspective”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, p. 435.

²³⁶ S. IBÁÑEZ MARSILLA, “La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del Asunto de las 'Foreign Sales Corporation'”, *Crónica tributaria*, 113, 2004, p. 89.

²³⁷ J. CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2a, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 116–117, critica aqueles que entendem a concorrência fiscal como algo desejável, pelas seguintes razões: 1) esquece a função redistributiva dos impostos, desconectando a tributação da capacidade contributiva; 2) tendência ao equilíbrio *race to the bottom*, isto é, de subtributação, pois os Estados, preocupados com a atração do investimento externo, são forçados a níveis de despesa e de impostos abaixo do que seria desejável para a manutenção do Estado Social; 3) ignora-se a mobilidade dos fatores de produção, capital e trabalho; 4) acentua-se a concorrência fiscal interna entre entidades públicas de âmbito local.

²³⁸ Cf. R. S. AVI-YONAH, “Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 61, 4, 2007, p. 137. A OMC tem pressionado os países em desenvolvimento a abandonar os paraísos fiscais que equivalem a subsídios à exportação, e muitos países latino-americanos, de fato, abandonaram seus regimes de paraísos fiscais de produção na Rodada de Doha. Adicionalmente, os países têm tomado medidas para defender a tributação baseada na residência de suas EMs, adotando ou reforçando suas regras CFC, ou seja, de tributação de controladas estrangeiras.

²³⁹ R. M. DA SILVEIRA, *Tributação e concorrência*, cit., p. 338.

²⁴⁰ Cf. F. R. ANDRADE, “Concorrência Fiscal e Concorrência Fiscal Prejudicial na Tributação Directa do Capital”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 44, 2001, pp. 236–237. A concorrência fiscal já foi considerada como algo positivo, em virtude da alocação eficiente dos recursos e da pressão sobre os Governos no sentido da limitação da dimensão da despesa pública e de maior eficiência dos serviços públicos. Entretanto, visões mais recentes notam que esta pode conduzir a equilíbrios de (sub)tributação e desigual distribuição dos rendimentos. Em especial as práticas fiscais prejudiciais escapam à visão tradicional por comprometer o equilíbrio fiscal entre os serviços públicos e as

tributação, influenciando as alíquotas de tributação e as deduções da base tributável.²⁴¹ É possível notar também a utilização da expressão degradação fiscal (*tax degradation*) e práticas tributárias prejudiciais (*harmful tax practices*).²⁴²

A concorrência fiscal entre Estados alimenta desigualdades, incluindo, por exemplo, a chamada “*race to the bottom*” no que diz respeito às alíquotas de IRC²⁴³. Compromete-se a equidade internacional no concernente à divisão dos direitos à tributação entre Estados. Por oportuno, pouca atenção tem sido dada à questão da equidade internacional, particularmente no que toca à equidade vertical entre os Estados com o objetivo de incentivar a progressividade na divisão da base tributária entre países em desenvolvimento e desenvolvidos.²⁴⁴

A crise econômica internacional acentuou a percepção de que a erosão da base tributária e a transferência de lucros para sistemas com tributação mais favorável podem fazer com que os Estados não disponham de recursos suficientes para sustentar seus gastos públicos. Como resposta, os Estados tornaram-se mais ativos na busca de soluções. Projetos BEPS e de transparência fiscal são percebidos como práticas para combater esses fenômenos²⁴⁵.

necessárias receitas públicas que os financiam. As práticas fiscais prejudiciais, tomadas isoladamente, são tentativas de atrair investimento com baixa tributação, sem prejudicar a base tributária interna.

²⁴¹ Cf. D. XU, “The Interactions between Chinese Tax Incentives and WTO’s Subsidy Rules against the Background of EU State Aid”, 2016, Tilburg University, Tilburg, p. 37. Para que a concorrência fiscal fosse saudável, uma redução geral da carga fiscal seria aceitável desde que fosse dirigida à eficiência fiscal interna e à melhoria da atratividade de um país em comparação com outros países. Desse modo, a concorrência fiscal poderia, em tese, facilitar o crescimento econômico, ao encorajar os governos a adotarem políticas fiscais razoáveis. Além disso, a concorrência fiscal saudável obrigaria os governos a manter níveis razoáveis de despesa pública e melhorar a eficiência da administração pública. Em resumo, é claro que a concorrência fiscal também pode ser benéfica, uma vez que evita elevadas alíquotas de impostos e estimula eficiência e produtividade. Promove o investimento e o crescimento econômico. A concorrência fiscal pressiona os Estados a tornarem-se mais eficientes no que diz respeito à sua gestão fiscal.

²⁴² Cf. R. C. PIRES, *Manual de direito internacional fiscal*, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 235-237. Os veículos usuais para a concorrência fiscal resultam, nomeadamente, da existência de paraísos fiscais (*tax havens*) e de regimes fiscais preferenciais prejudiciais (*harmful preferential tax regimes*).

²⁴³ *Vide.* UN; CIAT, “Design and Assessment of Tax Incentives in Developing Countries: Selected Issues and A Country Experience”, 2018, pp. 28–31. Nos países em desenvolvimento, “*run to the bottom*” tem sido largamente caracterizada pela concessão de incentivos fiscais para garantir o investimento estrangeiro direto (FDI), resultando em alíquotas de imposto efetivas mais baixas para as EMs. Incentivos fiscais dão origem a oportunidades de elisão fiscal e abusos, entre os abusos mais comuns incluem-se as empresas existentes que se transformam em novas entidades para se habilitarem a incentivos, empresas domésticas reestruturando-se como investidores estrangeiros, supervalorização de ativos, ou a criação de investimentos fictícios.

²⁴⁴ P. PISTONE; J. J. ROELEVELD; J. HATTINGH; J. F. P. NOGUEIRA; C. WEST, *Fundamentals of taxation: an introduction to tax policy, tax law, and tax administration*, IBFD, Amsterdam, 2019, p. 3, Cap. 2.

²⁴⁵ P. PISTONE, “La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale”, *Revista Trimestrale di Diritto Tributario*, vol. 2, 2016, p. 399. Os projetos internacionais de coordenação tributária fornecem soluções adequadas para lidar com a concorrência fiscal. Ferramentas que propiciariam uma espécie de “armistício fiscal global”, bloqueando a concorrência sem regras, direcionando os sistemas tributários para um padrão global de concorrência tributária internacional transparente.

Os potenciais efeitos nocivos dos regimes fiscais preferenciais (incluindo os ZTEs) e os paraísos fiscais são objeto de preocupação da comunidade internacional, tal como se verifica por um número significativo de relatórios da OCDE que versam sobre esse assunto²⁴⁶. O primeiro relatório de 1998²⁴⁷ forneceu uma análise do fenômeno da concorrência fiscal nociva e dos fatores que identificam os paraísos fiscais e os regimes fiscais preferenciais que são prejudiciais.²⁴⁸

Ocorre que, na tentativa de a OCDE propor medidas defensivas contra a competição tributária, pode ter entrado em confronto com os acordos da OMC. Medidas defensivas, *per se*, não são normalmente acionáveis até ao momento em que são adotadas por determinados membros da OCDE/OMC. Entretanto, seu anúncio ou implementação num Estado constituiriam motivo de consulta na OMC, caso sejam consideradas violadoras das regras da OMC. As medidas defensivas fiscais²⁴⁹ podem ser aplicadas: i) envolvendo a venda de um bem ou serviço de um membro da OMC; ii) penalizando o rendimento de uma empresa, nacional ou estrangeira, para a negociação de bens e serviços com um membro da OMC e iii) exercendo pressão sobre os Estados não cooperativos, ainda que sem impacto distorsivo no comércio.²⁵⁰

Com os governos procurando maximizar os interesses nacionais, em concorrência para atrair investimentos, contribuintes residentes e receitas fiscais, acabam discriminando os agentes

²⁴⁶ Cf. J. BECKER; G. LOOMER, “Tax Havens and Strategic Trade Policy - Economic and Legal Implications”, 2012, p. 18. A utilização estratégica dos paraísos fiscais para aumentar a competitividade das empresas nacionais pode e deve entrar no foco da OMC e em rodadas de negociação de liberalização do comércio.

²⁴⁷ Entre os relatórios e recomendações da OCDE destacam-se os seguintes: OECD, *Harmful Tax Competition*, cit.; *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, Paris, 2015; *Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD, Paris, 2017; *Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings - Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, Paris, 2018; *Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes - Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, Paris, 2019.

²⁴⁸ OECD, *Harmful Tax Competition*, cit., recomendou medidas nos domínios da legislação nacional, dos tratados fiscais e da cooperação internacional que os países podem prosseguir para combater a concorrência fiscal prejudicial. Embora não juridicamente vinculativas, as recomendações do relatório 1998 constituíram a primeira tentativa de estabelecer regras internacionais relativas aos regimes fiscais preferenciais (incluindo os ZTEs) e aos paraísos fiscais.

²⁴⁹ Cf. A. ELALI, “Algumas notas sobre as tentativas de regulação da concorrência fiscal internacional (OCDE/OMC)”, in Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, Leonardo Freitas de Moraes e Castro, Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho (eds.) *Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2011, p. 217. As recomendações da OCDE são medidas unilaterais para o combate da concorrência fiscal no âmbito internacional, dentre as quais: i) a adoção de um regime da transparência fiscal internacional, conhecido como *Controlled Foreign Companies*, ou pela sigla CFC; ii) exclusões de créditos tributários resultantes da tributação em países que praticam a *harmful tax competition*; iii) a cooperação internacional para troca de informações financeiras internacionais; iv) conferir transparência, publicando objetivamente as condições aplicáveis para os auxílios, subsídios v) adoção de princípios aceites internacionalmente na prática de *transfer pricing*, como o guia da própria OCDE; e vi) suprimir o sigilo bancário no que se refere ao interesse da tributação e da fiscalização.

²⁵⁰ R. GRYNBERG; B. CHILALA, “WTO Compatibility of the OECD ‘Defensive Measures’ against Harmful Tax Competition”, *Journal of World Investment*, 2001, p. 510.

transfronteiriços e adotando medidas protecionista.²⁵¹ Em um mercado livre, onde as EMs agora possuem poder negocial maior do que o de muitos governos, o espaço para influenciar a cooperação tributária internacional tem sido dominado por aqueles com interesses egoístas e ultranacionalistas, em desacordo com o bem-estar geral das nações e com políticas comerciais não discriminativas.²⁵²

O multilateralismo comercial e fiscal tenderia a aumentar a transferência da soberania fiscal para organizações internacionais de natureza supranacional. Entretanto, o unilateralismo constitui solução menos satisfatória. Para além da via unilateral, que tende a prejudicar a generalidade dos países, ele não se revela minimamente eficaz para uma parte significativa dos Estados, por falta de adequada escala ou dimensão no presente quadro tendencialmente global de funcionamento da economia e do sistema tributário internacional.

2.8 Coordenação de normas tributárias e comércio exterior

Nesse campo, deve-se advertir que a harmonização fiscal em sintonia com os acordos comerciais constitui posição oposta à da concorrência fiscal prejudicial, militando a favor da liberdade comercial num mercado que pretende ser livre e globalizado.

A harmonização fiscal é um processo mais profundo do que simplesmente garantir a liberalização do comércio internacional. Embora os objetivos da harmonização fiscal e da liberalização do comércio internacional coincidam, no sentido de que ambos os esforços são direcionados para garantir um fluxo mais livre do comércio, embora dentro de diferentes áreas

²⁵¹ O imposto é um fator de custo sensível e as empresas que investem no exterior tendem a direcionar suas operações para um ambiente eficiente em termos fiscais. Os investimentos, portanto, podem ser classificados como (i) *Resource seeking*, enquanto os fatores de custo são negociáveis em mecanismos de *trade-off* entre o investidor e o país anfitrião, e a estabilidade e previsibilidade no tratamento fiscal do investimento são cruciais, dada a sua natureza de longo prazo e longos períodos de retorno; (ii) *Market seeking*, tendendo a ser o menos sensível ao tipo de investimento tributário, dado que a fonte e a produção dependem de ativos de valor agregado locais ou importados; e (iii) *Efficiency seeking*, enquanto o investimento é direcionado para localização em zonas econômicas especiais ou dado por regimes fiscais especiais que visam apenas impostos baixos sobre suas transações internacionais. Esta última modalidade de investimento sensível à tributação muitas vezes é vista como parte da concorrência fiscal considerada prejudicial, enquanto os preços de transferência desempenham um papel proeminente. Cf. C. A. B. T. DIAS, “The Brazilian Inovar-Auto Program under WTO law”, 2015, Tilburg University, Tilburg, pp. 31–32.

²⁵² Para referências adicionais sobre competição tributária, *vide*: R. S. AVI-YONAH, “Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime”, *cit.*; L. V. FAULHABER, “The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory”, *Tax Law Review*, 2, 2017; M. LITTLEWOOD, “Tax Competition: Harmful to Whom?”, *Michigan Journal of International Law*, vol. 26, 1, 2004; A. F. V. MAIA, “A concorrência fiscal internacional: análise sob a perspectiva da organização mundial do comércio (OMC)”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, vol. 50, 1-2, 2009; G. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, “El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 418, 2018; I. M. SANTIAGO, “Free Competition: How Tax Evasion and Tax Competition Distort Markets – The Brazilian Perspective”, *Intertax*, vol. 38, 3, 2010.

geográficas. O objetivo da liberalização do comércio internacional é limitado pela existência de diferentes mercados econômicos nacionais e regionais.²⁵³

No âmbito dos acordos da OMC, não existe mandato expresso para a harmonização fiscal. A ligação entre a tributação e o comércio é restringida por diferentes regimes regulamentares na arena internacional ou no que toca ao comércio entre blocos. Antes que um Estado possa redistribuir os ganhos do comércio, ele deve captar os ganhos do comércio. As cadeias globais de valor e a extrema mobilidade do capital tornaram isso extraordinariamente difícil.²⁵⁴

Empresas multinacionais podem investir seus lucros em qualquer lugar da cadeia global de suprimentos ou deixá-los no país que oferece a tributação mais favorável. Então, o que pode ser feito internacionalmente? Um ponto de partida para uma política econômica internacional construída em torno da obrigação de cada estado prover ao bem-estar pode ser a coordenação tributária transnacional. Os Estados precisam de negociar o fim da concorrência tributária e uma divisão justa das receitas tributárias ao longo da cadeia de valor.²⁵⁵ Eles procurariam usar a cooperação internacional para diminuir a influência distorcida dos grandes interesses corporativistas na política comercial e tributária. As negociações nesse sentido poderiam ocorrer por meio da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), que busca ações coordenadas por meio de uma lista de medidas indicadas pelos Estados.²⁵⁶

2.9 Conclusões parciais

O comércio internacional e a tributação estão intimamente relacionados. Em particular, as normas jurídicas prescritas no direito da OMC impõem limites à soberania fiscal no tocante à

²⁵³ A. H. QURESHI, “Trade-Related Aspects . . .”, cit., p. 164.

²⁵⁴ H. D. ROSENBLOOM; N. S. NOKED; M. S. HELAL, “The unruly world of tax: A proposal for an international tax cooperation forum”, *Florida Law Review*, vol. 15, 57, 2014; C. TROTTMANN, “Ertragsteuerrecht, Warenverkehr und Inländergleichbehandlung vor der Welthandelsorganisation (WTO)”, *ISIR Internationales Steuerrecht*, 2004.

²⁵⁵ Cf. H. G. COHEN, “What is international trade law for?”, *American Journal of International Law*, vol. 113, 2, 2019, pp. 341-342. Pode parecer ingênuo sugerir que os Estados se coordenem melhor para tributar as cadeias globais de valor logo após uma série de reformas pelo mundo em torno da redução de tributos corporativos; exemplo: TCJA americano. Os defensores de impostos corporativos mais baixos parecem estar em ascensão. Mas é exatamente por esse motivo que é necessário, agora mais do que antes, uma nova visão normativa do comércio internacional e do direito econômico. Somente uma nova visão pode reordenar a política atual, criando espaço para argumentar, vinculando impostos corporativos mais altos e comércio liberalizado.

²⁵⁶ Para leituras mais específicas sobre maior coordenação em normas tributárias, *vide*: T. D. MAGALHÃES, “International What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It”, *World Tax Journal*, vol. 10, 4, 2018; F. E. MARSHALL, “Developing a World Tax Organisation: The Way Forward”, *British Tax Review*, 1, 2010; T. D. MAGALHÃES, “International What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It”, cit.; G. SACERDOTI, “Multilateralismo in crisis? L’Organizzazione mondiale del Comercio di fronte alla SFIDA di Trump”, *Diritto del Commercio Internazionale*, vol. 32.2, 2018; A. J. SAWYER, “Developing an international (world) tax organisation for administering binding rulings and APAs – the way forward”, *Australian tax forum.*, vol. 21, 2, 2006.

adoção de qualquer medida fiscal com repercussão sobre o comércio transfronteiriço. A regras do GATT/OMC reconhecem que a tributação interna pode ter efeitos protecionistas semelhantes às medidas tarifárias e não pautais, bem como aos subsídios de produção e exportação.

Por sua vez, os tratados fiscais revelam-se inapropriados para o enfrentamento do protecionismo fiscal predatório, consubstanciado na produção com tratamento fiscal favorecido ou estimulado pela competição fiscal. A preocupação com a preservação das bases tributárias pelos Estados tem reforçado, talvez algumas vezes involuntariamente, a restrição da expansão comercial e estimulado propostas de medidas tributárias potencialmente protecionistas na perspectiva do direito da OMC.

Afasta-se também a crença de que a competição internacional é sempre desejável, ao perceber que a competição fiscal internacional reduz o bem-estar econômico. Importa dizer que a competição internacional entre empresas é certamente desejável. Porém, afigura-se uma situação muito pouco desejável que os Estados compitam entre si ao serviço das empresas transnacionais, ainda que essa seja infelizmente a realidade contemporânea. Estados a competirem entre si num processo “*race to the bottom*” prejudicam especialmente os países menos desenvolvidos, que ficam sem recursos para prestarem assistência social aos menos favorecidos e, ainda no objeto deste estudo, estimulam práticas fiscais de cunho protecionista.

O instrumental de *soft law* que recomenda mecanismos de reformulação tributária, buscando entre outros pontos resguardar a erosão da base tributária dos Estados, pode conflitar com o *hard law* do comércio internacional, expresso em cláusulas da OMC de não-discriminação TN e NMF. O conflito parece assim provável no âmbito da tributação internacional com o comércio internacional. Quando os Estados implantam as recomendações *soft law* da OCDE, acabam em certos momentos, e por vezes inadvertidamente, por entrarem em confronto com o que foi pactuado no *hard law* (Direito da OMC).

A aplicação de dois *frameworks* distintos, direito do comércio internacional e direito fiscal internacional, não é necessariamente problemática; na verdade, se bem alinhados, esses *frameworks* podem até mutuamente colaborar entre si. Esse é particularmente o caso das recomendações da OCDE e dos acordos da OMC. Face às análises promovidas, percebe-se que seria fundamental existir um esforço maior de coordenação entre a OCDE e a OMC no desenvolvimento de revisões e na reformulação de sistemas tributários.

3. TRIBUTOS NAS TEORIAS DO COMÉRCIO INTERNACIONAL E INSTRUMENTOS DE POLÍTICA COMERCIAL

“O direito domina, com a moral, todas as ações humanas e, portanto, também as que tendem à satisfação das necessidades e à aquisição dos bens materiais. Domina todos os motivos humanos e, portanto, também os de natureza egoísta e utilitária. Numa palavra, o direito domina a economia.” (TL)

GIORGIO DEL VECCHIO²⁵⁷

Apesar de um relativo retrocesso a partir de 2018, em virtude do aumento de tarifas provocadas pela guerra comercial (*trade war*) iniciada pela administração norte-americana,²⁵⁸ é inegável que se constatarem significativos progressos comerciais em consequência dos acordos GATT/OMC.²⁵⁹ Entretanto, políticas protecionistas são ainda largamente utilizadas pelos membros da OMC, e por vários motivos, convincentes ou não.²⁶⁰ O propósito principal deste capítulo 3 é identificar e discutir a explicação econômica para as principais regras nos acordos da OMC²⁶¹, relativo a tributos e subsídios fiscais, nomeadamente em termos dos princípios da *não discriminação* e do comércio leal. Outros conceitos e modelos que são compartilhados pelo comércio

²⁵⁷ Citado por L. P. CUNHA, “Estudos Econômicos no Boletim da Faculdade de Direito (I)”, *Boletim da Faculdade de Direito*, 2015, p. 657, referente à obra de Del Vecchio, a pp. 112-113, publicada no *Boletim da Faculdade de Direito*, 17, (1940-1941).

²⁵⁸ Cf. C. P. BOWN; M. KOLB, “Trump’s Trade War Timeline: An Up-to-Date Guide”, *PIIE*, 2018. Uma guerra comercial é quando uma nação impõe tarifas ou quotas sobre as importações e países estrangeiros retaliam com formas semelhantes de protecionismo comercial. À medida que aumenta, uma guerra comercial inevitavelmente reduz o comércio internacional.

²⁵⁹ Cf. WTO, “Evolution of trade under the WTO: handy statistics”, data de consulta 10 dezembro 2019, in https://www.wto.org/english/res_e/statis_e/trade_evolution_e/evolution_trade_wto_e.htm. No início de 2018, as tarifas aplicadas no mundo situavam-se em média 9%. Isso é, 19% mais baixo do que o nível tarifário médio de 11,1% registrado em 1996. Uma estimativa é que a tarifa média de 1947 entre os países industriais, antes das primeiras reduções tarifárias do pós-guerra, variava entre 20% e 30%.

²⁶⁰ Entre possíveis justificações para se manterem medidas protecionistas destacam-se: (1) deslocar os termos de comércio em favor de um país; (2) proteção de indústrias “infantis” domésticas específicas; (3) correção da “falha de mercado”; (4) conservação dos recursos naturais; (5) assistência ao tratamento na redução de uso desses recursos; (6) segurança alimentar; (7) para contrabalançar as distorções comerciais domésticas ou de outros países (8) em alguns países, principalmente em desenvolvimento, (9) constituem ainda importante fonte de receitas fiscais. Cf. M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 3.

²⁶¹ Cf. K. BAGWELL; R. W. STAIGER; ALAN. SKYES, “Border Instruments”, in Henrik Horn, Petros C. Mavroidis (eds.) *Legal and Economic Principles of World Trade Law: Economics of Trade Agreements, Border Instruments, and National Treasures*, Cambridge University Press, Cambridge, 2013, pp. 104-105. Um acordo da OMC se dá entre governos. Desse modo, em termos econômicos, se os governos formarem um acordo comercial, podemos presumir que os governos antecipam desfrutar de um bem-estar (*welfare*) mais alto com o acordo comercial do que desfrutariam sem aquele acordo. Efetivamente, um acordo comercial pode ser mutuamente benéfico para os governos; no entanto, podem surgir ineficiências quando as políticas comerciais são definidas unilateralmente. Destaque-se que uma política unilateral será ineficiente caso o critério de Pareto aponte para um bem-estar mais alto com o acordo comercial.

comércio internacional e a tributação transfronteiriça serão discutidos em sua perspectiva econômica.

Reconhece-se, preliminarmente, que as normas prescritas nos acordos da OMC visam regular, se não remover, distorções ao comércio. Essas distorções geram ineficiência econômica, reduzindo a escolha dos consumidores, elevando os preços aos consumidores, excluindo os produtores e perturbando a eficiência das cadeias de fornecimento globais, assim como, especialmente, obstruindo oportunidades para o desenvolvimento econômico.²⁶² Adicionalmente, adota-se a premissa de que os tributos influenciam o comportamento dos agentes econômicos, que procuraram reduzir seu ônus fiscal.²⁶³

Adverte-se que não se almeja, neste capítulo, substituir a discussão de aspectos jurídicos pelos modelos econômicos; isto é, não se deseja sobrepor a eficiência econômica à legalidade e à justiça, mas tão somente enriquecer a discussão jurídica integrando nela os pressupostos da eficiência econômica na interpretação das normas da OMC e na discussão do justo.²⁶⁴

Destaque-se que as medidas tributárias, tarifárias e não tarifárias, disponíveis no âmbito do comércio internacional são tarifas (ou impostos) de importação, restrições quantitativas (quotas), restrições à exportação, impostos de exportação, políticas fiscais discriminatórias e subsídios, incluindo incentivos fiscais.²⁶⁵ Outras medidas protecionistas importantes incluem requisitos de

²⁶² Cf. T. M. C. M. DE A. M. RAMOS, “Compras públicas ecológicas: a internalização de externalidades ambientais negativas na política europeia de contratos públicos”, 2015, Universidade de Coimbra, Coimbra, p. 20. A teoria econômica almeja atingir o critério da máxima eficiência na alocação e distribuição dos recursos na economia - *ótimo de Pareto* - e os requisitos necessários para os alcançar. Face às imperfeições ou falhas, a economia prescreve tratamentos para se alcançar a eficiência. Utilizando suas técnicas, a economia espera identificar formas de garantir que nos mercados se atinja a eficiência ótima garantindo o máximo bem-estar.

²⁶³ Cf. J. E. STIGLITZ, *Economics of the public sector*, 2nd ed, W.W. Norton, New York, 1988, pp. 390-392. Os tributos, em sua maioria, provocam distorções econômicas nos agentes. Qualquer tributo que recaia sobre uma mercadoria ou serviço pode ser evitado, simplesmente por reduzir ou evitar sua compra; qualquer tributo sobre a renda pode ser reduzido ou evitado por se trabalhar ou investir menos.

²⁶⁴ O domínio mais amplo do direito e da economia é propício a uma abordagem teórica mais eclética. Quando o economista ou o advogado de mente econômica estuda, referindo um assunto do ponto de vista de um economista tradicional, é provável que ele dependa fortemente das ferramentas e teorias econômicas. Adverte-se, entretanto, que se deve ser pragmático sobre as teorias. Elas são ferramentas, ao invés de um vislumbre da verdade final, e o critério de uma ferramenta é sua utilidade. Cf. R. A. POSNER, “The new institutional economics meets law and economics”, *Journal of Institutional and Theoretical Economics (JITE)*, vol. 149, 1, 1993, (Transaction cost economics), pp. 83-84.

²⁶⁵ Cf. C. STEVENS, “Trade agreements and economic development”, in Robert E. Looney (ed.) *Handbook of international trade agreements: country, regional and global approaches*, Routledge, New York, NY, 2018, p. 68. A remoção de barreiras ao comércio resultará em aumento de bem-estar agregado, fazendo com que o impacto benéfico no desenvolvimento flua direta e indiretamente desses ganhos. Entretanto, os acordos não estão isentos de críticas. Alguns identificam potenciais efeitos negativos como resultado da liberalização. A remoção de barreiras comerciais resulta em importações de bens e serviços produzidos com mais eficiência, substituindo aqueles que antes eram produzidos no mercado interno, embora de maneira relativamente ineficiente. Surgem, portanto, problemas de ajuste para os produtores domésticos deslocados, mas ganham os consumidores (incluindo indústrias para as quais o bem é um

conteúdo local, monopólios comerciais estatais e práticas discriminatórias de aquisições governamentais. Alguns desses instrumentos podem ter efeitos econômicos similares ou equivalentes, particularmente no que diz respeito a perdas de eficiência microeconômica, ao passo que outras podem ter efeitos nefastos ainda mais devastadores na economia em geral.²⁶⁶

Quando se considera que a principal função da OMC seja garantir que o comércio transfronteiriço flua o mais tranquilo, com previsibilidade e tão livremente quanto possível, as medidas fiscais que afetam o comércio internacional de bens e serviços devem ser estudadas com atenção para evitar ineficiências econômicas.²⁶⁷

É inegável que nas últimas décadas floresceu a teoria da política comercial e do bem-estar econômico, graças à OMC. Essa teoria deixa clara a razão pela qual os impostos do comércio exterior e outras medidas fronteiriças (incluindo as tributárias) quase nunca são os melhores instrumentos políticos para ultrapassar as externalidades ou alcançar os objetivos de uma pequena economia aberta. Mesmo para as grandes economias, capazes de influenciar os termos de troca, haveria valor na cooperação internacional, para desistir de explorar esse poder por meio de impostos (tarifas), quando é provável que haja retaliação – ou como forma de passar de um equilíbrio sub-ótimo resultante da aplicação unilateral de medidas comerciais (um *equilíbrio de Nash*) para uma solução negociada que permita rendimentos mais elevados para todos os países. Uma rica literatura teórica em torno da economia do sistema de comércio multilateral tem evoluído ao longo das últimas décadas, com importantes contribuições como as de Kyle Bagwell e Robert Staiger.²⁶⁸

insumo). Os críticos argumentam que a liberalização piora a desigualdade, uma vez que o ajuste para o aumento das importações será suportado principalmente pelos pobres e vulneráveis, cujas oportunidades alternativas de emprego ficam mais limitadas, enquanto qualquer ganho é apropriado pelos ricos e poderosos. Outra crítica é que os governos precisam de manter a flexibilidade para proteger alguns produtores domésticos (ou objetivos públicos, como a proteção do meio ambiente) da concorrência de importação, e que as regras muito rígidas removem esse espaço político.

²⁶⁶ *Vide*: capítulo 7, Barreiras não tarifárias in P. VAN DEN BOSSCHE; W. ZDOUC, *The law and policy of...*, cit., pp. 479-535.

²⁶⁷ O protecionismo é negativo por várias razões. 1) Diminui o volume e a variedade de intercâmbios e impede o consumo que as pessoas desejam; 2) aumenta os preços para os consumidores e premeia as empresas ineficientes; 3) aumenta os custos de produção; 4) impede a especialização e 5) conduz à guerra. Cf. J. CARRASCOSA GONZÁLEZ, *Derecho del comercio internacional*, Colex, Madrid, 2012, pp. 52-53. Acrescente-se ainda que o protecionismo pode ser capturado por setores ineficientes, não estratégicos, que são ineficientes hoje e amanhã, sem perspectiva de melhoria no futuro.

²⁶⁸ Para leitura mais aprofundada, *vide*: K. BAGWELL; R. W. STAIGER, *The economics of the world trading system*, The MIT Press, Cambridge, 2002; “An Economic Theory of GATT”, cit.; *Reciprocity, Non-discrimination and Preferential Agreements in the Multilateral Trading System*, National Bureau of Economic Research, 1997; *Subsidy Agreements*, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA, 2004; *National Sovereignty in an Interdependent World*, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA, 2004.

Apesar do forte argumento teórico a favor do livre comércio, muitos países continuam a impor políticas restritivas do comércio. Adicionalmente, os governos nacionais das principais grandes economias são, muitas vezes, relutantes em defender o processo de negociação comercial multilateral.²⁶⁹

Há duas facetas na relação entre a tributação e o comércio internacional. Por um lado, o processo de tributação pode ser visto como facilitador do objetivo de promover o fluxo de comércio internacional entre os Estados. Esse é o aspecto positivo da relação. Trata-se de um inquérito com especial interesse para os legisladores internacionais que participam nos processos de harmonização e coordenação tributária, embora globalmente. Por outro lado, existe a questão de a tributação poder distorcer ou inibir o comércio internacional, sobretudo de forma protecionista e discriminatória.²⁷⁰

Esse relacionamento não foi significativamente detalhado por economistas. Em particular, não parece existir modelo teórico que possa, de pronto, explicar a base da relação subjacente. Isso pode, em parte, refletir o fato de existirem diferentes disciplinas envolvidas, nomeadamente a fiscalidade internacional e o comércio internacional. Talvez a expectativa de que a conexão entre o comércio internacional e o sistema fiscal doméstico possa ser captado em análise teórica seja de sensível complexidade, face à impossibilidade de incorporá-la num modelo econômico.²⁷¹

Os acordos da OMC²⁷² reconhecem que os tributos internos, incluindo tributos diretos, têm efeitos econômicos, semelhantes a medidas tarifárias e não tarifárias, da mesma forma que

²⁶⁹ Cf. K. ANDERSON, *Measuring WTO's Contributions to Global Economic Welfare*, Edward Elgar Publishing, 2014, pp. 2-3. Essa reticência à reforma sugere que há forças políticas da economia em ação favorecendo políticas que distorcem o comércio. Isso, por sua vez, sugere que são necessárias contra-forças dentro das políticas nacionais para proporcionar aos ganhadores da maioria mais influência sobre a minoria que poderia perder com a redução dessas distorções. Uma força contrária surgiu nos últimos anos, como resultado das reformas políticas passadas e dos avanços tecnológicos que fragmentaram a produção ao longo da cadeia de valor.

²⁷⁰ A. H. QURESHI, "Trade-Related Aspects . . .", cit., p. 164.

²⁷¹ Cf. L. SEELKOPF; H. LIERSE; C. SCHMITT, "Trade liberalization and the global expansion of modern taxes", *Review of International Political Economy*, vol. 23, 2, 2016, p. 225. Em tempos de abertura econômica, os governos tendem a introduzir novos instrumentos fiscais para compensar a perda de impostos pelo comércio. A liberalização do comércio faz avançar a transição para o Estado fiscal moderno, uma vez que a globalização pode implicar um choque fiscal negativo para os países com receitas fiscais reduzidas provenientes dos impostos comerciais tradicionais. Embora esta transição seja histórica para os países do mundo desenvolvido, ela ainda constitui grande desafio político para muitos países em desenvolvimento hoje em dia.

²⁷² Os acordos comerciais internacionais são necessários para evitar externalidades negativas causadas pelo comportamento unilateral das nações. A externalidade negativa significa que um comportamento unilateral de uma nação pode afetar negativamente outras, levando à ineficiência na ausência de cooperação internacional. Por exemplo, as externalidades negativas vêm da busca de ganhos de termos de troca, ou de políticas comerciais estratégicas protecionistas. São necessários portanto acordos comerciais para evitar uma guerra comercial, na qual o bem-estar mundial seria reduzido. A situação enfrentada pelos governos é semelhante ao dilema do prisioneiro na teoria dos jogos. Cf. Y. WU, *Reforming wto rules on state-owned enterprises*, Springer Berlin, Heidelberg, New York, NY, 2018, p. 50.

subsídios de produção e de exportação. Como de fato as medidas tributárias são determinantes cruciais do comércio internacional, a questão não é como os sistemas fiscais podem ser *trade-neutral* ou *maximally trade-neutral*²⁷³, mas em que aspectos os sistemas fiscais podem ser protecionistas e anticoncorrenciais.²⁷⁴

A seguir, apresenta-se uma evolução sucinta das teorias do comércio internacional relacionando, quando possível, com a tributação, seguindo-se a apresentação e discussão dos instrumentos de natureza fiscal que são empregues na política econômica do comércio internacional.

²⁷³ Cf. F. R. ANDRADE, “Concorrência Fiscal Internacional na Tributação dos Lucros das Empresas”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 45, 1, 2002, pp. 82-91. Entende-se que um imposto será neutro quando sua existência não influencie as decisões dos agentes econômicos. De fato, qualquer imposto altera, por definição, esse comportamento, na medida em que provoca a quem o paga uma diminuição do rendimento disponível (efeito rendimento). Teoricamente, formas de tributação neutras seriam, ou um imposto de coleta fixa por capitação (*lump sum tax*) ou um imposto que seja retroativo e inesperado. Isso ocorre porque nesses casos o comportamento dos agentes econômicos não poderia alterar o montante do imposto a pagar, ou seja, sem consequências fiscais.

²⁷⁴ Cf. K. BAGWELL; R. W. STAIGER, “An Economic Theory of GATT”, cit.; *The economics of the world trading system*, cit. Os autores propõem um quadro teórico unificado no qual se interprete e avalie os princípios fundamentais do GATT/OMC, trabalhando em modelo de equilíbrio geral do comércio e representando-se as preferências do governo de maneira consistente com a maximização da renda nacional. Os princípios do GATT da reciprocidade e não discriminação podem ser visualizados como regras visando ajudar governos em seu esforço para implementar acordos comerciais eficientes. Dentro dessa perspectiva, os acordos preferenciais minam a capacidade do GATT para entregar resultados multilaterais eficientes.

3.1 Teorias do comércio internacional

É importante a observação de que o comércio não deve constituir um fim em si mesmo, como se o comércio fosse a entrada real para o desenvolvimento. O comércio mundial e a liberdade de comércio devem ser o instrumento ao serviço do desenvolvimento.

ANTÓNIO JOSÉ AVELÁS NUNES²⁷⁵

Um dos instrumentos básicos para aumentar os fluxos econômicos e, portanto, para o desenvolvimento da atual globalização econômica, é o comércio internacional.²⁷⁶ As teorias econômicas mantiveram, ao longo da história, que o comércio, e especialmente o comércio internacional, beneficia a produção e aumenta a riqueza dos Estados. A partir dessa base comum, as diferentes correntes econômicas tentaram expor as causas e conseqüências do comércio internacional, dando maior ou menor importância aos diferentes elementos e instrumentos que influenciam o desenvolvimento comercial (produção, fatores de produção, tecnologia) com a ideia de explicar como obter o maior benefício econômico possível.

Para entender a situação atual dos acordos da OMC no comércio internacional, bem como, no momento oportuno, correlacionar com o impacto de medidas tributárias, é interessante expor rapidamente a evolução das teorias do comércio internacional.²⁷⁷ Nota-se que muitas delas oferecem explicações verosímeis para o fenômeno do comércio internacional e seu impacto no crescimento econômico dos Estados.

Adverte-se, por pertinente, que essas teorias econômicas, no geral, fundamentam-se em “condições simplificadoras”²⁷⁸, destacando-se: a) o pressuposto *ceteris paribus*, que obriga a tratar como constante as demais variáveis; b) o princípio da *racionalidade* de conduta, mediante a tomada de decisões maximizadoras de utilidade; c) pressuposto da *previsibilidade* perfeita, assegurada pelo pleno acesso a informações relevantes para as decisões a serem tomadas; e d) a *tendência ao equilíbrio*

²⁷⁵ A. J. A. NUNES, *Neoliberalismo e Direito Humanos*, Editorial Caminho, Lisboa, 2003, p. 123.

²⁷⁶ Cabe registrar a advertência de E. P. FERREIRA, *Valores e Interesses. Desenvolvimento Economico e Política Comunitária de Cooperação*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 307, para quem o desenvolvimento econômico não é o objeto da OMC, a despeito do fato de que as regras jurídicas definidas para o comércio internacional são decisivas para a evolução dos países em desenvolvimento. Defende ainda que a boa colaboração da OMC com as outras organizações econômicas internacionais, por exemplo tributárias, pode ser determinante para uma boa inserção desses países no comércio internacional e assegurar que eventuais benefícios daí decorrentes sejam potencializados.

²⁷⁷ E. LÓPEZ BARRERO, *Regulación del comercio internacional: la OMC*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 39.

²⁷⁸ *Vide* L. P. CUNHA, “Estudos Económicos no Boletim da Faculdade de Direito (I)”, cit., p. 659. Revisando artigo Fernando Pinto Loureiro (1942) publicado no *Boletim da Faculdade de Direito* da Universidade de Coimbra.

por ação dos fatores de desequilíbrio. Essas condições são importantes, pois criam uma abstração da realidade, tornando-a operável para a definição de princípios hipotéticos.

A ordem econômica internacional, no que toca ao comércio exterior, materializada nos próprios acordos da OMC, visa a liberalização das transações econômicas transfronteiriças pela redução de tarifas e eliminação de outras barreiras ao comércio. A liberalização do comércio reflete a percepção, fruto do desenvolvimento da teoria econômica, de que o comércio internacional e a divisão do trabalho na comunidade internacional são vantajosos para todas as economias nacionais envolvidas.

A seguir apresentam-se em sequência temporal as principais teorias econômicas do comércio internacional.

3.1.1 Mercantilismo

No século XVIII, a prosperidade de um reino era medida pelo ouro e prata que detinham, e o principal objeto do comércio exterior era aumentar o estoque desses metais. O ouro de um inimigo era tão bom quanto o ouro de um amigo. A prosperidade de um país provinha de sua capacidade de acumular metais preciosos (bulionismo). Como os países europeus não possuíam condições de extrair metais preciosos de seu território, a solução era procurar alcançá-lo no comércio com outros países.²⁷⁹ Um monarca devia, assim, buscar uma balança positiva de comércio: as exportações de mercadorias deviam exceder as importações; uma vez que a diferença seria resolvida em ouro, tal objetivo seria conseguido limitando as importações e promovendo as exportações.²⁸⁰

Thomas Mun (1664), no seu tratado *England's Treasure by Foreign Trade*, e James Steuart (1767), em *An Inquiry into the Principles of Political Oeconomy*, expressaram vigorosamente o manifesto mercantilista que colocou a doutrina em seu contexto político adequado – como uma base para os Estados-nação que surgiram a partir das fronteiras caóticas europeias da Idade Média.

Com a evolução dos pensamentos mercantilistas e outras correntes que se seguiram, passou a ser a produção manufatureira o que importava e as políticas comerciais fluíam disso. A produção manufatureira (pré-industrial) bem-sucedida poderia ter sido historicamente alcançada por países

²⁷⁹ Cf. M. F. CAMPOS, “A concessão de ajudas públicas até à II Guerra Mundial: fundamentos históricos da sua regulamentação internacional”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 56, 2013, p. 219. O “bulionismo”, conhecido como “mercantilismo espanhol”, é sucedido pelo “colbertismo” ou “mercantilismo francês”, que enfatiza o desenvolvimento industrial e, posteriormente, pelo “comercialismo” ou “mercantilismo inglês”, apostado no desenvolvimento das atividades comerciais com o exterior.

²⁸⁰ G. HUFBAUER; K. SUOMINEN (EDS.), *The Economics of Free Trade*, Edward Elgar Publishing, London, 2012, p. 3.

com barreiras comerciais seletivamente elevadas e havia boas razões para esperar isso. Para países pobres, sua exportação de produtos primários constituía uma desvantagem.²⁸¹ Nessa linha de argumentação, o comércio livre exacerba os padrões de desigualdade internacional.

Desafiando o mercantilismo, a história do livre comércio começa com doutrinas mercantis na defensiva, em parte porque David Hume (1752) explicou brilhantemente que tentar acumular um estoque cada vez maior de ouro por meio do comércio exterior seria como tentar engarrafar o arco-íris e, mais importante, porque Adam Smith (1776) mostrou que o comércio auferia benefícios, mesmo quando não amplia o tesouro do reino em ouro e prata.²⁸²

No que toca ao uso de medidas tributárias orientadas para o protecionismo, elas seriam justificáveis no sentido de preservar a balança comercial positiva. Com a tributação pode-se inibir a importação e apoiar a exportação. Encontra-se, de certo modo, vinculada à ideia do mercantilismo a utilização de argumentos recentes, tais como a indústria nascente, a independência e a segurança nacional, bem como a proteção do emprego, argumentos que se voltam para a manutenção da atividade econômica interna e para o conseqüente efeito positivo no *superavit* externo da balança comercial e de serviços.

3.1.2 Teoria Clássica (Adam Smith e David Ricardo)

The Wealth of Nations, publicado em 1776, defendeu o livre comércio (contra o mercantilismo), argumentando que o comércio promoveria mais especialização e melhor divisão do trabalho do que se cada país seguisse o caminho da autossuficiência. Adam Smith, o “pai da moderna economia”, escrevia há quase 250 anos atrás:

As vantagens naturais que um país tem em relação a outro na produção de determinados produtos de base são por vezes tão grandes que todo o mundo reconhece que é inútil lutar contra elas. Com vidro, viveiros e paredes climatizadas, é possível cultivar uva muito boas na Escócia, e também pode ser feito muito bom vinho com elas a cerca de trinta vezes a despesa pela qual pelo menos vinho com a mesma qualidade pode ser trazido de países estrangeiros. Seria uma lei razoável proibir a importação de todos os vinhos estrangeiros apenas para incentivar na Escócia a produção de clarete e Borgonha? [...] Desde que um país tenha essas vantagens e outro as queira, será sempre mais vantajoso para este último comprar ao primeiro do que produzir.²⁸³

²⁸¹ Para uma reflexão crítica sobre as teorias do comércio internacional, *vide*: B. DUNN, *Neither free trade nor protection: a critical political economy of trade theory and practice*, Elgar, Cheltenham, 2015, pp. 55-57. Este autor nos alerta para o facto de que o termo “mercantilismo” muitas vezes parece uma anomalia linguística. Literalmente, a política dos comerciantes (*merchants*) está agora associada a práticas centradas no Estado – em oposição a práticas baseadas no mercado.

²⁸² M. HERDEGEN, *Principles of...*, cit., p. 66.

²⁸³ A. SMITH, *The wealth of nations*, Thrifty Books, Blacksburg, VA, 1776. Book IV, Chapter II, p. 458, para. 15.

Nota-se, portanto, que a especialização é o grande motivador do comércio internacional. De acordo com o modelo de Adam Smith (1776), com a *teoria das vantagens absolutas*, haveria comércio internacional se, e apenas se, houvesse diferenças absolutas nos custos de produção, ou seja, se os bens produzidos num país fossem feitos com menor dotação de fatores de produção. A especialização de um país seria por aquele bem produzido com o menor sacrifício de fatores de produção. Desse modo, os termos de troca entre os dois bens determinariam o ganho real no comércio.

Por sua vez, David Ricardo (1817), melhorou em relação a Adam Smith, propondo a *teoria das vantagens comparativas (ou relativas)*, aduzindo que mesmo o país que tem vantagem absoluta na produção de dois bens teria interesse no comércio internacional com outros países, explorando a diferença de vantagens relativas entre os bens que produz, especializando-se naquela em que é mais eficiente comparativamente.²⁸⁴ Se dois países têm o mesmo fator de produção (trabalho), e se a razão da produtividade desse fator entre duas indústrias difere de um país para outro, cada país pode especializar-se lucrativamente em fazer o bem onde possui maior produtividade relativa e vender o bem para a mercadoria do outro país.

Por exemplo, suponhamos que 100 trabalhadores britânicos possam produzir 10.000 jardas de tecido por dia, ou 100 barris de vinho (uma proporção de 100 para um), enquanto 100 trabalhadores portugueses podem produzir 4.800 jardas de tecido por dia ou 80 barris de vinho (uma proporção de 60 para um). Graças a melhores competências ou à tecnologia, os trabalhadores britânicos são mais produtivos na produção de tecidos e vinho. Mas, ao especializar-se em fazer tecidos e trocar tecidos ingleses por vinho português, pagando um preço inferior a 100 jardas por barril, a Grã-Bretanha pode consumir mais de ambos os bens do que poderia ao não negociar em absoluto. Portugal também pode, se o preço do barril de vinho for superior a 60 metros de pano. O comércio poderia enriquecer ambos os países.²⁸⁵

A prescrição estabelecia que cada parceiro comercial deveria se especializar na produção dos produtos com “custos de oportunidade” mais baixos do que os dos seus parceiros comerciais.²⁸⁶

²⁸⁴ M. C. L. PORTO, *Economia: Um Texto Introdutório*, 4, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 355-359.

²⁸⁵ A elegante simplicidade da vantagem comparativa certamente contribuiu para seu apelo duradouro. Trata-se, naturalmente, de um modelo altamente abstrato. Isto não é necessariamente um problema. De modo geral, as teorias requerem abstração e, inevitavelmente, são sempre imperfeitas. No entanto, há muitas razões para acreditar que as coisas podem funcionar tão bem na prática; entre elas destaquem-se as imperfeições do mercado. Cf. B. DUNN, *Neither free trade . . .*, cit., pp. 36–40.

²⁸⁶ Cf. G. HUFBAUER; K. SUOMINEN (EDS.), *The Economics of Free Trade*, cit., p. 4. Custo de oportunidade refere-se à quantidade de produção de um outro bem que deve ser abandonada para se obterem unidades adicionais do produto designado. Pela “Lei de Retornos Decrescentes”, podemos argumentar que, como um país produziu e

O Estado também beneficiaria da negociação com o bem pelo qual granjeia algumas vantagens e, em termos absolutos, sua riqueza também aumentaria.²⁸⁷

A *teoria da vantagem comparativa* é, portanto, de valor explicativo limitado para o comércio internacional e tem uma premissa simplificadora e suposições até certo ponto irrealistas. Apesar de subsequentes aprimoramentos, o modelo da especialização de acordo com vantagens comparativas continua a ser a base teórica para explicar o comércio internacional hoje.²⁸⁸ Adverte-se, por pertinente, que a teoria não respondeu aos problemas associados à distribuição de renda entre os fatores de produção (salários do trabalho, renda do capital ou da terra), portanto, não enfrenta a relação entre comércio internacional e distribuição de renda.

No que diz respeito à tributação, observa-se que a teoria da vantagem comparativa apenas se sustenta quando há neutralidade fiscal.²⁸⁹ Para garantir a neutralidade fiscal²⁹⁰, devem ser seguidas duas diretrizes fundamentais.

A primeira diretriz – muito intuitiva – exige que os países se abstenham de utilizar medidas fiscais com efeitos protecionistas (tarifas ou impostos de importação). Em contrapartida, a segunda

exportou mais do seu “melhor” produto, o custo da oportunidade de fazer maior número de unidades aumentaria. O aumento dos custos de oportunidade tem dois efeitos: desencoraja cada país de se especializar completamente no seu “melhor” produto, e torna mais provável que os parceiros partilhem os ganhos do comércio. A partilha de ganhos é provável, uma vez que o preço do equilíbrio virá a fixar-se em algum lugar entre os preços pré-comércio dos países, o que significa que cada país recebe um preço mais elevado para o seu “melhor” produto do que ele seria sem comércio exterior.

²⁸⁷ Podemos definir vantagem comparativa considerando dois países A e B, produzindo dois bens X e Y; o país A tem uma vantagem comparativa no bem X se o custo de oportunidade de fazer mais 1 unidade de X em A (em termos de Y) for menor do que o custo de oportunidade de fazer mais 1 unidade de X em B (em termos de Y). Cf. F. K. LANGDANA; P. T. MURPHY, *International trade and global macropolicy*, Springer, New York, 2014, pp. 11–14.

²⁸⁸ C. A. MELISCHEK, *The Relevant Market in International Economic Law: A Comparative Antitrust and GATT Analysis*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012, p. 23.

²⁸⁹ O conceito econômico de neutralidade encontra seu equivalente no conceito legal de igualdade de tratamento, os quais não existem de forma abstrata, mas apenas em relação a circunstâncias reais, tais como entrada e uso de capital, forma legal ou origem do produto. Os economistas costumam entender “neutralidade” como neutralidade de decisões. Isto leva à eficiência da alocação na ausência de fatores externos indesejáveis; é, portanto, um princípio em que os participantes no mercado devem basear a atividade econômica transfronteiriça. Porém, ressalve-se: de que forma de igualdade de tratamento promove-se justiça e eficiência é controverso, tanto do ponto de vista econômico como jurídico. Cf. C. TROTTMANN, *Gleichbehandlung und Neutralität . . .*, cit., p. 89.

²⁹⁰ Para discussão mais aprofundada sobre neutralidade fiscal, *vide*: F. R. ANDRADE, “Benefícios Fiscais - A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento”, 2015, Universidade de Coimbra, pp. 14, 39, 337–339, data de consulta 16 maio 2020, in <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/26661>. Um sistema fiscal com múltiplos regimes especiais cria desvios ao princípio da igualdade; complica o sistema fiscal, aumentando as possibilidades de evasão e fraude e os custos de aplicação e cumprimento dos impostos; e, finalmente, reduz a neutralidade do sistema, aumentando o encargo excedente do imposto. Cabe esclarecer que o encargo excedente (*excess burden*) do imposto materializa-se numa diminuição do bem-estar dos indivíduos, que é uma perda absoluta para a sociedade, por não corresponder à obtenção de qualquer receita fiscal adicional. A “neutralidade” e a “simplicidade” são regras gerais (*rules of thumb*), na medida em que são qualidades desejáveis que estão geralmente associadas aos objetivos de eficiência e minimização de custos administrativos.

diretriz exige que os países adotem ajustes fiscais de fronteira (AFFs) para garantir que os impostos específicos sobre o consumo não afetem o comércio internacional. Assim, os AFFs, a ser discutido mais adiante, são condição para garantir que o comércio internacional ocorra de acordo com a teoria da vantagem comparativa.²⁹¹

3.1.3 Teoria Neoclássica (Heckscher-Ohlin- Samuelson)

O debate inicial pró-comércio e anticomércio não teve em conta as características das mercadorias importadas e exportadas. No entanto, a teoria ricardiana forneceu a base para uma análise rigorosa. A primeira das teorias a esse respeito veio das mãos de dois economistas suecos que nomearam o teorema que descreve a relação: Heckscher e Ohlin (vantagens derivadas das diferentes dotações de fatores). Esses autores propõem a existência da vantagem comparativa baseada nas diferentes dotações de fatores de produção e na igualdade das funções de produção de bens entre os Estados.²⁹² Posteriormente, coube ao economista americano Samuelson o mérito de propiciar uma formulação mais rigorosa do teorema e de ter incorporado no modelo as consequências do comércio internacional sobre os preços dos fatores de produção.²⁹³

Um modelo de equilíbrio geral do comércio internacional, o quadro de proporções de fatores, não requer diferentes tecnologias entre nações para que o comércio seja lucrativo. Pelo contrário, apenas são necessárias diferentes proporções nas respectivas “dotações” nacionais dos principais fatores de produção – terra, trabalho e capital. Com dotações diferentes, os países que têm capital abundante terão vantagem comparativa na produção de manufaturas de capital intensivo; os países com terras abundantes e férteis terão vantagem comparativa na produção de bens agrícolas; já os países com trabalhadores semiqualficados abundantes terão vantagem comparativa na produção de manufaturas de mão de obra intensiva. O derrubamento das barreiras comerciais (por meio de tecnologia ou de política) expande o comércio, o que tem, por sua vez, o efeito de aumentar a renda dos fatores de produção relativamente abundantes em cada país. Conforme seus pressupostos, cada país se especializará e exportará o bem em cuja produção utiliza

²⁹¹ A. PIRLOT, *Environmental border tax adjustments and international trade law: fostering environmental protection*, Edward Elgar Pub, Northampton, MA, 2017, pp. 15-16.

²⁹² M. C. L. PORTO, *Economia: Um Texto Introdutório*, cit., pp. 360-361.

²⁹³ O *teorema de Stolper-Samuelson* argumenta que o comércio internacional gera um padrão relativamente complexo de países vencedores e vencidos, com base na propriedade de determinados fatores de produção. Essa teoria neoclássica tem sido amplamente invocada para explicar o crescimento concomitante no comércio internacional e na desigualdade nas últimas décadas. Cf. B. DUNN, *Neither free trade . . .*, cit., pp. 141-145.

intensivamente o fator em que ele é mais abundante.²⁹⁴ Isto propiciaria ao país acumular riqueza e alcançar mais bem-estar.

Surge da teoria uma explicação para o crescente comércio internacional interindustrial em que ocorrem as trocas entre países de mercadorias totalmente diferentes, tais como o comércio de têxteis e calçado por aviões e computadores; ou a troca de matérias-primas por produtos acabados. Grande parte desse comércio é entre nações com dotações de fatores muito diferentes, tais como os países em desenvolvimento e países industrializados, e pode ser explicado pelo modelo de dotações de fatores, ou pela sua extensão a competências e à tecnologia.²⁹⁵

Segundo as teorias clássica (ricardiana) e neoclássica do comércio internacional (Heckscher-Ohlin-Samuelson), cada país deve especializar-se na produção daqueles bens sustentados em custos relativos menores, trocando-os por aqueles outros que sejam produzidos por outros países com vantagem relativa. Assegura-se, assim, a eficiência na produção, tanto nacional como internacional, e a obtenção, em cada país, de bem-estar superior, decorrente de melhores possibilidades de consumo.²⁹⁶

3.1.4 “Novas” teorias do comércio internacional

A partir da teoria exposta por David Ricardo, o princípio geral e básico era o livre comércio. A intervenção estatal (protecionismo) era recomendada apenas em situações excepcionais, apenas quando falhas no funcionamento do mercado criavam a necessidade de proteger temporariamente um setor industrial ou quando eram aplicadas medidas para melhorar a situação comercial de um país. No entanto, apesar das vantagens com que, segundo os teóricos, o livre comércio convive, do ponto de vista real, o funcionamento imperfeito do mercado e a proteção necessária de matérias não puramente econômicas – como o desenvolvimento social – justificam a tendência natural de

²⁹⁴ A relação entre as dotações de fatores e os padrões de comércio permanece pouco clara, provocando ainda uma controvérsia considerável, mesmo entre economistas neoclássicos. O conhecido como “paradoxo de Leontief” identificou que os EUA tinham uma proporção maior de capital – produtos intensivos em suas importações do que de exportações. Isso contraria a teoria, porquanto, como o país mais rico, por suposição, era o mais rico em capital, seria de esperar que fosse um exportador líquido de capital – manufaturas intensivas. Existem várias explicações para a aparente anomalia, e talvez o “paradoxo de Leontief” possa ser afastado, mas continua a provocar controvérsias. Cf. *Ibid.*, pp. 128-131.

²⁹⁵ Cf. N. E. KREININ; M. G. PLUMMER, “Economic Principles of International Trade”, in Arthur Edmond Appleton, Patrick F. J. Macrory, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization legal, economic and political analysis*, vol. 2, Springer, New York, 2005, pp. 6-9.

²⁹⁶ L. P. CUNHA, *O sistema comunitário de preferências...*, cit., p. 7.

que Estados fechem suas fronteiras e suas leis, aplicando políticas comerciais protecionistas, especialmente nos setores econômicos nacionais.²⁹⁷

A aplicação de modelos de concorrência imperfeita para o estudo de questões de comércio internacional é relativamente recente na literatura especializada.²⁹⁸ Esses modelos econômicos salientam que as questões a serem suscitadas levam em consideração os efeitos do aumento dos rendimentos e das economias de escala como determinantes dos fluxos comerciais²⁹⁹, a exemplo da incorporação de modelos de mercado de concorrência imperfeitos no estudo das barreiras ao comércio.³⁰⁰

A eficiência do mercado implica que os preços sejam fiáveis indicadores e transmissores de informação. No entanto, a realidade é mais complexa. Os contratos e as relações subjacentes entre operadores são jogos de soma positiva, e os mercados caracterizam-se pela existência de várias formas de imperfeições que assumem a forma de poder de mercado para impor condições de transação.³⁰¹ A distorção das condições de concorrência, quer por práticas privadas abusivas e

²⁹⁷ E. LÓPEZ BARRERO, *Regulación del comercio internacional*, cit., p. 43.

²⁹⁸ Para uma revisão detalhada das “novas” teorias do comércio internacional, *vide*: G. GANDOLFO, *International trade theory and policy: with contributions by Federico Trionfetti*, Springer, New York, 2013, pp. 159-164. Oportuno advertir também que, de acordo com as teorias tradicionais do comércio internacional, as mercadorias negociadas eram homogêneas e idênticas entre os países. Entretanto, a observação fática permite concluir que a diferenciação dos produtos é muito frequente. A diferenciação vertical refere-se a produtos que diferem apenas na qualidade. No caso da diferenciação vertical, é incontestável que todos os consumidores preferem produtos de qualidade superior a produtos de qualidade inferior. Assim, na ausência de restrições orçamentais, todos os consumidores exigiriam o bem de qualidade mais elevada (o pressuposto é que o preço de uma mercadoria aumenta à medida que a sua qualidade aumenta). Portanto, a procura por produtos de qualidade diferente está relacionada com diferentes níveis de rendimentos. No caso da diferenciação horizontal, as várias características são valorizadas de forma diferente por diferentes consumidores (há aqueles que preferem uma cor e aqueles que preferem outra; aqueles que preferem um corte e aqueles que preferem outro, etc.). Em qualquer caso, os consumidores apreciam, geralmente, a variedade. Segue-se que a procura de diferentes produtos, isto é, de produtos com características diferentes, está relacionada com o gosto pela variedade ou pelo diferente.

²⁹⁹ Cf. P. R. KRUGMAN; M. OBSTFELD; M. J. MELITZ, *International trade . . .*, cit., pp. 174–176. As economias de escala internas (operacionais) são as vantagens de custo devido à dimensão de uma empresa, enquanto as economias de escala externas (setoriais) são as vantagens de custo devido à dimensão do mercado global. Para muitas empresas, o comércio livre significa, portanto, a oportunidade de reduzir os custos unitários através do abastecimento dos mercados estrangeiros. Além das economias de escala, maior diversidade de produtos, maior inovação e maior concorrência também são contadas entre os ganhos de longo prazo difíceis de quantificar, os chamados ganhos dinâmicos de bem-estar. As economias de escala, com custos médios mais baixos quando são produzidas em grandes quantidades, explicariam um interesse pelo comércio internacional. Na medida em que os países se especializam na produção de mais bens, mediante a concentração naqueles que são mais eficientes, poderiam atingir um custo médio de produção que não teriam se estivessem produzindo apenas para o mercado interno.

³⁰⁰ J. P. LÓPEZ DE SILANES MARTÍNEZ, “Las barreras no arancelarias y la OMC.”, *Noticias de la Unión Europea*, 242, 2005, pp. 66-67.

³⁰¹ Pertinente aqui a advertência de que a consideração do mercado como o mecanismo mais eficiente (o único mecanismo eficiente) de afetação de recursos escassos a usos alternativos, sendo o sistema de preços o critério de avaliação dessa eficiência, implica que se afastem da análise todas as motivações que não possam ser avaliadas através do padrão de medida da moeda, condicionando portanto nossa capacidade de compreender o problema. *Vide*: A. J. A. NUNES, *Noção e objecto da economia política*, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 148–171.

falhas de mercado, quer como produto de regulamentações governamentais precárias, conduzem à perda de eficiência da economia, expressa na redução do excedente nacional.³⁰²

As imperfeições do mercado encorajam os operadores a tentar “monopolizar” os mercados, utilizando recursos legais ou não legais (corrupção, decisões arbitrárias, etc.) para alcançar regulamentações nacionais que não são pró-competitivas (licenças de entrada, licenças de abertura, licenças de perda, etc.), restrições à importação de bens ou limitações quantitativas à prestação de serviços. De fato, nesse contexto, as barreiras não pautadas são cruciais nos mercados imperfeitos, para manter o poder de negócio.³⁰³

Nos mercados internacionais, a ausência de obstáculos ao livre acesso dos operadores estrangeiros aos mercados domésticos e à não discriminação, inclusive a tributária, reduz o poder de barganha das empresas nacionais nesses mercados. O protecionismo, por outro lado, aumenta o poder de negociação dos operadores nacionais, gerando rendas monopolistas a longo prazo, mas, muitas vezes, não trazendo aumento do bem-estar geral.

A concorrência monopolística é uma estrutura de mercado em que existem muitas empresas, e a entrada no setor é fácil e sem restrições, assegurando que os lucros econômicos serão reduzidos a zero a longo prazo. Nesses aspectos, a estrutura do mercado é semelhante à de uma concorrência perfeita. Mas, ao contrário da concorrência perfeita, os consumidores não veem o bem produzido pelas várias empresas como substituto perfeito. Pelo contrário, o produto produzido por cada

³⁰² Economistas como Helpman, Krugman, Lancaster e outros desenvolveram modelos de comércio intra-industrial depois de 1979. Eles explicam que o comércio intra-industrial, que é uma troca de produtos diferentes da mesma indústria ou grupo amplo de produtos, se baseia em economias de escala na produção, e o comércio mutuamente benéfico pode ocorrer mesmo quando as duas nações são idênticas em todos os aspectos. O aumento dos retornos (economias de escala) significa que a produção cresce proporcionalmente mais do que o aumento dos insumos ou fatores de produção. As economias de escala internas significam que aumentou a eficiência de uma empresa, ao expandir o tamanho da empresa, enquanto as economias de escala externas significam que a eficiência das empresas aumentou ao ter uma indústria maior, mesmo que cada empresa tenha o mesmo tamanho que antes. As economias de escala provenientes de retornos crescentes tornam vantajoso para cada país especializar-se na produção de apenas uma gama limitada de bens e serviços. Em poucas palavras, a teoria da vantagem comparativa prevê que cada país ganha com o comércio de produtos diferentes, e as novas teorias comerciais baseadas em economias de escala preveem que cada país ganha com o comércio intra-industrial, ou seja, com produtos diferenciados na mesma indústria. De acordo com ambas as teorias, o bem-estar mundial aumenta a partir desses comércios. Cf. Y. WU, *Reforming wto rules . . .*, cit., p. 45.

³⁰³ Cf. S. KJELDSEN-KRAGH, *International trade policy*, Handelshøjskolens Forl., Copenhagen, 2001; M. J. TREBILCOCK; R. HOWSE; A. ELIASON, *The regulation of international trade*, cit., pp. 12–13. Se os mercados operam de forma imperfeita, tanto internamente quanto no exterior, é possível para o país seguir um tipo de política conhecida como “política comercial estratégica” (*strategic trade policy*). Nesse caso, um país exportador pode obter melhoria por concessão de subsídios à exportação. Se o país importa o bem, pode ser vantagem em impor tarifa. Assim, pode ser demonstrado que, numa concorrência imperfeita, pode haver situações em que o país pode melhorar a sua posição, empregando medidas de política comercial. A este respeito, argumenta-se que um papel importante pode ser desempenhado pelos governos através de subsídios à pesquisa e ao desenvolvimento, subsídios à exportação, políticas industriais relacionadas e restrições de importação destinadas a permitir às empresas realizar economias de escala inicialmente em um mercado interno protegido, e promover as chamadas indústrias *schumpeterianas*.

empresa é diferenciado de alguma forma – por exemplo, o serviço que lhe está associado, a embalagem, ou mesmo a marca – dos produtos produzidos por outra empresa do setor. Essas empresas podem operar com rendimentos crescentes à escala: se a empresa aumenta todos os fatores de produção em determinada proporção, sua produção aumenta em proporção maior. Em outras palavras, o custo unitário de produção da empresa diminui à medida que a produção se expande; uma vez que cada empresa produz mais, a custo médio mais baixo, seus produtos estarão disponíveis a preço menor.³⁰⁴

Por outro lado, se um país tem monopólio ou poder de monopsonio em relação a uma mercadoria, determinada tarifa ou subsídio pode permitir que o país lucre com isso. No caso do monopólio, o país deve tributar a exportação da mercadoria para aumentar o seu preço mundial; no caso da monopsonio, deve impor tarifa às importações para baixar o preço que paga pelo bem.³⁰⁵

Para fazer frente as imperfeições do mercado, sugere-se a adoção de “políticas comerciais estratégicas” que propugnam duas possíveis medidas, inter-relacionadas: i) Estímulo às economias de escala mediante o desenvolvimento da especialização internacional e da capacidade de uma economia obter ganhos no comércio internacional. Na teoria comercial estratégica assume-se que há sectores da economia mais importantes do que os restantes (justificando um *industrial targeting*); devido aos efeitos sobre o crescimento da produtividade, maior valor agregado e rendimentos mais elevados.³⁰⁶ ii) Defesa das indústrias “nascentes” enfatizando processos de aprendizagem, de *learning-by-doing*, que estão no âmago da formulação clássica deste argumento, mas antes, numa abordagem distinta, na dinâmica específica da inovação tecnológica.³⁰⁷ Nessa perspectiva, a concessão de subsídios públicos a atividades de investigação e desenvolvimento, têm como resultado a diminuição dos custos de produção de uma empresa, ganho de capacidade

³⁰⁴ N. E. KREININ; M. G. PLUMMER, “Economic Principles of...”, cit., p. 7.

³⁰⁵ Cf. Y. WU, *Reforming WTO rules . . .*, cit., p. 48. Num modelo de concorrência imperfeita e com retornos crescentes, os países escolhem políticas protecionistas para aumentar o bem-estar nacional em detrimento dos seus parceiros comerciais. Os efeitos da subsidiação das empresas nacionais, da subsidiação das exportações dessas empresas e da imposição de tarifas sobre as importações dos rivais estrangeiros das empresas nacionais, num modelo de concorrência imperfeita, onde há monopólio ou oligopólio predominantemente, e concorrência imperfeita no mercado mundial com concorrência oligopolista entre empresas nacionais e estrangeiras nos mercados internacionais, podem em determinadas circunstâncias ser a opção mais vantajosa para os países. Por exemplo, o subsídio à exportação beneficia a empresa doméstica em detrimento da empresa estrangeira. O bem-estar nacional da nação subsidiadora aumentará, desde que os benefícios possam compensar o custo.

³⁰⁶ L. P. CUNHA, *O sistema comercial multilateral...*, cit., pp. 145–146.

³⁰⁷ *Ibid.*, pp. 148–149.

concorrencial, bem como preservar e conquistar novos mercados.³⁰⁸ As externalidades resultantes das atividades de investigação e desenvolvimento asseguram *spillover effects* por toda a economia.

Apesar da sua riqueza, os modelos tradicionais não captam as mudanças na organização internacional de produção em destaque nas últimas décadas³⁰⁹, em particular a fragmentação do processo de produção entre empresas e países, que é mais prevalente agora do que nunca, e isso tem afetado as estratégias de *sourcing* das empresas internamente e no exterior. A causa imediata dessas mudanças tem sido a evolução da tecnologia da informação. Essas melhorias permitem aos produtores dividir o processo de produção em fases que podem ser física e geograficamente separadas umas das outras e localizadas em diferentes regiões do mesmo país ou em diferentes países. Para acomodar essas novas possibilidades tecnológicas de forma rentável, as empresas mudaram as suas formas organizacionais e práticas de gestão. Em particular, a terceirização de várias fases de produção, para os fornecedores nacionais e estrangeiros, tem-se espalhado por muitas indústrias no mercado.³¹⁰

Esse fenômeno global de fragmentação internacional da produção também é conhecido como cadeias globais de produção.³¹¹ Em face do mesmo, bens antes produzidos em apenas uma fábrica ou país possuem o seu processo produtivo compartilhado em diversas unidades produtivas, potencialmente em países diferentes, criando uma especialização dos mesmos por etapas do processo produtivo. Ainda que se mantenha válido o princípio das vantagens comparativas, este passa agora a ser apreciado em termos de atividades e tarefas no processo produtivo. A especialização manifesta-se agora em produtos intermediários, potencializando a competitividade das empresas e estimulando fortemente o comércio internacional. Nesse contexto, as cadeias

³⁰⁸ A política comercial estratégica indica que os subsídios podem ser “eficazes” no fornecimento de vantagens comparativas ou na resposta a práticas consideradas injustas pelos principais parceiros comerciais; entretanto, com a corrida generalizada a subsídios, o sucesso dessa política pode ser posto em dúvida. Cf. K. BERTHET, *L’OMC et le contentieux fiscal...*, cit., pp. 31–32.

³⁰⁹ Cf. C. TROTTMANN, *Gleichbehandlung und Neutralität . . .*, cit., p. 71. A dotação de fatores de produção perde importância se forem criados artificialmente substitutos adequados. Portanto, uma economia só pode alcançar sucesso internacional duradouro se conseguir utilizar recursos difíceis de imitar, tais como conhecimento e infra-estrutura. Estes fatores também podem levar as empresas a abrir novos mercados estrangeiros e a buscar fatores de produção mais econômicos e tecnologias de processo inovadoras.

³¹⁰ E. HELPMAN, *Understanding global trade*, Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, Mass, 2011, pp. 126-165.

³¹¹ A fragmentação internacional da produção é também referida muitas vezes como especialização vertical, internacionalização da produção, desintegração da produção, partilha da produção internacional, produção multi-etapas, especialização intra-produto, fatiando a cadeia de valor, cadeia global de valor, segmentação internacional da produção, realocação da produção, *outsourcing*, *offshoring*, etc. Cf. P. I. MOTA, “A Fragmentação Internacional da Produção”, 2016, Lisboa, p. 5, data de consulta 1 julho 2020, in https://www.cideeff.pt/xms/files/04_PUBLICATIONS/Working_Papers/Grupo_II/working_paper_1.pdf.

globais enfatizam a relevância da supressão das barreiras ao comércio internacional, na medida em que os obstáculos ao comércio internacional prejudicam significativamente as empresas de determinado país.³¹²

O foco no comércio empresarial fornece novos e importantes *insights* sobre a organização internacional de produção e sobre os padrões de *sourcing* das empresas de negócios. Além disso, ele lança nova luz sobre a estrutura setorial do comércio, que vai muito além dos modelos de comércio de Ricardo e Heckscher-Ohlin, pois a complexidade dos padrões internacionais de especialização tem-se expandido ao longo do tempo, assim como a teoria do comércio internacional e as atividades das corporações multinacionais. Neste ponto, a tributação das operações transfronteiriças passa a ser essencial para as decisões das multinacionais e a condicionar fortemente o comércio internacional.³¹³

³¹² *Ibid.*, pp. 9–10.

³¹³ Na temática de *strategic trade policies* e *intra-industry trade*, vide: J. BORKAKOTI, *International trade: causes and consequences ; an empirical and theoretical text*, Macmillan, Basingstoke, Hampshire, 1998; G. GANDOLFO, *International trade theory and policy*, cit.; F. K. LANGDANA; P. T. MURPHY, *International trade and global macropolicy*, Springer, New York, 2014.

3.2 Instrumentos de política econômica comercial

Ao contrário do que alguns parecem acreditar, o manual de economia não diz que o livre comércio é vantajoso para todos. Em vez disso, a política comercial envolve conflitos de interesses muito reais. Mas estes conflitos de interesse são esmagadoramente entre grupos dentro de cada país, em vez de entre países.

PAUL KRUGMAN³¹⁴

Em seu sentido tradicional, a política econômica comercial abrange todas as ações, medidas ou práticas governamentais que influenciam e condicionam os fluxos comerciais, tendo o comércio transfronteiriço como ponto de referência básico. A política comercial é muito mais a administração de tarifas alfandegárias e restrições quantitativas sobre importações e exportações. Um conceito moderno de política comercial não se limita aos aspectos relacionados com o comércio transfronteiriço de bens materiais. Estende-se ao comércio de serviços, ao intercâmbio de bens intangíveis e digitalizados, aos direitos de propriedade relacionados com o comércio, e a todas as regulamentações nacionais susceptíveis de condicionar os fluxos comerciais.³¹⁵

Na discussão sobre os instrumentos de política comercial, será enfatizado o papel das tarifas e das medidas não tarifárias (MNT). Como o termo sugere, as MNTs podem incluir quaisquer medidas políticas, além das tarifas, que possam afetar o comércio. De modo mais amplo, as MNTs podem ser divididas em três categorias³¹⁶: a primeira é a imposta às importações, que inclui quotas de importação, proibições de importação, licenciamento de importação, e procedimentos aduaneiros e taxas de administração; à segunda categoria pertencem as impostas às exportações, que incluem impostos de exportação, subsídios à exportação, quotas de exportação, proibições de exportação e restrições à exportação. Estas primeiras duas categorias abrangem as MNTs que são aplicadas na fronteira, tanto às importações como às exportações. À terceira e última categoria de MNTs pertencem as impostas internamente na economia nacional; essas medidas não transfronteiriças incluem a legislação nacional que abrange normas sanitárias, laborais, ambientais, bem como os impostos ou encargos internos e subsídios internos.

³¹⁴ P. KRUGMAN, “Opinion | Oh, What a Trumpy Trade War!”, *The New York Times*, 2018, data de consulta 8 janeiro 2020, in <https://www.nytimes.com/2018/03/08/opinion/trump-trade-tariffs-steel.html>.

³¹⁵ J. P. LÓPEZ DE SILANES MARTÍNEZ, “Las barreras no arancelarias...”, cit., p. 65.

³¹⁶ Cf. R. W. STAIGER, “Non-tariff measures and the WTO”, 2012, Geneva, pp. 2-6. No contexto das características institucionais do GATT/OMC, as MNTs estão separadas das tarifas de importação, pois, embora tanto as medidas tarifárias quanto as não tarifárias possam afetar o comércio, somente as tarifas de importação são a medida política com a qual são feitos os compromissos negociados de acesso ao mercado – por vínculos tarifários negociados – e, dessa forma, as tarifas têm um lugar especial em relação a todas as medidas não tarifárias no GATT/OMC.

Os principais instrumentos de política econômica comercial com interseção tributária são a redução de tarifas e a eliminação de barreiras não tarifárias (como restrições quantitativas, medidas sanitárias, normas técnicas, procedimentos alfandegários obstrutivos e outras restrições específicas de importação).

3.2.1 Tarifas (impostos de importação)

Na ampla gama de medidas protecionistas, os impostos de importação (ou tarifas de importação) são, sem dúvida, as medidas mais tradicionais. Eles são os mais transparentes, especialmente se envolvem tarifas *específicas* e *ad valorem*³¹⁷. Portanto, as tarifas de importação fornecem um *benchmark* útil contra o qual a *eficácia*, a *natureza discriminatória*, a *previsibilidade*, a *transparência* e a *simplicidade* de outras medidas podem ser avaliadas.³¹⁸

Cabe recordar a advertência de que pode haver para esse imposto alfandegário objetivos conflitantes: i) o objetivo protecionista, expresso quando, com a elevação das tarifas, a importação se reduz; ou ii) o objetivo arrecadatório, matizado na cobrança do imposto como fonte de receita pública. Um imposto de importação muito elevado poderá ser eficaz do ponto de vista protecionista, reduzindo as importações, mas poderá proporcionar (considerando a elasticidade-preço maior que um) menores receitas públicas arrecadadas por ele. No limite, se o imposto for tão proibitivo que impeça por completo as importações, a arrecadação com esse imposto pode desaparecer. Portanto, no contexto da elasticidade-preço superior a um, apenas com a redução dos impostos de importação o volume de importações aumentaria e a receita decorrente desse imposto seria majorada.

No caso de tarifa uniforme para todas as importações de determinado produto assemelhado, independentemente da sua origem, ou seja, tarifa de nação mais favorecida (NMF), seu impacto no

³¹⁷ Cf. M. C. L. PORTO, *Teoria da Integração e Políticas da União Europeia face aos desafios da globalização*, 5, Almedina, Coimbra, 2017, p. 107. Os impostos são *específicos* quando estabelecem os quantitativos a pagar por unidade física, de peso, de capacidade ou de superfície, e *ad valorem* quando estabelecem uma percentagem a aplicar ao valor do que é importado. Acrescenta-se que podem existir os impostos variáveis (*sliding-scale*), variando por exemplo o montante arrecadado de acordo com o preço dos bens importados. Exemplifica-se com o caso dos impostos equalizadores (*equalizing tariff*), que variam de forma a que os preços dos bens importados mais os impostos alfandegários igualem sempre os preços internos.

³¹⁸ P. C. MAVROIDIS; M. WU, *The Law of the World Trade Organization*, 2nd Revised edition, West Academic Press, St. Paul, MN, 2013, pp. 94-95. Além dos impostos específicos e *ad valorem*, pode-se citar: o imposto composto (*duty compound*), quando inclui tarifa *ad valorem*, ao qual a autoridade aduaneira acrescenta, ou ao qual subtrai, um imposto específico (por exemplo, 10 % sobre o preço de importação do trigo, mais 2 dólares por quilograma de trigo importado). Um imposto é alternativo (*alternative duties* ou *mixed duties*) quando assegura proteção pautal mínima ou máxima pela escolha entre, na maioria dos casos, um imposto *ad valorem* e um imposto específico (por exemplo, 10 % sobre o preço de importação, ou 2 dólares por tonelada importada de trigo, consoante o que for máximo). Por último, especialmente no que se refere aos produtos agrícolas, um imposto técnico (*technical duty*) é determinado por fatores técnicos complexos, como o teor de álcool ou de açúcar.

comércio e na eficiência econômica é bastante previsível, do ponto de vista teórico. Quando um país pequeno cobra uma tarifa, a conseqüente redução de suas importações terá, provavelmente, pouco impacto no preço mundial do produto em questão. Qualquer imposto conduz à divisão entre o preço mundial e o preço pago pelos consumidores domésticos, aumentando o preço interno pelo valor total da tarifa³¹⁹.

O tamanho desse efeito é enfrentado por todos os importadores. No que diz respeito às conseqüentes perdas de *deadweight* estático, o primeiro componente envolve a perda de excedente do consumidor incorrida pelos consumidores domésticos (e o excedente do produtor, no caso dos ofertantes, se a importação em questão for um produto primário ou entrada intermediária), que são cotados fora do mercado para o produto, devido a um preço maior pela tarifa³²⁰. O segundo componente é o desperdício de recursos resultante da substituição da produção doméstica de custos mais baixos por custos mais altos.³²¹

Sem utilizar gráficos ou equações, mas apenas descrições verbais concisas, explicam-se a seguir os principais efeitos econômicos do imposto de importação: i) ao aumentar o preço das vendas estritamente nacionais, uma tarifa redistribui a receita dos consumidores para os produtores, e a quantidade redistribuída é o aumento do preço pela quantidade média de vendas internas; ii) uma tarifa desloca algumas compras de produtos estrangeiros para produtos internos; iii) os consumidores pagam, por uma tarifa, receitas fiscais diretamente ao governo; iv) uma tarifa desencoraja algumas compras que teriam valido mais do que custariam à nação; v) ao transferir algumas compras para bens produzidos internamente que são mais caros, e ao desencorajar algumas compras que poderiam ter sido adquiridas a um custo menor que o interno, a tarifa é cara para a nação como todo.³²²

Uma fonte de ineficiência comercial, em ambiente sem acordos comerciais, é a chamada “*externalidade dos termos de troca*”. A externalidade decorre da ação de grandes países que afetam os preços no mercado mundial, bem como não suportam a carga total de suas tarifas de importação,

³¹⁹ D. SALVATORE, *Economía internacional*, Prentice Hall Hispanoamericana, México, D.F., 1999, pp. 221-287.

³²⁰ Cf. L. P. CUNHA, *O sistema comercial multilateral...*, cit., pp. 72-73. Define-se, com suas palavras: “*excedente do produtor como sendo o ganho excedentário obtido por empresas de baixo custo sobre os ganhos da empresa marginal na indústria. Por sua vez, excedente do consumidor define-se como sendo o excesso de preço que o consumidor estaria disposto a pagar para obter o bem, em relação ao preço que ele realmente paga. O preço que o consumidor estaria disposto a pagar pelo bem (ou por uma determinada quantidade do bem) expressa a utilidade marginal do bem para ele, de modo que se pode concluir que o excedente é um excedente de utilidade (em relação à utilidade total, considerada o somatório das utilidades marginais), embora medido em termos monetários.*”

³²¹ P. R. KRUGMAN; M. OBSTFELD; M. J. MELITZ, *International trade . . .*, cit., pp. 259-260.

³²² T. A. PUGEL, *Economía internacional*, McGraw-Hill Interamericana, España, 2004, pp. 150-151.

mas transferem parte de seus custos das tarifas de importação para o exportador estrangeiro³²³. Um grande país poderia, assim, manter tarifas ineficientemente altas do ponto de vista do bem-estar mundial. Quaisquer que sejam as preferências políticas internas do governo, o Estado terá sempre incentivo para aumentar ainda mais a tarifa para além desse valor ótimo, a fim de explorar seu poder de mercado pela externalidade dos termos de troca.³²⁴

Tributos internos são usados *de facto* como tarifas para discriminar efetivamente contra importações. Daí que o tratamento nacional requeira que os bens importados não sejam tratados de maneira diferente dos domésticos.

Um tema importante quando se apreciam reduções tarifárias (imposto de importação) é a potencial interação entre essas políticas domésticas antipobreza e os resultados obtidos com o sistema multilateral. A teoria ensina que a liberalização multilateral do comércio diminui as distorções introduzidas pelas políticas domésticas de *commodities* e fatores de mercado. Entretanto, até que ponto podem as reformas complementares das políticas domésticas reduzir a pobreza?

Se a liberalização do comércio resulta em receitas tributárias reduzidas, como será ajustado proceder para fazer frente à estrutura do sistema tributário doméstico? Entre as diferentes opções disponíveis para a substituição da receita tarifária perdida, a solução usual é compensar com o aumento do imposto de consumo. Essa solução conduz invariavelmente ao aumento da pobreza. Daí que a escolha do instrumento de tributação que substitua os impostos de importação deva ser cuidadosa.³²⁵

³²³ Em termos econômicos, *ceteris paribus*, quando um país impõe uma tarifa de importação, faz com que a demanda (e, portanto, a demanda mundial total) por aquele bem importado caia. O preço mundial do bem importado tenderá a diminuir como resultado da diminuição da demanda e, assim, as margens de lucro dos exportadores estrangeiros diminuirão. Desse modo, pode-se dizer que os exportadores estrangeiros suportam parte da carga do imposto de importação aplicado por um país grande.

³²⁴ Cf. E. J. BLANCHARD, *A Shifting Mandate: International Ownership, Global Fragmentation and a Case for Deeper Integration Under the WTO*, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, Rochester, NY, 2014, pp. 5-6, data de consulta 27 abril 2019, in <http://papers.ssrn.com/abstract=2539484>. Como os grandes países têm o incentivo unilateral de impor tarifas de importação ineficientemente altas, o sistema de comércio sem tratados seria caracterizado por um “dilema de prisioneiros” guiados pelos termos de troca: coletiva e individualmente, todos os países estariam em melhor situação se pudessem se comprometer a não aumentar suas tarifas para além do coeficiente politicamente ótimo. Os pilares gêmeos do GATT, NMF e reciprocidade asseguram precisamente esse objetivo. A reciprocidade permite aos governos os meios para fazerem acordos de cooperação visando reduzir as tarifas de forma gradual, assim expandindo o acesso ao mercado. A NMF assegura que os pares de países não possam manipular os termos de troca à custa das partes excluídas.

³²⁵ T. W. HERTEL; L. A. WINTERS, “Poverty impacts of a WTO Agreement: Synthesis and Overview”, in Thomas W. Hertel, Leonard Alan Winters (eds.) *Poverty and the WTO: impacts of the Doha Development Agenda*, World Bank, Washington, DC, 2006 (Trade and development series), pp. 18-19.

3.2.2 Restrições quantitativas

As restrições quantitativas são instrumentos de política comercial que impõem limites à livre importação e à exportação de mercadorias. As restrições quantitativas podem se apresentar de diferentes formas, com destaque para: i) *proibições*, ii) *licenciamentos* e iii) *quotas*³²⁶.

Existe aversão a proibições e a restrições quantitativas, o que em parte se explica pela sua natureza de barreira explícita. A eliminação geral de tais medidas e a conversão de quotas de importação e outras medidas não pautais em tarifas consolidadas foi um dos resultados mais palpáveis das negociações da rodada do Uruguai que estabeleceram a OMC. No que se refere à natureza das barreiras à exportação, os impostos são, em geral, a forma de restrição menos distorcida. Diferente de um imposto de importação (tarifa), o imposto de exportação reduz o preço doméstico do produto sujeito a ele.³²⁷

Os impostos de importação não discriminatórios (e os impostos sobre as exportações) são geralmente preferíveis às restrições quantitativas sobre as importações (ou exportações). Embora as quotas e os impostos sobre o comércio possam ser equivalentes em mercados perfeitamente competitivos, as quotas são fortes instrumentos de distorção da política comercial, quando comparados com os impostos sobre importação (ou exportação) em condições de concorrência imperfeita, usuais nos mercados internacionais.³²⁸ Nessas circunstâncias, a quota de importação resulta em preço interno mais elevado e na produção mais baixa do que a tarifa que resulta na

³²⁶ M. C. L. PORTO, *Teoria da Integração e Políticas da União Europeia face aos desafios da globalização*, cit., pp. 110-111. *Proibições*, veda a entrada de determinados produtos por razões como saúde pública, segurança e morais; *licenciamentos*, sujeitando as importações à concessão de uma licença, condicionada por exemplo por um propósito protecionista, sendo concedida a licença ou sendo concedida mais rapidamente, se não estiver em causa uma produção doméstica que se queira proteger, e *quotas* definindo os limites dentro dos quais podem ser feitas as importações.

³²⁷ Cf. J. TUGORES QUES, *Economía internacional*, cit., pp. 146-150.

³²⁸ Quota, ou contingente, pode ser definida como quantidade numérica máxima em número de itens permitidos, ou seu valor. As quotas de importação são, portanto, limites numéricos na quantidade ou valor de mercadorias de determinada categoria que podem ser importadas (ou exportadas) em determinado período. A limitação pode ser absoluta (a entrada de mercadorias acima da quota não será admitida) ou apenas relativa (a entrada de mercadorias acima da quota receberá um tratamento diferente e mais desvantajoso; este último pode também ser denominado de contingente alfandegário). Muitas vezes, é consentida a transferência das quotas atribuídas. Isso permite, por exemplo, que se um produtor percebe que não exportará toda a sua quota, pode dispor da quota restante em favor de outro produtor, negociando um “pagamento de quotas”. Cabe ainda diferenciar contingente alfandegário de contingente quantitativo. O segundo estabelece o montante a importar que não pode ser excedido. Até ao limite prescrito, as tarifas são as usuais. Uma vez esgotado o contingente, as importações são proibidas. Por sua vez, o contingente alfandegário não fixa um limites de importações, mas limita a entrada de produtos tributados preferencialmente. *Vide*: S. IBÁÑEZ MARSILLA, “Diverging Views on the Dutiability of Quota Payments”, *Intertax*, vol. 27, 11, 1999, p. 418; L. P. CUNHA, *O sistema comunitário de preferências...*, cit., pp. 178, Nr. 154.

mesma quantidade de importações. Em outras palavras, a quota de exportação resulta em preço mais alto e em menor quantidade consumida no país importador.³²⁹

A razão para esse resultado é que as quotas de importação criam mais poder de monopólio do que as tarifas. Além disso, as tarifas (e os impostos de exportação) geram receitas; as quotas de importação (e exportação) não. Em vez disso, as rendas de quotas acumulam-se aos beneficiários das licenças de quotas, exceto se elas forem leiloadas. Caso os direitos de quota sejam leiloados em processo competitivo, os fornecedores estrangeiros mais eficientes e, portanto, de menor custo, tenderão a fazer os lances mais altos para os direitos de terem seus produtos importados, reduzindo-se assim a possibilidade de desvio comercial. Se não forem leiloadas, as quotas têm de ser atribuídas de outra forma menos eficiente.

As restrições de exportação envolvem essencialmente as mesmas perdas sociais que as quotas de importação. Uma vez que essas restrições constituem uma forma de distorção do mercado, podem afetar a distribuição do bem-estar social. Igualmente, podem conduzir a desvios comerciais ou a uma retaliação, em que outros países imporão suas próprias restrições à exportação de produtos, em resposta às restrições à exportação originalmente impostas.³³⁰

Consequentemente, essas restrições quantitativas não são certamente melhores e, mais provavelmente, piores do que as tarifas não discriminatórias. Essa aversão às proibições e restrições quantitativas explica parcialmente a eliminação geral dessas medidas e a conversão de quotas de importação agrícola e outras medidas não pautais em tarifas vinculadas (um processo denominado “*tarification*”), em consequência das negociações da Rodada do Uruguai que estabeleceram a OMC.³³¹

3.2.3 Impostos de exportação

Os impostos de exportação são, na verdade, um dos tipos de direitos aduaneiros cobrados quando os bens saem da zona de alfândega ou fronteira aduaneira de um país. Entretanto, alguns argumentam que os impostos sobre a exportação são medidas não aduaneiras, porque são

³²⁹ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 7.

³³⁰ Cf. G. MARCEAU, “WTO and Export Restrictions”, *Journal of World Trade*, 2016, p. 564. As restrições à exportação são impostas por uma série de razões. Às vezes, para fornecer apoio ou proteção a certos grupos de consumidores ou produtores, visando obter apoio político. Nos sectores agrícola e alimentar, o principal objetivo das restrições à exportação é, muitas vezes, manter o abastecimento doméstico e, assim, alcançar a segurança interna. As restrições à exportação também podem ser usadas para resolver falhas de mercado, especialmente no domínio da proteção ambiental. Por exemplo, os países podem restringir a exportação de minerais, produtos florestais ou outros recursos naturais para prevenir ou retardar o esgotamento dos recursos.

³³¹ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 7.

considerados “não tarifários” no âmbito geral do GATT/OMC e alguns acordos comerciais regionais.³³²

No que diz respeito à natureza das barreiras à exportação, os impostos são, em geral, a forma de restrição menos distorcida. Em contraste com a tarifa, um imposto de exportação (se explícito ou de fato)³³³ reduz o preço interno do produto sujeito ao imposto de exportação, o que estimula os recursos a abandonarem a indústria de exportação³³⁴. Os consumidores domésticos pagam então o preço mais baixo pelo produto e provavelmente consomem-no mais. Além disso, será possível usar os impostos de exportação para estimular a produção em indústrias concorrentes à importação. Em contrapartida, à medida que os produtores recebem um preço mais baixo pelo seu produto, tendem a reduzir a oferta. Na medida em que o imposto de exportação é cobrado em produtos primários ou intermediários que são utilizados no fabrico doméstico, isso constitui subsídio implícito para o processamento nativo.

Como consequência de suas características duplamente distorcidas, os impostos sobre a exportação, como as tarifas, são geralmente considerados instrumentos de proteção menos eficazes do que os subsídios diretos ou os incentivos fiscais (desde que não constituam subsídios à exportação, ou contenham requisitos de conteúdo local). No caso das tarifas, inexistente disciplina da OMC destinada a cortar e “vincular” os impostos de exportação (a menos que sejam cobertos pelos

³³² Cf. X. HAN; B. GAO, “Export taxes under the WTO system: China’s way out of the dilemma”, *Manchester Journal of International Economic Law*, vol. 10, 3, 2013, pp. 337-338. Os impostos de exportação passaram a ser utilizados como importante fonte financeira nos países europeus antes dos séculos XVII-XVIII. Com o rápido desenvolvimento do capitalismo, desde o século XIX, os impostos sobre a exportação, que elevam o custo dos bens de exportação, têm sido fortemente limitados na Europa. No entanto, os impostos de exportação foram amplamente aplicados por suas colônias, a fim de aumentar a receita e manter a vantagem competitiva das indústrias, nelas e em seus países controladores europeus. Portanto, os impostos de exportação não eram aplicáveis entre países europeus e suas colônias, mas entre as colônias e outros países.

³³³ Impostos sobre a exportação *de facto* incluem descontos parciais do IVA em relação às exportações, como na China, em que os abatimentos foram, por vezes, reduzidos para razões fiscais, bem como de política comercial. Outro exemplo é o imposto de renda antecipada cobrado (por exemplo, Argentina, Bangladesh, Myanmar e Paquistão) sobre as exportações, a fim de reduzir a evasão fiscal de renda, na medida em que tal imposto não é total e imediatamente creditável ou reembolsável contra os impostos sobre o rendimento dos exportadores.

³³⁴ Cf. G. GROSSMAN; H. HORN, *Why the WTO? An Introduction to the Economics of Trade Agreements*, Research Institute of Industrial Economics, 2012, p. 54. Os impostos sobre as exportações podem ter características politicamente pouco atrativas: o efeito direto é levar os recursos humanos dos setores de exportação ao desemprego e deprimir as rendas para os fatores específicos destes setores. Então, à medida que as remunerações destes fatores diminuem, eles vão-se deslocando gradualmente para outros setores. É provável que esse processo demore um tempo considerável, e será uma medida difícil do ponto de vista político para qualquer governo com um horizonte temporal curto. O processo seria ainda mais dificultado na medida em que exista rigidez nominal, sob a forma de preços e salários inflexíveis. Por conseguinte, é duvidoso que haja ganhos políticos a obter com a tributação ou outras restrições às exportações.

protocolos de adesão dos países à OMC, como no caso da China, do Cazaquistão e do Vietnã, por exemplo).³³⁵

As restrições à exportação são, por vezes, utilizadas pelos grandes países para subsidiar as indústrias de produtos acabados. Essa estratégia industrial pode ser válida no caso de um país grande, de acordo com o modelo da concorrência imperfeita. Impor aos produtores de insumos e de matérias primas restrições à exportação aumenta o preço mundial das indústrias estrangeiras de produtos acabados, enquanto reduz o preço para os produtores nacionais desses insumos, criando assim um subsídio indireto no processo de produção.³³⁶

Apesar de não existir restrição ao seu uso nos acordos do GATT/OMC, os governos, na maioria das vezes, abstêm-se de impor impostos sobre as exportações, mesmo que eles sejam considerados benéficos do ponto de vista do bem-estar agregado, devido aos danos que causam a interesses especiais nas indústrias de exportação.³³⁷

3.2.4 Subsídios fiscais

Os subsídios e incentivos fiscais têm, igualmente, a natureza duplamente distorcida dos impostos de importação, ainda que não discriminatórios; significam que os efeitos econômicos e as receitas da tarifa podem ser replicados pela combinação de imposto de consumo baseado no destino e subvenção para uso doméstico produção (em montantes equivalentes).

Os subsídios podem tomar a forma de gastos do governo direto sob a forma de incentivos, tais como créditos fiscais por investimento, especialmente aqueles que são reembolsáveis. Isso significa que as reduções nas tarifas poderiam ser “anuladas”, contrariando e anulando os efeitos do que foi pactuado nos acordos da OMC, materializado, por exemplo, pela combinação de maior

³³⁵ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 8.

³³⁶ Cf. K. C. FUNG; J. KORINEK, *Economics of Export Restrictions as Applied to Industrial Raw Materials*, OECD Publishing, Paris, 2013, pp. 32–35. As restrições às exportações, além de subsídio para a indústria e fonte de receita para o governo, podem ser usadas para o propósito de conservar recursos naturais, monitorar, controlar a atividade de exportação ou controlar atividades ilegais de exportação, e para controlar o fluxo cambial.

³³⁷ Cf. P. C. MAVROIDIS; M. WU, *The Law of the World Trade...*, cit., p. 62. Os preços mínimos de exportação têm efeitos econômicos semelhantes aos dos impostos de exportação; ambos criam diferença entre os preços internos e mundiais. Consequentemente, como nos impostos de exportação, o preço mínimo de exportação, se estabelecido em certo nível, pode levar a uma quantidade restrita de exportações. Este ponto é importante, pois, ao contrário dos impostos de exportação, a jurisprudência estabeleceu que a política de implementação de um preço mínimo de exportação pode não condizer com o Art. XI GATT. No caso *China-Raw Materials*, a China estabeleceu um preço mínimo para as exportações de certas matérias-primas. Os produtores chineses que esperavam exportar matéria-prima abaixo daquele preço foram proibidos de o fazer.

tributação do consumo interno e alívio de subsídios ou impostos para a produção doméstica.³³⁸ De fato, sob um ponto de vista teórico, os subsídios podem ser pensados como impostos negativos.

Os benefícios fiscais ou subvenções concedidas à indústria nacional permitir-lhe-iam competir com as importações a preços de mercado. Tais subsídios ou incentivos fiscais, especialmente aqueles que favorecem indústrias específicas, correm o risco de subvencionar bons investimentos, que poderiam ter sido efetuados na ausência de incentivos, ou convertendo investimentos intrinsecamente maus em mais rentáveis.³³⁹ Eles estimulam o último tipo de investimento, na medida em que as subvenções distorcem a alocação de recursos não apenas internos, mas também comerciais e, conseqüentemente, a alocação global de recursos.³⁴⁰

Um subsídio à exportação resulta em perdas de eficiência semelhantes a um imposto, e essas perdas são agravadas na medida em que a subvenção à exportação também prejudique os termos de troca do país de exportação no comércio internacional. Deste modo, a OMC impõe uma disciplina sobre incentivos fiscais e outras subvenções que favorecem as indústrias específicas e que, portanto, podem distorcer o comércio internacional, assim como, especialmente, aquelas indústrias destinadas à exportação (fiscais e não fiscais).³⁴¹

A teoria econômica tem poucos argumentos para explicar o motivo pelo qual os subsídios à exportação são tratados com tamanho rigor pela OMC.³⁴² A resposta adequada aos subsídios à

³³⁸ J. C. NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, cit., pp. 156-157, diferencia benefícios de incentivos fiscais. Nos benefícios fiscais em sentido estrito a causa do benefício é a situação ou atividade em si mesma; nos incentivos fiscais, a causa encontra-se estritamente vinculada à adoção futura do comportamento beneficiado ou ao exercício futuro da atividade fomentada. O que permite ver, relativamente aos benefícios fiscais, uma contrapartida, em sede fiscal.

³³⁹ Cf. M. F. CAMPOS, “A concessão de ajudas públicas...”, cit., p. 238. A *ratio* da aplicação de cláusulas contra os subsídios à produção interna com efeitos protecionistas fundamenta-se em que eles anulam as reduções de tarifas aduaneiras acordadas, impedindo o incremento das importações, frustrando as vantagens esperadas dos acordos. Os subsídios à exportação, por sua vez, modificam o equilíbrio a que se chegou no acordo, implicando um aumento das importações dos outros Estados superior ao que eles esperavam. Desse modo, na essência, as cláusulas contra os subsídios visam, assim, garantir o cumprimento leal das concessões comerciais acordadas e o respeito das expectativas legitimamente formadas.

³⁴⁰ J. TUGORES QUES, *Economía internacional*, cit., pp. 150-154.

³⁴¹ Cf. T. M. HAGEMeyer, “Tied Aid: Immunization for Export Subsidies against the Law of the WTO?”, *Journal of World Trade*, vol. 48, 2, 2014, pp. 264–265. Os subsídios à exportação são pagos pelo governo (e, por este meio, pelos contribuintes). O bem-estar dos consumidores domésticos diminui, devido aos preços internos mais elevados, enquanto os produtores domésticos beneficiam do subsídio, mas têm de partilhar os seus ganhos com os compradores estrangeiros, que ganham com o preço de exportação mais baixo. Em termos de efeitos de bem-estar, os benefícios dos consumidores estrangeiros e dos produtores nacionais não compensam as perdas suportadas pelo Estado subsidiador, seus consumidores e produtores dos países beneficiários, tornando assim os subsídios à exportação economicamente ineficientes.

³⁴² Cf. M. F. CAMPOS, “Fundamentos económicos da concessão de ajudas públicas no mercado nacional”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 57, 1, 2014, p. 968. A concessão de subsídios é economicamente justificada, por

exportação talvez devesse ser maior clemência, em vez da crítica estridente.³⁴³ As disciplinas da OMC sobre subsídios à exportação incluem direitos compensatórios destinados às importações de produtos subsidiados pelo país exportador.³⁴⁴

A justificação econômica para se evitarem os subsídios é indiscutivelmente suspeita. Note-se que os países que importam produtos subsidiados com preços inferiores são beneficiários econômicos líquidos, pelas mesmas razões que qualquer redução do preço dos produtos que compram no estrangeiro é benefício.³⁴⁵ Portanto, quando os países respondem a subsídios com direitos compensatórios, eles tendem a reduzir seu bem-estar econômico, *ceteris paribus*.³⁴⁶

aumentar o bem-estar econômico ou social global, se resolve alguma falha de mercado (de eficiência, de equidade ou macroeconômica), obedecendo a um juízo de proporcionalidade e sem distorcer demasiado a concorrência.

³⁴³ D. XU, “The Interactions between ...”, cit., pp. 34–40. Como possíveis justificações para os subsídios, em particular, incentivos fiscais, destaquem-se as seguintes: i) corrigem falhas do mercado; ii) dão suporte à indústria nascente; iii) reduzem custos de produção, facilitando às empresas domésticas a acumulação de recursos e o investimento em tecnologia, iv) minimizam desigualdades, redistribuindo a riqueza, v) estimulam uma competição fiscal saudável. Entretanto, reconhecem-se também motivos para o controle sobre os incentivos fiscais, principalmente numa análise dinâmica da economia. Entre as razões a favor da regulação e controle, destaquem-se estas: a) distorção na alocação de recursos, uma vez que os incentivos fiscais, podem artificialmente alterar a vantagem comparativa de um país, produzindo ineficiência na alocação de recursos; b) distorção num terceiro país, em especial nos casos de subsídios (incentivos fiscais) à exportação, afeta-se não apenas o país exportador, mas também outros países no mercado internacional. Deste modo, os subsídios poderiam criar falhas no mercado e perdas de bem-estar; c) falhas na atuação governamental, face à pouca flexibilidade e ao custo da intervenção da administração, bem como riscos de *lobbying*, corrupção e abusos de direito de grupos em atividades *rent-seeking*; d) efeitos colaterais, como tratamento preferencial e protecionismo; e d) por força da políticas comerciais estratégicas, dentro de um contexto de teoria dos jogos, acaba-se numa situação de “dilema do prisioneiro”, onde a tendência é para uma “*race to the bottom*”, com incentivos fiscais crescentes.

³⁴⁴ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 11.

³⁴⁵ M. A. DESAI; J. R. HINES, “Exchange Rates and Tax-Based Export Promotion”, 2001, pp. 7-8. Em termos econômicos, a introdução de subsídios à exportação normalmente faz com que os exportadores fiquem ansiosos por expandirem suas vendas no exterior, o que, em mercados competitivos, resulta em preços de compra reduzidos para compradores estrangeiros e em maior volume de exportação. A balança comercial de longo prazo implica, em seguida, que os preços dos bens do exportador devem apreciar em relação aos preços dos bens estrangeiros. Esse ajuste de preços pode ser realizado por maiores diferenciais de inflação entre o exportador e outros países, ou, mais provavelmente, pela valorização cambial da moeda do exportador em relação aos valores das moedas estrangeiras. Uma maneira simples de pensar sobre como isso acontece é notar que o subsídio de exportação faz os bens do país exportador mais atraentes para os compradores estrangeiros, o que leva à valorização de sua moeda. A variação endógena, por sua vez, serve para atenuar o efeito do subsídio à exportação sobre os volumes exportados, uma vez que os produtos exportados pelo país que subsidia se tornam menos atraentes para os compradores estrangeiros, à medida que sua divisa se valoriza. O efeito líquido do subsídio e da variação endógena do valor da moeda é expandir os volumes tanto das exportações quanto das importações do país que oferece subsídios à exportação. Essas expansões são, naturalmente, não uniformes e, em particular, as exportações de bens que não são elegíveis para o subsídio fiscal cairão, mesmo que as exportações daqueles que são elegíveis para o subsídio fiscal aumentem.

³⁴⁶ K. BERTHET, *L'OMC et le contentieux fiscal...*, cit., pp. 31–32. Incentivos fiscais generalizados não são isentos de riscos para a economia global e podem rapidamente transformar-se numa “corrida aos subsídios”, tendo cada Estado interesse em subsidiar a sua empresa nacional. A longo prazo, o aspecto fiscal prevaleceria sobre o comércio mundial, com o corolário de uma grande restrição do livre comércio acompanhada de um custo adicional para a economia, tendo os respectivos subsídios de cada Estado o efeito de se neutralizarem uns aos outros.

O argumento robusto para justificar o combate aos subsídios é evitar os seus efeitos predatórios. Neste caso, os subsídios podem ser usados como forma de concorrência predatória; ou seja, os preços dos produtos subsidiados são mais baixos, de modo que outros concorrentes no mercado não sejam capazes de competir e sobreviver.³⁴⁷

A discussão sobre o apoio estatal e os subsídios tem a sua base conceitual no contexto do livre comércio (*free trade*) e do comércio justo (*fair trade*), em que o livre comércio é o principal quadro de referência e o comércio justo atua como medida reguladora³⁴⁸, ao apreciar a questão específica dos subsídios, tendo como referência um comércio equitativo e o comércio livre. No comércio equitativo pelo ASCM, a OMC tenta regulamentar o apoio estatal, concedido sob a forma de subsídios.³⁴⁹

As normas do comércio justo dependem da ética e da moralidade individual, das normas legais estabelecidas e dos princípios econômicos e sociais.³⁵⁰ O comércio justo é parceria comercial, baseada no diálogo, na transparência e no respeito, que visa maior equidade no comércio internacional. Ele contribui para o desenvolvimento sustentável, oferecendo melhores condições

³⁴⁷ Se a ação predatória faz com que os consumidores sejam reféns dos monopolistas, enquanto os produtores locais têm dificuldade em reentrar no mercado, os consumidores estão obviamente em pior situação, pois não têm escolhas melhores. Porém, deve-se advertir que há pouca base empírica para alegações de predação no comércio internacional. Tais práticas comerciais são frequentemente adotadas com a intenção de posteriormente elevar os preços do produto em questão no mercado externo, assumindo que existem barreiras à entrada de novas empresas de produtos similares no mercado interno. *Vide*: D. XU, “The Interactions between ...”, cit., p. 42; G. SINGH, *Subsidies in the context of the WTO's free trade system: a legal and economic analysis*, Springer, Cham, 2017, p. 206.

³⁴⁸ Cf. L. P. CUNHA, *O sistema comercial multilateral...*, cit., pp. 78–79. As alegações de que o comércio “justo” ou concorrência “leal” comprometem o comércio “livre” são inaceitáveis. Na verdade, o autor adverte que usar esse argumento para justificar a imposição de medidas protecionistas, no âmbito da substituição de impostos alfandegários por barreiras ao comércio internacional de outra natureza, é um pretexto infundado.

³⁴⁹ Cf. D. COPPENS, *WTO disciplines on subsidies and countervailing measures: balancing policy space and legal constraints*, Cambridge University Press, Cambridge, 2014, pp. 8–9. A presença de subsídios pode ser economicamente explicada se a premissa de um mercado perfeito e completo não se sustentar. Ainda que o preço de mercado seja igual ao custo marginal de produção, esse preço de mercado pode não refletir todos os benefícios ou custos para a sociedade e, portanto, desviar-se do “preço socialmente ótimo”. Quando existem falhas do mercado interno, uma resposta de política comercial é, no máximo, uma segunda melhor opção, pois é criada uma nova distorção. As distorções internas devem, em princípio, ser corrigidas por instrumentos internos (por exemplo, impostos ou subsídios sobre o consumo interno, produção ou fatores de produção) e não por instrumentos comerciais (por exemplo, tarifas, impostos de exportação ou subsídios à exportação).

³⁵⁰ Cf. G. SINGH, *Subsidies in the Context...*, cit., pp. 24-25. As características significativas do comércio justo são a promoção da transparência do mercado, a criação de eficiência baseada na concorrência leal e a utilização eficiente dos recursos. Espera-se que o comércio justo promova condições de mercado equitativas, o que, do ponto de vista da OMC, também significa criar oportunidades comerciais para os países em desenvolvimento e menos desenvolvidos. Os valores do comércio justo também especificam que deve ser dada a devida atenção ao impacto mínimo no ambiente devido à atividade comercial. O mecanismo político de apoio aos auxílios estatais e aos subsídios ao comércio deve ser coerente com o objetivo do desenvolvimento sustentável.

comerciais e garantindo os direitos dos produtores e trabalhadores marginalizados, especialmente nos países em desenvolvimento.³⁵¹

3.2.5 Ajuste fiscal de fronteira

Os ajustes fiscais de fronteiras (*border tax adjustment* – BTA / AFF) consistem na imposição de tributo sobre os produtos ou serviços importados correspondentes ao tributo suportado pelos similares nacionais, e na isenção ou remissão de impostos sobre os produtos a serem exportados.³⁵² Tais ajustes decorrem do princípio do destino, que prescreve que os bens e serviços devem ser tributados apenas no país de consumo.³⁵³ Ou seja, são impostos ou isenções fiscais aplicáveis quando os pagamentos de bens e serviços que atravessam fronteiras internacionais, podendo ser aplicados sob a forma de impostos sobre as importações e de abatimentos sobre as exportações, ou excluindo do cálculo do lucro tributável as vendas e compras no estrangeiro.³⁵⁴

O ajuste fiscal na fronteira é prática estabelecida no comércio internacional³⁵⁵ para evitar a dupla tributação ou a não tributação.³⁵⁶ A forma mais comum de imposto ajustável nas fronteiras é o IVA, que normalmente é cobrado sobre o valor aduaneiro do produto mais os direitos aduaneiros, sendo cobrado sobre as importações no momento do desalfandegamento. Muitos

³⁵¹ B. HUYBRECHTS, *Fair trade organizations and social enterprise: social innovation through hybrid organization models*, Routledge, New York, NY, 2012, pp. 13-14.

³⁵² P. DEMARET; R. STEWARDSON, “Border Tax Adjustments under GATT and EC Law and General Implications for Environmental Taxes”, *Journal of World Trade*, vol. 28, 4, 1994, p. 6.

³⁵³ R. A. WESTIN, *Environmental tax initiatives . . .*, cit., p. 67. Esses ajustamentos fundamentam-se no princípio da tributação no destino, primeiramente proposto por David Ricardo em 1824.

³⁵⁴ A. J. AUERBACH; D. HOLTZ-EAKIN, “The Role of Border Adjustments in International Taxation”, *AAF*, 2017, pp. 1–2.

³⁵⁵ Cf. K. MESSERE, “A Defence of Present Border Tax Adjustment Practices”, *National Tax Journal*, vol. 32, 4, 1979, p. 481. Quando as mercadorias cruzam fronteiras podem ser adotados os seguintes procedimentos: a transação fica sujeita aos impostos do país exportador (princípio do país de origem) ou aos impostos do país importador (princípio do país de destino). De acordo com as práticas internacionais, com base em regras formuladas no GATT, o princípio do destino se aplica aos impostos sobre o consumo de bens e o princípio de origem se aplica a outros tipos de impostos, como o imposto de renda, impostos sobre a folha de pagamento, contribuições previdenciárias e impostos sobre a propriedade. Deste modo, os impostos sobre o consumo são elegíveis para ajuste fiscal de fronteira (AFF); outros impostos não são. Normalmente, o AFF é feito isentando exportações dos impostos de consumo e impondo um imposto de consumo em importações na mesma alíquota que se aplica aos produtos domésticos similares vendidos no mercado interno.

³⁵⁶ Cf. C. VEHORN, “Border Tax Adjustments”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005, pp. 24-25. O tratamento tributário de mercadorias enviadas de um país para outro criaria sérias distorções econômicas se algumas mercadorias fossem tributadas nos dois países, enquanto outras escapassem da tributação. Os ajustes fiscais de fronteira tornam essas distorções econômicas menos prováveis de ocorrer.

membros da OMC, incluindo a UE (a alíquotas normais que variam entre os Estados-membros de 15% a 27%) utilizam IVA ajustável na fronteira.³⁵⁷

No âmbito do IVA, os impostos cobrados num país são geralmente reembolsados por ajustamento na fronteira quando os bens ou serviços produzidos no país são exportados; do mesmo modo, quando os bens e serviços são importados para o país, é imposto um ajustamento na fronteira sobre o valor das importações. A principal função desses ajustamentos fronteiriços existentes é assegurar que o IVA funcione como imposto sobre o consumo dentro da jurisdição fiscal; ou seja, os bens e serviços produzidos internamente e consumidos noutros países escapam à tributação, mas os bens e serviços produzidos noutros locais e consumidos internamente são tributados.

Desse modo, os AFF fazem referência à seguinte situação: i) um bem (ou serviço) transcende uma fronteira; ii) os seus impostos (pagos no país de origem) são ajustados; iii) é o país onde a mercadoria (ou serviço) será ofertada que decidirá sobre o ajustamento; iv) mas não se pode impor imposto mais elevado do que o aplicado aos produtores nacionais que produzem o produto similar. Logo, um AFF é um imposto geralmente aplicado às mercadorias importadas³⁵⁸, mas a alíquota não pode ficar à total discrição do membro da OMC no mercado onde a mercadoria será vendida. Os AFFs não são direitos aduaneiros negociados no âmbito da OMC, são algo diferente: de medidas internas impostas a produtos estrangeiros. Devem, entretanto, respeitar o art. III do GATT.³⁵⁹

A aplicação prática dos AFFs remonta à década de 1860, quando a França e o Zollverein concordaram em prever ajustes fiscal de fronteiras às exportações. A França e a Grã-Bretanha fizeram um acordo semelhante na década de 1880, incluindo a disposição corolária de que os bens

³⁵⁷ Cf. S. LINCICOME; R. EGLIN, “Border-Adjustable Taxes under the WTO Agreements”, *White & Case LLP International Law Firm, Global Law Practice*, 2017, pp. 1, Nr. 2. Não é necessário aplicar um imposto em toda a economia ou a uma alíquota uniforme para poder ser elegível para ajustamento ao abrigo das regras da OMC. O IVA é, normalmente, aplicado a toda a economia, mas, por vezes, é aplicado a alíquotas diferentes sobre diferentes produtos. Os impostos especiais de consumo aplicam-se apenas a determinados produtos (normalmente gasolina, álcool e tabaco), mas também podem ser ajustados na fronteira ao abrigo das regras da OMC.

³⁵⁸ Cf. G. C. HUFBAUER, “Tax Discipline in...”, cit., pp. 763, 773. A lógica subjacente aos AFFs parece permitir sua aplicação em relação a qualquer imposto que seja transferido para o preço, o que poderia incluir impostos sobre serviços. No quadro jurídico dos AFFs em matéria de comércio de serviços por analogia com o art. III do GATT, a norma de tratamento nacional implica que um país deve limitar seus impostos indiretos sobre importações às alíquotas aplicadas sobre “serviços similares” produzidos internamente (art. XVII do GATS)).

³⁵⁹ Cf. H. HORN; P. C. MAVROIDIS, “To B(TA) or Not to B(TA)? On the Legality and Desirability of Border Tax Adjustments from a Trade Perspective”, *World Economy*, vol. 34, 11, 2011, pp. 1912-1913. Os ajustamentos fiscais de fronteiras, tal como qualquer outro instrumento interno, devem respeitar as condições refletidas no art. III.2 GATT: essa disposição exige que os membros da OMC respeitem a cláusula do tratamento nacional (NT) sempre que regulem as condições de concorrência relativamente a bens no mercado nacional e, para o efeito, imponham medidas fiscais.

importados seriam tributados não mais fortemente que os bens domésticos. No entanto, só no final dos anos 1960 é que os AFFs foram colocados em prática mais intensivamente. Naquela época, a Comunidade Econômica Europeia exigia que seus membros substituíssem seus impostos sobre vendas por um imposto sobre o valor acrescentado (IVA). Em 1970, todos os membros da Comunidade Europeia precisavam de ajustar o IVA na fronteira, de acordo com o princípio do destino da tributação. A expansão gradual dos ajustes fiscais permitidos estendeu-se à aceitação dos EUA, no final da década de 1970.³⁶⁰

O princípio do destino (ou tributação no destino) exige a tributação de bens ou serviços enviados através de uma fronteira internacional somente na jurisdição em que os bens ou serviços forem consumidos. O princípio do destino é aplicado mediante a remissão (ou isenção) do excesso de impostos quando bens ou serviços forem exportados, e a imposição equivalente de impostos quando bens ou serviços iguais forem importados. Por outro lado, o princípio da origem exige a tributação de todos os bens e serviços apenas no país de produção, independentemente de onde os bens ou serviços forem consumidos. Conforme o princípio da origem (ou tributação na origem), não pode haver remissão (ou isenção) de impostos quando bens ou serviços forem exportados e não pode haver imposição de impostos correspondentes quando bens ou serviços forem importados. Em outras palavras, sob o princípio da origem, não há ajustes na fronteira.³⁶¹

Para certos economistas, os ajustamentos nas fronteiras não distorcem o comércio caso se presuma que as taxas de câmbio flutuantes devem reagir imediatamente para compensar o impacto inicial destes ajustamentos.³⁶² Para os tributaristas, os AFF do IVA não distorcem o comércio, na medida em que o ajustamento possibilita que o imposto de consumo é efetivamente pago no momento do consumo, com neutralidade na importação de bens porque todos os bens, no país do consumo são tratados uniformemente. Como corolário, os ajustamentos nas fronteiras não distorcem a estrutura das vendas e compras internas. Logo, na medida em que se tribute de acordo com o princípio de origem, inicialmente a balança comercial do país piora, causando desvalorização compensatória em sua moeda, enquanto, caso se promovam os AFFs de acordo com o princípio

³⁶⁰ W. P. ORZECZOWSKI, *Border Tax Adjustments and Fundamental Tax Reform*, Washington, D.C., pp. 6-7.

³⁶¹ G. C. HUFBAUER; C. GABYZON, *Fundamental tax reform and border tax adjustments*, Institute for International Economics, Washington, D.C., 1996, pp. 22-23.

³⁶² O câmbio como preço da moeda, integra o custo do comércio exterior e, portanto, acresce como uma variável na rentabilidade das operações transfronteiriças. Porém, deve-se reconhecer que como preço está apto, em qualquer regime cambial, para ser manipulado. Por consequência, a respectiva alteração de preços internacionais, por via da taxa de câmbio, pode ser modificada, provocando efeitos econômicos. Para maior discussão sobre a relevância da taxa de câmbio no comércio internacional, *vide* J. N. LOPES, “Câmbios e OMC: Centralidade do Tema Cambial e Referências sobre Depreciação Competitiva”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. LXII, 2019, pp. 334–335.

de destino, não haverá repercussões sobre as trocas comerciais de equilíbrio. Essa é outra maneira de dizer que a depreciação da moeda e os ajustes fiscais de fronteira, em conformidade com o princípio de destino, produzem os mesmos resultados.³⁶³

Finalmente, a observação de que as regras da OMC permitem ajustamentos fiscais nas fronteiras no que respeita aos impostos indiretos, mas não no que respeita aos impostos diretos.³⁶⁴ O sistema de descontos à exportação é desvantajoso para os países que se financiam principalmente de impostos diretos para as receitas, em detrimento de impostos indiretos.³⁶⁵

3.2.6 Regulações de preços de transferência

Uma parte expressiva do comércio internacional tem lugar entre empresas associadas (*intra-firm trade*). As transações transfronteiriças entre empresas associadas ficam sujeitas à fiscalização das autoridades aduaneiras, bem como das autoridades fiscais. Os PT (preço de transferência) são aqueles pelos quais uma empresa transfere bens físicos intangíveis ou presta serviços às suas associadas.³⁶⁶ Esses preços devem basear-se no princípio da “plena concorrência” (*arm’s length*), que será analisado posteriormente.³⁶⁷ Portanto, os PT ao serem utilizados pelas empresas multinacionais para recompensar as transações transfronteiriças entre empresas são fator que influencia o comércio. Outros efeitos decorrem das diferenças nas alíquotas de imposto

³⁶³ G. CARLSON, “Destination principle”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005, p. 83.

³⁶⁴ Cf. R. F. VAN BREDERODE, “The Metamorphosis of US Corporate Income Tax into a Value-Added Income Tax”, *International VAT Monitor*, 2008, pp. 265-268. A justificação económica dos ajustamentos fiscais nas fronteiras foca-se no conceito de incidência fiscal. Há economistas que argumentam que as empresas tentarão sempre, na medida em que as circunstâncias do mercado o permitam, transferir a carga fiscal para seus clientes. Consequentemente, todos os impostos acabariam por ser suportados pelos consumidores finais. No lado oposto do raciocínio, todos os impostos são supostamente suportados pelas empresas, uma vez que os preços do mercado mundial não deixariam espaço para transferir os impostos para o cliente. A OMC parece seguir uma abordagem tradicional da incidência fiscal, com base na qual se presume que todos os impostos diretos sejam suportados pelas empresas e todos os impostos indiretos pelos consumidores finais. De acordo com essa abordagem, a distinção entre impostos diretos e indiretos parece justificar-se. No entanto, em qualquer uma das outras abordagens, independentemente de os impostos serem suportados pelas empresas ou pelos consumidores finais, a distinção parece ter efeito discriminatório. Muito provavelmente, a realidade económica é mais complexa e todos os impostos são suportados em conjunto pelos consumidores finais, pelo trabalho e pelo capital, embora não se saiba ao certo em que proporção cada grupo suporta a carga fiscal.

³⁶⁵ Para mais detalhes em AFFs, *vide*: S. CHARNOVITZ, “Border Tax Equalization”, in Jagdish N. Bhagwati, Pravin Krishna, Arvind Panagariya (eds.) *The world trade system: trends and challenges*, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts London, England, 2016; G. C. HUFBAUER, *Border Tax Adjustments: Assessing Risks and Rewards*, PIIE, Washington, D.C, 2017; M. KHOR, “Implications of a US Border Adjustment Tax, Especially on Developing Countries”, 2017, South Centre - an intergovernmental policy research and analysis institution of developing countries.

³⁶⁶ F. R. ANDRADE, “Preço de transferência e tributação de multinacionais: As evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 45, 2, 2002.

³⁶⁷ A. ANGUITA MORERA, *Comercio internacional y los precios de transferencia internacionales*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2012, p. 19.

corporativos sobre as sociedades entre países.³⁶⁸ Embora sejam apenas indiretos nas suas implicações para o comércio *per se*, os PT internacionais são importantes e evidenciam em que medida a estrutura diferencial do imposto sobre as sociedades afeta o comércio.³⁶⁹

Para esse propósito de regular os PT, os países estruturam conjuntos separados de leis, regras de avaliação, requisitos de documentação e designam órgãos administrativos para realizar auditorias e avaliações. As regras de PT da maioria dos países baseiam-se nas Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE para Empresas Multinacionais e Administração Fiscal (OCDE *Guidelines*).³⁷⁰

Com a internacionalização dos grupos empresariais que se expandem por subsidiárias ou outras formas societárias, tem sido necessário regular os PT entre matriz-controlada ou partes relacionadas, em ordem à criação de uma cooperação entre as administrações fiscais e aduaneiras. Nesse ambiente isto deverá ajudar a reduzir o número de casos em que as avaliações aduaneiras são consideradas inaceitáveis para efeitos fiscais, ou vice-versa. Seguindo as regras do mercado e o princípio da “plena concorrência”³⁷¹, as diretrizes impedem que as empresas multinacionais utilizem sua política de PT para tributar em Estados com alíquotas menores ou nulas. O impacto dos PT no comércio internacional é um aspecto fiscal essencial do planeamento empresarial global das suas operações comerciais transfronteiriças. Isto posto, é obvio que a regulação dos PT pode ter impacto direto sobre o comércio internacional.³⁷²

³⁶⁸ S. CORREIA; A. MARTINS, “A litigância fiscal sobre preços de transferência: causas mais comuns”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 61, 2018, pp. 163–164. Explicam que a manipulação dos PT são uma ferramenta frequentemente utilizada pelas EMS para reduzir o pagamento de impostos. Através da mesma é possível a transferência camuflada das receitas/ingressos de países com alíquotas efetivas de tributação mais elevada para as jurisdições com taxas efetivas de tributação mais baixas; ou, em sentido inverso, fazer fluir as despesas, diminuindo o ônus fiscal do grupo como um todo. Daí ser do interesse das autoridades fiscais regulamentar a sua mensuração para efeitos fiscais.

³⁶⁹ J. WHALLEY, “Taxes and Trade”, 2002, The University of Western Ontario, and NBER, pp. 26-27, data de consulta 10 outubro 2019, in Available online at: <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/WhalleyPaper.pdf>.

³⁷⁰ S. K. BILANEY, “Suggested Approaches to Harmonization of Transfer Pricing and Customs Rules”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 24, 4, 2017, p. 268.

³⁷¹ Princípio da “Plena Concorrência” (*arm’s length*), conhecido também como Princípio do “comprimento do braço”. Trata-se de princípio central aplicado no contexto dos preços de transferência (PT). A OCDE refere-se a ele como a “norma internacional” que os países membros da OCDE acordaram que deveria ser utilizada para determinar os preços de transferência para fins fiscais. O princípio exige que as empresas associadas cobrem os mesmos preços, *royalties* e outras taxas em relação a uma transação controlada que seria cobrada por partes independentes em uma transação não controlada, em circunstâncias de outra forma comparáveis. Cf. J. ROGERS-GLABUSH; INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (EDS.), *IBFD international tax glossary*, cit., p. 26.

³⁷² Entre os métodos de PT utilizados por empresas multinacionais, destacam-se : (1) Preços de transferência com base nos preços de mercado. Se o mercado competitivo estiver disponível, o método de preços de transferência selecionado pode basear-se no preço criado pelo mercado. Este seria o preço que é aplicado em transações comparáveis

Preços de transferência (PT) podem ser computados em termos de margens de lucro (preço de venda menos margem de lucro estimada), o que exige menos informações sobre as funções de custo das multinacionais para implementar a quantidade de comércio que ocorreria entre empresas separadas usando preços de custo marginais. Consta-se que o efeito da regulação do comércio internacional é maior se os preços de “plena concorrência” (*arm’s length*) forem executados usando margens do lucro, em vez de regulação direta dos preços. Embora o efeito de redução do comércio seja possível tanto na importação como na subsidiária exportadora, considera-se provável que a redução do comércio internacional decorrente da regulamentação dos lucros seja maior no caso importador. Uma razão é que, quando uma filial é a exportadora, o regulamento do lucro induz ao comércio neutro se os custos marginais forem constantes.³⁷³

Acrescente-se, por pertinente, que alguns países preveem em sua legislação, no que toca aos PT, a realização de acordos prévios de PT, conhecidos como APPTs (Acordo Prévio de Preços de Transferência/*Advanced Price Agreements*).³⁷⁴ Os APPTs são acordos entre as autoridades fiscais e os contribuintes que aprovam um método de PT para a determinação da base tributária do contribuinte e, portanto, em última análise, da carga fiscal sobre o rendimento em que se incorre.³⁷⁵ Para contrariar tais práticas, as metodologias de PT procuram assegurar que os PT entre entidades

no mercado livre - *comparable uncontrolled price* – CUP. Seria este o método preferível. Mas, na ausência de transações comparáveis, pode ser utilizado: (2) Preços de transferência baseados em custos e/ou margens de lucro; as empresas aplicam o método de preços de transferência baseado em custos variáveis e fixos dos componentes, ou seja, custo total mais margem (conhecido como preço em termos de margens, ou custo acrescido mais margem de lucro), ou pelo preço de venda menos margem de lucro arbitrada na operação. (3) Preços de transferência negociados; na ausência de preços que criem diretrizes, algumas empresas permitem que as suas divisões internas com interesse em preços de transferência negociem o preço de transferência desejado. *Vide*: TAMBUNAN MARIA R.U.D., “Transfer Mispricing on Intra-group Trading Performed by Multinational Manufacturing in Indonesia: Evidence from Indonesian Tax Court 2015–2019”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 264–265; F. R. ANDRADE, “Preço de transferência e tributações”, *cit.*, pp. 311–314.

³⁷³ G. SCHJELDERUP; A. J. WEICHENRIEDER, “Trade, Multinationals, and Transfer Pricing Regulations”, *The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d’Economie*, vol. 32, 3, 1999, p. 832.

³⁷⁴ L. L. GORMSEN, “State Aid and Direct Taxation and the Big Eruption Between the U.S. and the EU”, *Antitrust Bulletin*, vol. 62, 2, 2017, p. 360. Os APPTs foram inicialmente desenvolvidos nos Estados Unidos e depois adotados pela OCDE como um dos vários mecanismos administrativos para reduzir o alto grau de incerteza jurídica inerente aos acordos sobre PT. O termo da OCDE “*Advanced Pricing Arrangement*” destina-se a cobrir uma vasta gama de instrumentos administrativos que visam a certeza, cada um com as suas próprias regras. Os APPTs (tal como outras decisões) desempenham um papel valioso, evitando disputas e uma verdadeira dupla tributação.

³⁷⁵ Os APPTs podem ser unilaterais, bilaterais ou multilaterais, dependendo do número de autoridades fiscais nacionais envolvidas. Um APPT unilateral vincula apenas uma administração tributária e um contribuinte. Um APPT bilateral é um acordo mútuo único entre as autoridades competentes de duas administrações fiscais com base no tratado relevante, e um APPT multilateral é um acordo entre mais de duas autoridades competentes. Assim sendo, os APPTs bilaterais e multilaterais seriam preferíveis, uma vez que o unilateral não pode impedir que os preços de transferência acordados possam ser questionados por outras jurisdições fiscais que são afetadas. Cf. VALENTE PIERGIORGIO, “Advance Pricing Arrangements: Optimal Tool – Optimal Framework?”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, p. 68.

relacionadas se aproxime do preço que teria existido se ambas as entidades tivessem agido em condições de mercado.³⁷⁶

No comércio mundial, o princípio da “plena concorrência” (*arm’s length*) desempenha um papel fundamental, ainda que de fato pareça existir um interesse ideológico na manutenção do princípio, que não recebeu o exame crítico da literatura. As dificuldades na regulação dos PT decorrem do fato de que o princípio é contraditório ao presumir mercados onde eles talvez não existam. Porém, essas dificuldades podem ser consideradas elementos para o sucesso do princípio, na medida em que justificam comércio intra-firma por motivações tributárias. De fato, reconhece-se que suas falhas e ambiguidades favorecem os interesses empresariais. As EMs continuam a utilizar os PT como mecanismo de evasão fiscal. Entende-se assim a razão por que a OCDE tenta “consertar” o princípio com seu projeto BEPS 2.0. Porém, existem crescentes apelos no sentido de uma nova tributação unitária e “justa”, impulsionada pela crescente atenção pública a essas questões, face aos impactos da economia digital.³⁷⁷

3.2.7 Medidas tributárias afetando serviços

A escolha de instrumentos protecionistas para limitar os prejuízos ao comércio de serviços é analiticamente mais complicada do que no caso das mercadorias. Algumas das opções preferidas para a proteção nos mercados de mercadorias, como a tarifa não discriminatória, são menos relevantes nos mercados de serviços, que são menos tangíveis, embora um imposto discriminatório sobre os serviços adquiridos de prestadores estrangeiros possa ser imputado, relativamente aos seus efeitos sociais, a uma tarifa não discriminatória nos mercados de mercadorias³⁷⁸.

Os subsídios são, evidentemente, uma opção, mas, ao contrário de uma tarifa, eles têm que ser financiadas por tributação, o que implica novas distorções. Assim, a proteção dos mercados de serviços é em regra alcançada por meio de regulamentações domésticas, incluindo restrições ao investimento estrangeiro, que tendem a ser ainda mais distorcivas do que as tarifas. A negação do

³⁷⁶ V. BEYER, “Battling Tax Evasion Through the Trade Regime – Advance Pricing Agreements as Prohibited Export Subsidies under the SCM Agreement”, *Groningen Journal of International Law*, 2017, p. 2.

³⁷⁷ Cf. M. YLÖNEN; T. TEIVAINEN, “Politics of Intra-firm Trade: Corporate Price Planning and the Double Role of the Arm’s Length Principle”, *New Political Economy*, vol. 23, 4, 2018, pp. 447–450. Com uma tributação unitária, retira-se parte do planejamento tributário e comercial das mãos privadas e tornar-se-ia uma questão de governança global, ao adotar uma fórmula acordada internacionalmente para dividir o lucro tributável das empresas transnacionais entre os Estados onde elas operam. Isso reforçaria o planejamento econômico dos Estados sobre as empresas, já que cada Estado obterá uma parte da receita tributária das empresas com base em uma fórmula derivada das contas da empresa.

³⁷⁸ Por exemplo, os países que permitem deduções fiscais pessoais em relação a serviços obtidos, somente se forem de empresas nacionais. Serviços de empresas estrangeiras não são dedutíveis.

tratamento nacional, como na tributação, é comumente o instrumento mais facilmente aplicado de proteção.³⁷⁹

Uma peculiaridade significativa das barreiras comerciais nos serviços é o fato de apresentarem características de quotas e de discriminação fiscal, que se manifestam sob a forma de regimes de vistos (Visas) restritivos, proibições e necessidades de licenciamento dos prestadores estrangeiros, sendo o tratamento discriminatório na tributação e nos contratos públicos possíveis obstáculos adicionais.³⁸⁰ As restrições quantitativas geram escassez artificial e, por conseguinte, geram rendas econômicas para os fornecedores de serviços domésticos, que capturam o mercado apesar da eventual ineficiência econômica. Registrem-se também nos serviços as alianças estratégicas, nas quais um grupo de fornecedores concorrem entre si a favor da tecnologia para se tornarem fornecedores de serviços nacionais, mas também fornecedores estrangeiros, criando, por vezes, uma estranha aliança entre os operadores históricos nacionais e estrangeiros, viabilizada unicamente pela regulação restritiva nos serviços.³⁸¹

3.3 Conclusões parciais

Existe o consenso de que o sistema de comércio multilateral baseado em regras do GATT/OMC contribuiu para o bem-estar econômico global. Há também consenso de que as negociações comerciais do GATT/OMC contribuíram para os ganhos de bem-estar econômico. Os ganhos das negociações multilaterais provêm, predominantemente, dos compromissos de vincular tarifas e subsídios, que com o Órgão de Resolução de Litígios (ORL) da OMC trazem maior previsibilidade e estabilidade ao comércio mundial.

A teoria das vantagens comparativas é poderosa, e ocupa lugar central no pensamento econômico. Ela fornece razões para esperar ganhos mútuos do comércio, mesmo em situações em que possa parecer o contrário. O menos eficiente pode ter algo a oferecer ao mais eficiente, e o mais eficiente algo a ganhar com a negociação com o menos eficiente. No entanto, existem muitos problemas com a teoria. Ela assume a concorrência perfeita com base na ação de indivíduos

³⁷⁹ A. SYKES, *The Economics of WTO Rules on Subsidies and Countervailing Measures*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2003, data de consulta 31 outubro 2018, in <https://papers.ssrn.com/abstract=415780>.

³⁸⁰ Cf. J. B. JENSEN, *Global trade in services: fear, facts, and offshoring*, Peterson Institute for International Economics, Washington, DC, 2011, pp. 147-149. As medidas de impedimento aos serviços podem apresentar-se na forma de: i) requerimentos para a constituição de estabelecimentos permanente, ii) restrição à concretização de parcerias com estrangeiros, iii) restrições ao controle de capital de empresas nacionais por estrangeiros, iv) requerimentos de nacionalidade, v) requerimentos de residência e presença local, vi) licenciamento e acreditação de profissionais estrangeiros, vii) limitações de propaganda.

³⁸¹ P. DELIMATIS, “III.12 Quantitative Restrictions in Services”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 370–371.

racionais, e não está preparada para lidar com as situações reais do poder nacional e das grandes corporações contemporâneas. É estática, mas não tratando sobre os efeitos dinâmicos ignora as complexidades da geografia, fronteiras nacionais e interesses corporativos, enquanto o quadro de ganhos mútuos também pode ser questionado, uma vez que a atenção está voltada para o funcionamento da economia monetária e para os efeitos cambiais.

As novas teorias do comércio internacional deixam bem claro que as restrições ao comércio também podem ser usadas por países grandes e poderosos, para melhorarem a sua posição. Nem o comércio livre, nem a oposição a ele são inerentemente igualitários. As desigualdades no regime de comércio internacional também pendem sobre questões tipicamente indiretas, como as contas correntes do balanço de pagamentos, questões de tributação, investimento e mobilidade de capitais. Os incentivos econômicos das novas formas de organização industrial, em virtude da fragmentação do processo produtivo em cadeias globais de suprimento, dependem, no comércio internacional, da tributação internacional. Em síntese, ao integrar a nova visão do comércio internacional e da tributação internacional, podemos aprimorar a compreensão de como seria possível alcançar melhores padrões globais de vida e salvar o capitalismo.

Apesar do respaldo da teoria econômica para os ganhos do comércio internacional, ao longo da história tem havido muitas situações de restrições mais ou menos importantes ao comércio internacional, por meio de políticas comerciais protecionistas. As tarifas (impostos de importação) são o instrumento de referência clássico para apreciar os efeitos das medidas protecionistas. Ao aumentarem os preços internos e reduzirem as importações, prejudicam os consumidores e beneficiam os produtores nacionais, bem como as receitas fiscais. O efeito líquido é negativo devido a distorções no consumo e na produção, embora pudesse, em teoria, tornar-se positivo se um grande país continuasse a melhorar suficientemente os termos de troca reais. Por sua vez, as quotas ou restrições quantitativas (voluntárias) têm efeitos semelhantes às tarifas, embora com variantes, dependendo de como a “escassez artificial” causada pela quota ou restrição seja atribuída. Já os subsídios à exportação favorecem as empresas domésticas por meios mais indiretos do que as medidas protecionistas tradicionais, podendo também ter efeitos nefastos sobre o bem-estar geral.

Em resumo, os impostos e medidas de natureza fiscal afetam tanto a composição como a dimensão do comércio internacional. Embora os tributos sejam utilizados principalmente para angariar receitas, reconhece-se que devem ser tão neutros quanto possível, em seu impacto na alocação de recursos para a economia e em seus impactos no comércio internacional.

Com as prescrições gerais deste capítulo concluímos que: (1) os tributos são um dos determinantes do comércio internacional; (2) o livre comércio ainda é defensável, como regra geral; (3) o apoio a acordos multilaterais presta-se a reduzir barreiras comerciais no intuito de inibir comportamentos oportunistas, assegurando não discriminação e reciprocidade.³⁸²

³⁸² Para leitura mais aprofundada sobre aspectos da teoria do comércio internacional, *vide*: R. C. FEENSTRA, *Advanced international trade: theory and evidence*, Second edition, Princeton University Press, Princeton, 2016; R. E. BALDWIN; C. WYPLOSZ, *The economics of European integration*, 5th edition, McGraw-Hill Education, London, 2015; M. H. GUIMARÃES, *Economia política do comércio internacional: teorias e ilustrações*, 1a. ed, Principia, São João do Estoril, Cascais, 2005; H. P. BOWEN; A. J. HOLLANDER; J.-M. VIAENE, *Applied international trade analysis*, Macmillan, Basingstoke, Hampshire, 1998; W. M. CORDEN, *Trade policy and economic welfare*, 2nd ed, Clarendon Press, Oxford [England], 1997; P. H. LINDERT; T. A. PUGEL, *Économie internationale*, Économica, Paris, 1997; J. R. MARKUSEN, *International trade: theory and evidence*, International ed, McGraw-Hill, New York, 1995.

PARTE II – ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NOS ACORDOS DA OMC E NA JURISPRUDÊNCIA DO SISTEMA DE RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

“Ao contrário do que foi corrente durante muito tempo, em que o exercício do poder tributário era um problema fundamentalmente interno, que respeitava exclusivamente à política interna dos Estados, hoje em dia ele é o suporte de um importante sector da política externa dos Estados no quadro da correspondente soberania. Na verdade, enquanto perdurou uma economia relativamente fechada, as situações tributárias confinavam-se, por via de regra, às fronteiras dos Estados em que surgiam....Mas tudo isto se modificou, e muito, com a progressiva internacionalização da economia.”

JOSÉ CASALTA NABAIS³⁸³

A presença de disposições com repercussões tributárias nos acordos da OMC será apreciada nesta parte II, em que serão identificadas e apontadas as implicações das mesmas para o direito tributário interno dos Estados-membros da OMC. Para esse desiderato, também será exposta uma parte da jurisprudência do Órgão de Resolução de Litígio (ORL) da OMC nas questões que envolvem a tributação.

No capítulo 4, o foco será especificamente na análise das implicações na tributação interna dos Estados-membros das cláusulas presentes no direito da OMC. Os diversos acordos da OMC serão apreciados, dando-se prioridade a três acordos-âncora: GATT, ASCM e GATS; mas analisando também outros acordos. Por sua vez, o capítulo 5 focará o *case law* do ORL do GATT/OMC, que trata de questões de tributação. Para esse propósito, serão revisadas as decisões do GATT e as da OMC, com destaque para aquelas que ainda estão em análise ou em processo de consulta.

³⁸³ J. CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, cit., pp. 84–85.

4. ANÁLISE DO CONTEÚDO FISCAL DOS ACORDOS DA OMC

“A estrutura de qualquer obrigação de não discriminação, incluindo o tratamento nacional e o tratamento da nação mais favorecida, consiste em dois elementos principais que são de natureza comparativa. O primeiro elemento de “tratamento menos favorável” requer uma comparação entre os tratamentos concedidos aos objetos em questão (que são, no caso do comércio, importados, versus bens e serviços nacionais), a fim de avaliar se um é tratado menos favoravelmente do que o outro. O segundo elemento de “similaridade” exige uma comparação entre os objetos do tratamento.” (TL)

NICOLAS DIEBOLD³⁸⁴

O alcance das regras substantivas contidas no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) e no Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), que têm repercussões em aspectos fiscais dos Estados-membros da OMC, será apreciado neste capítulo. O Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (ASCM) será analisado, particularmente, no tocante à questão dos subsídios enquanto incentivos fiscais que podem permitir às empresas reduzir sua carga tributária e obter vantagem competitiva desleal no ambiente dos Acordos da OMC. Ao estabelecer o alcance das obrigações substantivas da OMC em questões fiscais, é possível delimitar e orientar eventuais autoridades tributárias (sujeitos ativos) e prescrever reformas tributárias internas que se coadunem com aquilo que foi pactuado nos acordos da OMC. Essa delimitação do conteúdo fiscal das normas da OMC será importante também para aqueles que ficam sujeitos às reformulações ou mudanças de regras tributárias, pois poderão apreciar a sua consonância com os acordos da OMC.

Os acordos da OMC desempenham um papel relevante, enquanto delimitam a regulação da utilização de medidas fiscais, especialmente quando as medidas repercutem sobre o movimento internacional de bens, serviços, capitais, pessoas e tecnologia. A ampliação do escopo da OMC em matéria de comércio e investimento exacerbou o potencial de conflito entre os acordos e as normas jurídicas fiscais, nacionais e internacionais. Deste modo, a despeito da soberania fiscal dos Estados-membros da OMC para estruturarem as suas normas da maneira que julguem mais conveniente, a verdade é que essa liberdade dos membros para decidirem suas próprias políticas fiscais internas está delimitada pelos acordos da OMC. Portanto, não surpreende que as disputas relativas à tributação estejam a tornar-se mais frequentes na OMC, evidenciando, em alguns casos, inconsistência entre medidas fiscais dos Estados-membros e os acordos da OMC³⁸⁵.

³⁸⁴ N. DIEBOLD, *Non-discrimination in international trade in services: «likeness» in WTO/GATS*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010, p. 32.

³⁸⁵ M. DALY, “WTO Rules on Direct Taxation”, *World Economy*, vol. 29, 5, 2006, pp. 529-30.

Para esta parte, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) será um ponto de partida útil para iniciar a discussão dos textos jurídicos. Para efeito de interpretação de normas jurídicas de direito internacional, as disposições pertinentes da Convenção de Viena são os arts. 31º e 32º. A regras de interpretação costumeiras sobre o Direito dos Tratados requer que, na determinação do significado de determinado termo de um tratado, esse sentido deva ser definido no contexto do seu objeto e propósito. Só se a abordagem do art. 31 deixar o sentido ambíguo ou obscuro é que se justifica recorrer aos *travaux préparatoires* do tratado em questão.³⁸⁶

Neste momento, cabe ressaltar que o desígnio da interpretação é determinar a intenção dos redatores e, para isso, serão usados todos os meios disponíveis para encontrar (ou lograr aproximar) as verdadeiras intenções dos negociadores de um tratado. Esta abordagem coloca grande ênfase no próprio texto como ponto de partida para a interpretação, método referido no texto.³⁸⁷ Para aplicar esta regra geral, é necessário ter em conta a história da OMC e entender que a interpretação textual é o primeiro passo para garantir a aplicação fiel das regras acordadas nas negociações, mesmo que essas regras estejam incompletas, ou não se mostrem otimamente eficientes.³⁸⁸

O decano e mais citado dos acordos, o GATT, restringe aos membros a imposição de tarifas (impostos de importação) e quotas (sobre a quantidade de mercadorias importadas). Como se verificará em mais detalhe na sequência, o art. I define a cláusula do tratamento geral da nação mais favorecida (NMF), prescrevendo que as concessões feitas bilateralmente devam ser estendidas a todas as outras nações do GATT. O art. III trata de normatizar a cláusula do tratamento nacional em matéria de tributação interna e regulamentação, que diz: “*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 similares.*” Para essas obrigações há inúmeras exceções, prescritas nos artigos XVII (empresas comerciais estatais), XVIII (assistência governamental ao desenvolvimento econômico), XX (geral), XXI (segurança) e XXIV (acordos regionais e de livre comércio). Adicionalmente, como se esclarece no art. XVIII, uma parte contratante cuja economia só possa suportar baixos padrões de vida e esteja em estágio

³⁸⁶ Cf. G. A. G. DUQUE, “Interpreting WTO Rules in Times of Contestation (Part 2):...”, cit., p. 37. O art. 31.1 do CVDT estabelece que “um tratado deve ser interpretado de boa fé, de acordo com o significado ordinário a ser dado aos termos do tratado em seu contexto, à luz de seu objeto e finalidade”. Nos termos do artigo 31.2 do CVDT, “o contexto para a interpretação de um tratado deve incluir o texto do acordo relevante, incluindo o seu preâmbulo e anexos.

³⁸⁷ M. LENNARD, “Navigating by the Stars: Interpreting the WTO Agreements”, *Journal of International Economic Law*, vol. 5, 1, 2002, pp. 20-21.

³⁸⁸ R. H. STEINBERG, “Judicial Lawmaking at the WTO: Discursive, Constitutional, and Political Constraints”, *The American Journal of International Law*, vol. 98, 2, 2004, p. 250.

inicial de desenvolvimento será livre de se desviar temporariamente das disposições dos demais artigos do GATT.

Além do GATT, outros acordos multilaterais da OMC incluem o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASCM), o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS) e o Acordo sobre os Aspectos das Medidas de Investimento Relacionadas com o Comércio (TRIMs) que também serão apreciados. Esses acordos contêm, geralmente, uma cláusula básica de nação mais favorecida, mas o GATS, por exemplo, prevê no art. XIV uma exceção geral para questões tributárias relativas à imposição e cobrança efetiva e equitativa de impostos diretos, bem como para as CDTs (*double tax treaties*). Por sua vez, o ASCM da OMC proíbe certos tipos de incentivos, fiscais ou outros, relativos às indústrias de exportação.

As regras da OMC refletem três princípios fundamentais, nomeadamente a *não discriminação*, a *previsibilidade* e a *transparência*, que se encontram nos principais artigos do GATT e seus acordos subsidiários associados, mas se estendem também ao acordo de GATS e TRIPS³⁸⁹.

Como observação geral, o GATT e outros acordos da OMC indicam uma forte preferência por normatizar os tributos em detrimento de outras formas de barreiras comerciais. Geralmente, os tributos são mais transparentes do que as restrições quantitativas, de sorte que, uma vez eliminadas ou convertidas em impostos, a subsequente liberalização do comércio torna-se mais fácil, por meio de sucessivas negociações para reduzir as barreiras quantitativas.

³⁸⁹ M. DALY, “WTO report”, cit., pp. 73-80.

4.1 Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT)

“O GATT é um contrato altamente incompleto. Em particular, deixa a determinação do que é admissível e não admissível de medidas internas às entidades adjudicantes ... O GATT é um contrato inerentemente econômico, e sua interpretação adequada não pode ser abordada sem uma visão (teoria) das forças econômicas, e do ambiente regulatório geral que procura influenciar.” (TL)

HENRIK HORN & PETROS C. MAVROIDIS³⁹⁰

Esta parte trata das regras contidas no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), que podem ter alguma ressonância tributária. O GATT, que só diz respeito ao comércio de mercadorias, prescreve três princípios fundamentais, (i) a *não discriminação*, (ii) a *previsibilidade* e (iii) a *transparência*. As regras resultantes desses princípios refletem-se principalmente nos artigos I (*tratamento geral da nação mais favorecida*), II (*listas de concessões*), III (*tratamento nacional no tocante a tributação e regulamentações internas*) e X (*publicação e aplicação dos regulamentos relativos ao comércio*). Esses artigos são, indiscutivelmente, os mais relevantes para a definição das políticas tributárias e fiscais, e por isso mereceram uma análise mais pormenorizada.

No que diz respeito à previsibilidade, em conformidade com o disposto no art. II (*lista de concessões*), um membro da OMC é obrigado a não aumentar os impostos fronteiriços, na forma de tarifas, acima das alíquotas especificadas nas negociações do GATT e incorporadas no seu cronograma de concessões. As tarifas acordadas são conhecidas como alíquotas vinculadas. O objetivo é proporcionar maior segurança comercial pelo estabelecimento de um limite máximo de tarifas que não possam ser violadas. Por outro lado, não existe no GATT tal obrigação de vincular os impostos à exportação, embora alguns membros recentes, como a China, o Cazaquistão e o Vietnã, tenham concordado, nos protocolos de adesão, em restringir a sua utilização desses impostos.³⁹¹

A pedra angular do GATT, bem como de outros acordos da OMC, é o princípio da *não discriminação*, que tem dois aspectos, nomeadamente: o *tratamento da nação mais favorecida* (NMF), e o *tratamento nacional* (TN).³⁹² Face a tais aspectos, as concessões oferecidas aos bens de um país devem

³⁹⁰ H. HORN; P. C. MAVROIDIS, “Still Hazy after All These Years: The Interpretation of National Treatment in the GATT/WTO Case-law on Tax Discrimination”, *European Journal of International Law*, vol. 15, 1, 2004, p. 69.

³⁹¹ X. HAN; B. GAO, “Export taxes under the WTO...”, cit., p. 336.

³⁹² Cf. Y. JUNG, “How Far should the WTO Reach into Income Tax Policies”, *Journal of International Taxation*, vol. 16, 3, 2005.

ser concedidas a bens similares de todos os países, incluindo aquelas ofertadas a países que não são membros da OMC.

Assim, a cláusula da NMF, que engloba discriminação *de facto*, bem como a discriminação *de jure*, assegura a neutralidade da importação e da exportação no que diz respeito a bens, dessa maneira reduzindo o potencial de desvio comercial³⁹³. Desse modo, os impostos de exportação, tal como os impostos de importação, devem respeitar o princípio NMF, bem como o requisito geral de transparência incorporado no art. X do GATT.³⁹⁴

4.1.1 Provisões no GATT relativas à tributação

Passamos agora a apreciar individualmente os artigos do GATT, enunciando a sua influência e relação com a tributação. A análise seguirá a ordem numérica dos artigos.³⁹⁵

4.1.1.1 Artigo I (tratamento da nação mais favorecida – NMF)

A cláusula da NMF, incorporada no art. I:1 (*tratamento de nação mais favorecida*) do GATT, estipula que os membros não devem discriminar as mercadorias dos parceiros comerciais:

Qualquer *vantagem, favor, privilégio ou imunidade concedido* por uma parte contratante *em relação* a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e *incondicionalmente* estendido ao *produto similar*, originário do território de cada uma das outras partes contratantes ou ao mesmo destinado. (Destaque nosso.)

Na segunda parte do art. I:1 do GATT, está prescrito:

[Este dispositivo] se refere aos direitos aduaneiros e a *quaisquer encargos* que recaiam sobre a importação ou a exportação ou com *elas se relacionem*, ou que recaiam sobre as transferências internacionais de fundos para pagamento de importações e exportações; diz respeito também ao método de arrecadação desses direitos e encargos e ao conjunto de regulamentos ou formalidades estabelecidas em conexão com a importação e exportação, *bem como a todos os assuntos incluídos nos §§ 2 e 4 do art. III*. (Destaque nosso.)

³⁹³ Cf. V. RADOVANOVIĆ, “Free movement of Good and Prohibition of Discriminatory Taxation under EC and WTO Law”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 443. A diferença fundamental entre discriminação explícita (*de jure*) e implícita (*de facto*) é que a primeira se refere a situações em que produtos importados e domésticos são, como tal, sujeitos a acordos fiscais separados, mais ou menos favoráveis. Em contraste, o tratamento diferenciado dos produtos sujeitos a discriminação implícita baseia-se em circunstâncias relacionadas com produtos como tais, e não diretamente com a origem dos produtos. Por outras palavras, a discriminação implícita não distingue entre produtos estrangeiros e domésticos, mas existem diferenças na carga tributária com base em algumas características ou conjunto de características dos produtos. Mas isso conduz, no fim e contas, à discriminação contra os produtos estrangeiros.

³⁹⁴ C. SINGH, “Non-Discrimination in Tax Matters in the GATT – National Treatment”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht).

³⁹⁵ MINISTÉRIO DA ECONOMIA, “Acordos da OMC”, data de consulta 20 dezembro 2019, in <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1885-omc-acordos-da-omc>. Tradução para o português do GATT, presente na Lei 313 de 30/07/48 (Brasil) e alterações posteriores.

4.1.1.1.1 Objetivo e repercussões tributárias

O objetivo da cláusula da NMF é impedir a discriminação entre produtos similares originados em diferentes países ou destinados a eles. Em termos concretos, ela quer que se assegure um tratamento equânime a todos os membros. Essencialmente, requer que cada membro da GATT/WTO forneça incondicionalmente todas as vantagens que concede aos produtos de qualquer país a qualquer produto similar de todos os outros membros. Essa obrigação aplica-se não só às regras e costumes associados às importações e exportações, mas também a quaisquer impostos, encargos, leis e regulamentos internos de distribuição, venda e utilização de um produto.³⁹⁶

Com o tratamento NMF, depreende-se que não é permitida a aplicação discriminatória, entre os Estados-membros, de um coeficiente tarifário reduzido que constitua vantagem ou isenção de imposto que configure privilégio, nem de impostos sobre a transferência de pagamentos, impostos de exportação, impostos especiais de consumo, impostos sobre vendas e impostos sobre o valor acrescentado. De resto, constituiria violação do tratamento NMF se diferentes métodos de cobrança de impostos configurarem tratamento menos favorável dos produtos estrangeiros. Isso se aplica independentemente do fato de a lei fiscal *per se* não tratar aqueles produtos de forma menos favorável nos Estados-membros.³⁹⁷

4.1.1.1.2 Significado de “vantagem, favor, imunidade ou privilégio” (1ª parte do art. I:1)

As palavras do art. I:1 não se referem a algumas vantagens concedidas “em relação a” assuntos que se enquadram no âmbito definido do artigo, mas a “qualquer vantagem”³⁹⁸. Para ser

³⁹⁶ Cf. M. J. TREBILCOCK; R. HOWSE; A. ELIASON, *The regulation of international trade*, cit., p. 61; (GATT) INDIA – TAX REBATES, *Decisão do Presidente, Application of Article I:1 to Rebates on Internal Taxes, 24 Agosto 1948, BISD II/12*. O primeiro caso do GATT a interpretar a referência do art. I:1 referiu medidas internas tributárias, denominadas INDIA – TAX REBATES. Antes da separação do Paquistão da Índia, em 1947, a Índia concedeu descontos de impostos especiais de consumo sobre várias mercadorias produzidas em seu território quando essas mercadorias se destinavam à exportação. Após a partição, com o objetivo de manter os níveis de receita pré-partição (quando os bens destinados ao Paquistão ainda eram vendas internas), a Índia recusou ao Paquistão descontos nos impostos sobre as exportações. O Paquistão alegou que a referência no art. I:1 incluía impostos internos sobre produtos exportados. O presidente (*Chairman*) decidiu a favor do Paquistão, afirmando que a cláusula NMF contida no art. I:1 é aplicável a qualquer vantagem, favor, privilégio ou imunidade concedida em relação a impostos internos.

³⁹⁷ I. SCHLATZER, *The WTO and other non-tax...*, cit., pp. 38-39.

³⁹⁸ CANADA – AUTOS, *RORec, Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R*, 2000, par. 79. O art. I:1 refere-se não a algumas vantagens concedidas no que diz respeito aos sujeitos que se enquadram no âmbito definido do artigo, mas a qualquer vantagem. Não a alguns produtos, mas a qualquer produto; e não a produtos semelhantes de alguns outros membros, mas a produtos semelhantes originários ou destinados a todos os outros membros.

“vantagem, favor, privilégio ou imunidade”³⁹⁹, as medidas adotadas podem referir-se a benefícios fiscais e direitos aduaneiros, e mesmo a reduções fiscais concedidas.⁴⁰⁰

O termo “vantagem” no art. I:1 do GATT 1994 foi amplamente interpretado pela jurisprudência⁴⁰¹. Vantagens, na acepção do art. I:1, são aquelas deliberações que criam “oportunidades competitivas mais favoráveis” ou que afetam a relação comercial entre produtos de diferentes origens⁴⁰². Em geral, não há muita dificuldade em determinar o significado de “vantagem, favor, privilégio ou imunidade”. Nos casos que envolvam a cláusula da nação mais favorecida, sempre foi claro que estava sendo concedida uma vantagem. Uma série de vantagens foram encontradas nos casos do ORL. A mais óbvia é a tarifa mais favorável, mas os casos envolveram também o tratamento mais favorável em investigações de direitos compensatórios e esquemas de atribuição de quotas. Uma disputa não se constitui, salvo se um membro da OMC sintia que lhe foi negada alguma vantagem dada a outro país.⁴⁰³

Portanto, à luz do artigo, qualquer vantagem concedida a um Estado deve ser concedida a todas as demais organizações da OMC imediatamente, sem demora e incondicionalmente, ou seja,

³⁹⁹ *INDONÉSIA – AUTOS, RPa, Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R*, 1998, par. 14.139. A “vantagem” se materializou em benefícios fiscais aduaneiros concedidos a carros importados da Coreia. O Painel confirmou a existência de discriminação tributária: as vantagens oferecidas por um programa nacional de 1996 na Indonésia não relacionadas com a importação propriamente dita não estavam em conformidade com o art. 1:1 do GATT.

⁴⁰⁰ No caso *BRAZIL – TAXATION, RPa, Brazil – Certain Measures Concerning Taxation and Charges, WT/DS472/R, WT/DS497/R*, 2017, par. 7.1043. Identificou-se como “vantagem” as reduções fiscais concedidas nos termos dos artigos 21º e 22º, alínea I), do Decreto brasileiro nº 7819/2012 aos veículos a motor importados dos membros do Mercosul e do México, e não concedidas a outros membros da OMC. Segundo o referido Painel, constituem vantagens na acepção do art. I:1 do GATT 1994.

⁴⁰¹ Na lixe *COLOMBIA-PORTS OF ENTRY, RPa, Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R*, 2009, par. 7.347-7.352. Importações de mercadorias que chegavam do Panamá eram obrigadas a apresentar declarações de importação com antecedência e, conseqüentemente, a pagar antecipadamente direitos aduaneiros e impostos; importações de mercadorias de outros destinos, no entanto, não eram obrigadas a arquivar antecipadamente declarações de importação. Conseqüentemente, esses importadores têm como “vantagem” a flexibilidade de tornar os direitos aduaneiros e os pagamentos fiscais, quando se enquadrem; em conseqüência da declaração antecipada, os importadores de mercadorias do Panamá e da CFZ são impedidos de inspecionar mercadorias antes de apresentarem a declaração de importação conexa e, por conseqüente, podem não ser capazes de evitar taxas em que exista discrepância entre o declaração e a importação; a medida confere vantagem, na acepção do art. I:1.

⁴⁰² *US – POULTRY (CHINA), RPa, United States – Certain Measures Affecting Imports of Poultry from China, WT/DS392/R*, 2010, par. 7.414-7.415.

⁴⁰³ W. J. DAVEY, *Non-discrimination in the World Trade Organization: the rules and exceptions*, Hague Academy of International Law, The Hague, 2012, p. 76.

sem serem necessários adicionais requisitos. Portanto, não é permitido conceder vantagens só de forma consecutiva a diferentes membros da OMC.⁴⁰⁴

4.1.1.1.3 Significado de “em relação” (1ª parte do art. I:1)

A expressão “em relação” é um termo geral que poderia incluir qualquer regra, mesmo que remotamente relacionada com a importação ou exportação de produtos. As disposições de não discriminação aplicam-se a todas as importações de produtos semelhantes, independentemente da forma pela qual o membro categorize ou subdivida as importações por razões administrativas ou outras.⁴⁰⁵ Muitas vezes, é feita a distinção no tratamento NMF entre o direito de evitar posição desvantajosa (o chamado “efeito negativo da nação mais favorecida”) e o direito de receber vantagem concedida a um país terceiro (“efeito positivo”).

4.1.1.1.4 Significado de “incondicionalmente” (1ª parte do art. I:1)

Certamente, o termo “incondicionalmente” no art. I:1 tem um significado mais amplo do que simplesmente o de não exigir compensação. Entretanto, não se vê razão para não se dar a esse termo o seu significado ordinário no âmbito do art. I:1, ou seja, “*não limitado por ou sujeito a quaisquer condições*”. Cumpre ter em mente que o objetivo do art. I:1 é assegurar o tratamento incondicional da NMF. Nesse contexto, a obrigação de conceder “incondicionalmente” aos países terceiros que são membros da OMC uma vantagem que tenha sido concedida a qualquer outro país significa que a extensão dessa vantagem não pode ser sujeita a condições no que diz respeito à situação ou conduta desses países.⁴⁰⁶ Isso significa que a vantagem concedida ao produto de qualquer país deva ser concedida ao produto similar de todos os membros da OMC, sem discriminação quanto à origem.⁴⁰⁷

⁴⁰⁴ M. SCHYLE, “Most Favoured National Treatment in Tax Matters in GATT”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 82.

⁴⁰⁵ EC – BANANAS III (ART. 21.5 – US), RPa, *European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas – Recurso para art. 21.5 do DSU pelos US*, WT/DS27/RW/USA, 2008, par. 7.560.

⁴⁰⁶ CANADA – AUTOS, RORec, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, cit., par. 10.23-10.24,10.29; EC – TARIFF PREFERENCES, RPa, *European Communities – Conditions for the Granting of Tariff Preferences to Developing Countries*, WT/DS246/R, 2003, par. 7.59.

⁴⁰⁷ US – TUNA II (MEXICO) (21.5 – MEXICO), RPa, *United States – Measures Concerning the Importation, Marketing and Sale of Tuna and Tuna Products, Recourse to Article 21.5 of the DSU by Mexico*, WT/DS381/RW, p. 7.416. Ao determinar se a medida estende benefício “imediate e incondicionalmente” a todos os membros, o Painel considerou primeiro que um benefício, se houver, é concedido pela medida norte-americana adotada. Em seguida, determinou se os benefícios, se os houver, são concedidos a todos os membros sem condições, ou, caso sejam impostas condições, se essas condições modificam as oportunidades competitivas no mercado.

4.1.1.1.5 Significado de “produtos similares” – *like products* – *produit similaire* (1ª parte do art. I:1)

Quanto à questão do “produto similar”, nota-se que o termo não está definido no GATT.⁴⁰⁸ Os painéis já reconheceram que o termo tem significados diferentes em disposições diferentes de GATT, dependendo do contexto e do objeto e da finalidade destas disposições.⁴⁰⁹

Claramente, o cerne do art. I é a expressão “produto similar”. O sentido comum de “similar” é o mesmo, ou semelhante, ao determinar se determinado bem é um “produto similar”; entretanto, os itens não precisam de ser idênticos para serem “similares”.⁴¹⁰ É aplicável outra acepção do conceito de “produto similar” se dois produtos compartilharem características similares, tais como características físicas, uso final ou classificação tarifária comum. Além disso, a ideia de “produto similar” deve ser aplicada objetivamente aos produtos em questão, com base em suas características, e não subjetivamente, levando em conta o propósito subjacente à medida regulatória em questão.⁴¹¹

A abordagem do relatório do *Working Group* dos ajustes fiscais de fronteira para a análise da “similitude” foi seguida e desenvolvida por vários painéis e pelo Orec; quanto à abordagem para determinar se os produtos são “similares” ou semelhantes, quatro são os critérios que fornecem o quadro para se analisar a “similitude” de produtos específicos caso a caso: (i) as propriedades, a natureza e a qualidade dos produtos; (ii) os usos finais dos produtos; (iii) os gostos e hábitos dos consumidores – mais amplamente denominados percepções e comportamentos dos consumidores – relativamente aos produtos; e (iv) a classificação tarifária do produto.⁴¹²

4.1.1.1.6 Significado de “quaisquer encargos” (2ª parte do art. I:1)

A palavra particularmente relevante para questões fiscais nesse artigo é “encargos”. No primeiro caso, no âmbito ainda do GATT, surgiu a questão de saber se “quaisquer encargos” deve

⁴⁰⁸ Cf. C. TROTTMANN, *Gleichbehandlung und Neutralität...*, cit., pp. 39-40. O conceito de produto (ou serviço) similar é, sem dúvida, o termo chave do GATT. Ele determina o tratamento da nação mais favorecida (Art. I:1 GATT), bem como a tarifação (Art. II:1 e 2) e a legislação *antidumping* (Art. VI:1, 4 e 7) e encontra-se também na lei de subsídios (Art. XVI:4 GATT). O termo é interpretado de acordo com o objetivo e a finalidade no contexto da norma individual e do acordo.

⁴⁰⁹ INDONESIA – AUTOS, *RPa*, *WT/DS54/R*, *WT/DS55/R*, *WT/DS59/R*, *WT/DS64/R*, cit., par. 14.108.

⁴¹⁰ E. S. TSAI, “Like Is a Four-Letter Wort – GATT Article III’s Like Product Conundrum”, *Berkeley Journal of International Law*, vol. 17, 1, 1999, p. 27. O significado do termo “like”, como em “similar”, é ambíguo. Ele produz todas as formas de questões metafísicas e epistemológicas.

⁴¹¹ J. BARRETT, “The Global Environment and Free Trade: A Vexing Problem and a Taxing Solution”, *Indiana Law Journal*, vol. 76, 4, 2001, pp. 860-861.

⁴¹² EC – ASBESTOS, *RORec*, *European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos Containing Products*, *WT/DS135/AB/R*, 2000, par. 101, 133.

abranger o imposto consular⁴¹³. A resposta foi sim: “quaisquer encargos” inclui qualquer vantagem, favor, ou privilégio em relação aos impostos internos.

A palavra “encargos” pode, igualmente, ser interpretada como a responsabilidade financeira. Todos os tipos de encargos que estão ligados aos produtos devem ser incluídos nessa definição. Esses encargos incluem, razoavelmente, multas, taxas, tarifas e, mais importante, impostos.

4.1.1.1.7 Significado de “com elas se relacionem” (2ª parte do art. I:1)

Abrange não só as leis e regulamentos que regem diretamente as condições de venda ou compra, mas também quaisquer leis ou regulamentos que possam modificar negativamente as condições de concorrência entre produtos domésticos e importados⁴¹⁴.

4.1.1.1.8 “Bem como a todos os assuntos incluídos nos §§ 2 e 4 do art. III.” (2ª parte do art. I:1)

A referência cruzada ao art. III, que trata, nomeadamente, da oferta de tratamento nacional em matéria de impostos internos, demonstra que as questões fiscais não são excluídas da cláusula NMF, e transmite claramente essa informação ao intérprete. Aquela referência cruzada estabeleceu uma ligação entre a cláusula da NMF e impostos internos. Acrescente-se que, ao abrigo do art. III, além da referência aos impostos internos, existe também a referência ao “regulamento interno”. Os regulamentos internos que afetam os produtos importados, embora a sua aplicação se afigure muito ampla, parecem razoavelmente incluir impostos sobre os produtos. Isso torna claro que todos os impostos que podem afetar a exportação e importação de mercadorias, independentemente do seu tipo, e estão sujeitos a esse artigo.⁴¹⁵

Outra questão referente à tributação em relação à cláusula acima mencionada é a de que, quando os governos nacionais individuais oferecem *tax holidays* ou programas de favorecimento fiscal que afetam a importação e exportação de qualquer produto, eles devem, em tese, oferecer o mesmo “privilégio” a todos os membros da OMC que importem ou exportem mercadorias similares para o mesmo país.⁴¹⁶

⁴¹³ (GATT) CUBA – CONSULAR TAXES, *Decisão do Presidente, The Phrase «Charges of any Kind» in Article I:1 in Relation to Consular Taxes, 24 Agosto 1948, BISD II/12.*

⁴¹⁴ MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, *RPa, Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages, WT/DS308/R, 2005, par. 8.108.*

⁴¹⁵ T. ALTHUNAYAN, *Dealing with the... , cit., p. 147.*

⁴¹⁶ (GATT) BELGIUM – FAMILY ALLOWANCES, *RPa, Belgian Family Allowances (Allocations Familiales), adotado 7 Novembro 1952, BISD 1S/59 (G/32).* A lei belga impôs um imposto sobre as mercadorias importadas quando essas mercadorias procediam de países cujo regime de assistência familiar não atendia a determinadas normas específicas

Por ser relevante, acrescenta-se que, de acordo com o art. I, é perfeitamente possível entender que a aplicação da cláusula seja extensível a qualquer imposto, direto ou indireto, que afete as importações e exportações. O GATT aplica-se apenas ao contexto dos produtos “similares” e, por conseguinte, a aplicação do GATT às medidas fiscais de rendimentos limita-se às importações ou às exportações de produtos semelhantes. Para além disso, o GATT não contém limitações ou recortes específicos para as medidas de imposto sobre o rendimento.⁴¹⁷

No que diz respeito à obrigação da nação mais favorecida do art. I do GATT, fica acordado a maioria das vezes que a discriminação baseada na origem entre os membros da OMC geralmente não é apropriada (salvo, naturalmente, a aplicabilidade das exceções a países em desenvolvimento ou a áreas de livre comércio e uniões aduaneiras), e o art. I parece ter sido aplicado rigorosamente, conforme mostra a jurisprudência do OMC.

4.1.1.2 Artigo II – Listas de Concessões

O art. II:1 enuncia:

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 tipo, 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 a partir de então.

(c) Os produtos enumerados na Parte II da lista relativa a qualquer das Partes Contratantes, originários de território que, em virtude do Artigo I, goze do direito de tratamento preferencial no tocante à importação, ao serem importados, estarão isentos no território correspondente a essa lista, da parte que exceder dos direitos aduaneiros ordinários fixados na Parte II dessa Lista, observados os termos, as condições ou requisitos constantes da mesma. Esses produtos também ficarão isentos dos direitos ou encargos de qualquer tipo, 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 na referida data, no país importador, tenham de ser aplicados a partir de então. Nenhuma disposição do presente artigo impedirá que qualquer Parte Contratante mantenha exigências existentes na data do presente Acordo, quanto às condições de entrada dos produtos sujeitos às taxas dos direitos preferenciais.

O art. II do GATT regula as tarifas aplicadas à importação. O artigo II:1(a) exige que os Estados-membros concedam aos bens importados tratamento não menos favorável do que o

exigidas pelo governo belga. Entretanto, esse imposto não incidia sobre mercadorias importadas de países que atendiam ao requisito declarado. O Painel determinou que esse é um imposto discriminatório, que não estava em conformidade com o requisito NMF, e solicitou ao governo belga que cessasse a prática e ficasse em conformidade com o GATT.

⁴¹⁷ Y. BRAUNER, “International Trade and Tax...”, cit., pp. 267-268.

previsto em sua tabela tarifária. O art. II:1(b) acrescenta que as importações serão isentas de todos os outros direitos ou encargos de qualquer tipo impostos sobre a importação ou conexos (a “impostos de importação”).⁴¹⁸

O art. II:1 (b) rege os “direitos aduaneiros ordinários” (DAO ou *ordinary customs duties* – OCD) aplicados na importação, e outros deveres ou encargos aplicados à importação de produtos ou com ela conexos.⁴¹⁹ A diferença entre um “imposto – encargo interno” e uma “tarifa de importação” é crucial.⁴²⁰ O imposto cobrado dentro de um país-membro no momento da venda de bens, e não no momento da importação, afeta a venda interna de mercadorias, em vez da sua importação; por conseguinte, o imposto era interno, ao abrigo do art. III, e não um encargo de importação nos termos do art. II.⁴²¹

Os significados ordinários do art. II:1 (b) e do art. II:2 tornam claro que qualquer imposto ou encargo conexo com a importação e que não seja “direito aduaneiro ordinário”, nem imposto ou direito, conforme listado no art. II:2 (imposto interno, direitos *antidumping*, direitos compensatórios, taxas ou encargos proporcionais ao custo dos serviços prestados) seriam elegíveis para uma medida como “outras obrigações ou encargos”, nos termos do art. II:1(b).⁴²²

O art. II:2 do GATT enuncia o seguinte:

2. Nenhuma disposição do presente artigo impedirá que, em qualquer ocasião, uma Parte Contratante aplique, no tocante à importação de qualquer produto:

(a) um encargo equivalente a um imposto interno exigido, em conformidade com o disposto no parágrafo 2 do Artigo III, sobre um produto nacional similar ou uma mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte;

⁴¹⁸ J. TRACHTMAN, “WTO law constraints on border tax adjustment and tax credit mechanisms to reduce the competitive effects of carbon taxes”, *National Tax Journal*, vol. 70, 2, 2017, p. 471.

⁴¹⁹ Cf. P. C. MAVROIDIS, *The regulation of international trade*, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 2016, pp. 148–149. O art II do GATT explica que é o nível de “direitos aduaneiros ordinários” (DAO) e “outros direitos e encargos” que será “vinculado”. Nenhum dos dois termos é mais detalhado no corpo do art. II do GATT. A redação do art. II do GATT, entretanto, sugere que deve ser traçada uma linha divisória entre os dois termos, uma vez que foram assumidas obrigações diferentes em relação a cada um deles, pelo menos inicialmente.

⁴²⁰ (GATT) EEC – PARTS AND COMPONENTS, *RPa, European Economic Community – Regulation on Imports of Parts and Components, adotado 16 Maio 1990, BISD 37S/132*, par. 5.4-5.7. O Painel observou que a distinção entre direitos aduaneiros e encargos internos é de fundamental importância, porque o acordo geral regula os direitos aduaneiros ordinários, outros encargos de importação e impostos internos de forma diferente: a imposição de “direitos aduaneiros ordinários” para efeitos de proteção é permitida, a menos que excedam as limitações pautais; todos os outros deveres ou encargos de qualquer espécie impostos ou em conexão com a importação são, em princípio, proibidos em relação a itens vinculados (art. II:1(b)). Em contrapartida, são proibidos os impostos internos que discriminam os produtos importados, quer os elementos em causa sejam ou não vinculados (art. III:2).

⁴²¹ INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES, *RPa, India – Additional and Extra Additional Duties on Imports from the United States, WT/DS360/R*, 2008, par. 7.156.

⁴²² DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, *RPa, Dominican Republic – Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes, WT/DS302/R*, 2004, par. 7.113.

(b) direitos destinados a contrabalançar ou a compensar o *dumping*, quando aplicados em conformidade com o disposto no Artigo VI;

(c) taxas ou outros encargos que guardem proporção com os custos dos serviços prestados.

Portanto, permite-se a aplicação de um encargo equivalente a um imposto interno, de forma coerente com o disposto no art. II:2, relativamente ao produto nacional similar ou em relação à mercadoria a partir da qual o produto importado foi fabricado ou produzido no todo ou em parte. O texto do art. II:2(a) parece adotar a perspectiva externa, no sentido de que parece tomar a carga fronteiriça como dado e o imposto interno como algo a ser ajustado a ele. Essa perspectiva é compreensível na disposição que faz parte do art. II, intitulada Lista de Concessões.⁴²³

O art. II:2 esclarece textualmente que nada no art. II, incluindo o art. II:1(b), impedirá um membro de impor à importação de qualquer produto: (i) um encargo equivalente a imposto interno, instituído de forma coerente com o art. III:2⁴²⁴, em relação a produto doméstico similar, (ii) um direito *antidumping* ou compensatório aplicado de forma coerente com as taxas ou outros encargos do art. VI ou (iii), proporcionais ao custo dos serviços prestados.⁴²⁵ O art. II:2 deixa claro que um imposto interno e outros deveres e encargos são mutuamente exclusivos; por conseguinte, se uma medida configurar imposto interno, não pode ser outros deveres e encargos e, se a medida configurar outros deveres, não pode ser imposto interno.⁴²⁶

O art. II:1(b) e o art. II:2(a) distinguem entre *direito aduaneiro ordinário* (DAO), sujeito a limite vinculado, e imposto interno, que está sujeito, não a qualquer limite vinculado, mas aos requisitos do art. III, com a consequência de que os dois são mutuamente exclusivos. A imposição de DAOs para proteção é permitida, a menos que excedam as limitações pautais, enquanto todos os outros deveres ou encargos de qualquer tipo impostos sobre a importação ou conexos são, em princípio, proibidos em relação a itens vinculados (art. II:1(b)). Todavia, são proibidos os impostos internos

⁴²³ INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES, *RPa*, *WT/DS360/R*, cit., par. 7.171.

⁴²⁴ *Vide*: o art. III:2 do GATT no item 4.1.1.3 deste capítulo, ou no anexo 6 das disposições relevantes.

⁴²⁵ INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES, *RORec*, *India – Additional and Extra Additional Duties on Imports from the United States*, *WT/DS360/AB/R*, 2008, par. 153. No contexto de certos direitos aduaneiros que são reivindicados com certos impostos internos, o art. II:1(b) e o art. II:2(a) estão intimamente relacionados e devem ser interpretados em conjunto.

⁴²⁶ DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, *RPa*, *WT/DS302/R*, cit., par. 7.84. O fato de um imposto sobre o consumo seletivo ter sido aplicado tanto a produtos importados como domésticos deixa claro que se tratava da natureza de um imposto interno. Art. II:1(b) e art. II:2(a) fazem uma distinção entre uma DAO que está sujeita à exigência pelo cruzamento da fronteira e um imposto interno que não está sujeito ao cruzamento da fronteira, mas sim ao art. III. Logo, se a medida é da natureza de um imposto interno, não pode ser uma DAO.

que discriminam os produtos importados, independentemente de os elementos em causa serem limitados (art. III:2).⁴²⁷

Logo, o art. II:2(a), lido em conjunto com o *caput* do art. II:2, refere-se à cobrança imposta à importação de um produto e é equivalente a imposto interno. O texto do art. II:2(a), lido conjuntamente com o *caput* do art. II:2, refere-se a duas acusações distintas: (1) um encargo externo, ou fronteiriço, aplicado sobre a importação de um produto (estrangeiro); e (2) um imposto, interno ou encargo, imputado ao produto doméstico.⁴²⁸

O fato de o texto do art. II:2(a) considerar um imposto interno instituído de forma coerente com o art. III:2 não significa que os negociadores do GATT 1947 entendiam que, se uma parte contratante subsequentemente aplicava um imposto em inconsonância com o art. III:2, o ajuste de fronteira equivalente a esse imposto interno estaria sujeito ao disposto no art. II:1.

No Painel do INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES⁴²⁹ destacou-se que seria incorreto dizer que só se o ajuste fiscal de fronteira for equivalente ao imposto interno e o imposto interno incidir de acordo com o art. III:2, é que se pode concluir, nas palavras do *chapeau* do art. II:2, que nada no art. II impediria a imposição de tal taxa.

O art. III:2 requer a comparação entre carga tributária suportada por produtos importados, por um lado, e produtos domésticos, por outro. O texto do art. II:2(a) refere-se ao imposto interno instituído em relação ao produto doméstico semelhante; portanto, na situação contemplada no art. II:2 (a), é lógico comparar o imposto interno sobre o produto doméstico e o ajuste fiscal de fronteira na importação desse mesmo produto.⁴³⁰

Em suma, o art. II serve, principalmente, para estabelecer as alíquotas máximas de imposto que podem ser cobradas em conexão com a importação de um produto no país. Entretanto, o parágrafo 2 exclui explicitamente qualquer encargo que seja equivalente a um imposto interno, desde que o encargo seja aplicado de forma consistente com o art. III. Isso é verdade mesmo nas situações em que o imposto seja cobrado como ajuste fiscal de fronteira aquando da importação.

⁴²⁷ CHINA – AUTO PARTS, *RPa*, WT/DS339/R WT/DS340/R WT/DS342/R, cit., par. 7.199.

⁴²⁸ INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES, *RPa*, WT/DS360/R, cit., par. 7.167.

⁴²⁹ *Ibid.*, par. 7.210-7.212. O ajuste fiscal de fronteira equivalente ao imposto interno que é proposto de forma incoerente com as disposições do art. III:2, na opinião do Painel não se enquadra no âmbito de aplicação do art. II:1. Como resultado, considerou-se que, para efeitos de um inquérito ao abrigo do art. II:2(a), a equivalência é condição necessária e suficiente, ao passo que a coerência do imposto interno com o disposto no artigo III:2 não é condição necessária.

⁴³⁰ *Ibid.*, par. 7.206.

4.1.1.3 Artigo III (tratamento nacional – TN)

A cláusula do TN está incorporada no art. III (tratamento nacional no tocante a tributação e regulamentações internas) do GATT. Em especial, o art. III:1 declara que:

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.* (Destaque nosso.)

Em seguida, o art. III:2 exige que:

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 similares aos nacionais.* Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará, de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados ou nacionais, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1. (Destaque nosso.)

Além disso, o art. III:4 declara que

Os produtos provenientes do território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão de *tratamento menos favorável* do que o concedido a *produtos similares* de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno. Os dispositivos deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas de transporte internas diferenciais, desde que se baseiem exclusivamente na operação econômica dos meios de transporte, e não na nacionalidade do produto. (Destaque nosso.)

O art. III obriga os membros da OMC a conceder tratamento não menos favorável do que aquele concedido aos produtos nacionais em relação a “leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização”. Mais especificamente, proíbe a um membro o uso de impostos internos e outros encargos internos, bem como quaisquer outras leis, regulamentos e requisitos, “de modo a proteger a produção nacional”; e proíbe a imposição direta ou indireta de “impostos internos ou outros encargos internos, de qualquer tipo, que excedam aqueles aplicados, direta ou indiretamente, a produtos domésticos similares”.

A regra geral apresentada no art. III é que os impostos e regulamentos internos devem tratar as importações não menos favoravelmente do que os produtos domésticos. Se for constatada uma medida regulamentar interna que discrimine as importações em violação do art. III, o governo regulador pode procurar justificar a discriminação, provando ser necessária para a realização de alguma finalidade regulamentar legítima, prescrita no art. XX, que trata das exceções.

Dos dispositivos, três requisitos devem ser preenchidos para se estabelecer uma violação do art. III:4: (i) os produtos importados e domésticos em causa são “produtos similares”; (ii) a medida controversa é “lei, regulamentação ou requisito que afete a sua venda interna, oferta para venda,

compra, transporte, distribuição ou utilização”; e (iii) aos produtos importados é concedido tratamento “menos favorável” do que o concedido a produtos domésticos semelhantes.⁴³¹

Muito relevante para a interpretação dos efeitos da cláusula TN é também a verificação do que dispõe o Anexo I do GATT, que versa sobre “Notas e Disposições Adicionais”. Especificamente no ad. art. III, prescreve no *caput*:

Qualquer imposto ou outros tributos internos, bem como qualquer lei, regulamento ou prescrição mencionados no § 1º que se apliquem não só ao produto importado como também ao produto nacional similar e que sejam cobrados ou exigidos no caso do produto importado no momento e no local da importação, serão não obstante considerados como taxa interna ou um outro tributo interno ou como uma lei, regulamentação ou exigências regidas no § 1º e estão consequentemente sujeitas às disposições do art. III.

E o ad. art. III ao parágrafo 2 no Anexo I do GATT complementa que:

Uma taxa que satisfaça as prescrições da primeira frase do parágrafo 2 somente deve ser considerada incompatível com as prescrições da segunda frase nos casos em que haja concorrência entre, de um lado, o produto taxado e, de outro, *um produto diretamente competidor ou que possa ser substituto direto e não seja taxado igualmente*. (Destaque nosso.)

Um imposto em conformidade com os requisitos do primeiro período do parágrafo 2 (art. III:2) só deve ser considerado incompatível com as disposições do segundo período nos casos em que haja concorrência entre, por um lado, o produto tributado e, por outro, um produto diretamente competitivo ou substituível que não foi igualmente tributado (Anexo I, Ad art. III, Parágrafo 2).⁴³²

4.1.1.3.1 Objetivo e repercussões tributárias

Para efeitos fiscais, o art. III tem estado no centro de muitas disputas tributárias desde o início do GATT. Ele exige que cada membro conceda tratamento nacional a outros membros, o que significa que os membros devem tratar produtos estrangeiros tal como tratam seus produtos nacionais ou locais. O principal propósito do artigo é garantir que não sejam aplicadas medidas, na forma de lei tributária ou de ação administrativa (incluindo questões fiscais), que visem proteger a produção doméstica.⁴³³ Almeja-se garantir a igualdade de condições competitivas entre importados

⁴³¹ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), *RPa, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, Recurso art. 21.5 do DSU pelas Filipinas, WT/DS371/RW (circulou 12 Novembro 2018)*, 2018, par. 7.947.

⁴³² Cf. JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RORec, Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, queixas EC (WT/DS8) / Canada (WT/DS10) / US (WT/DS11)*, 1996, par. 61. Pode existir excesso de tributação que pode muito bem ser mais uma carga sobre os produtos importados do que em domésticos “diretamente competitivos ou produtos substituíveis”, mas pode, no entanto, não ser suficiente para justificar a conclusão de que esses produtos são “tributados de modo não similar” para efeitos do art. III:2º, segunda frase. O montante de tributação diferencial deve ser mais do que *minimis* para serem considerados “não tributados da mesma forma”. Acreditamos que, se qualquer montante diferencial específico de tributação é ou não *minimis*, deve, aqui também, ser determinada caso a caso. Assim, para ser “tributado de modo não similar”, a carga fiscal sobre os produtos importados deve ser mais pesada do que em produtos domésticos “diretamente competitivos ou substituíveis”, e a carga deve ser mais que *minimis* em qualquer dado caso.

⁴³³ T. ALTHUNAYAN, *Dealing with the...*, cit., p. 152.

e produtos domésticos, impedindo que os membros utilizem, por exemplo, poderes fiscais e regulamentares para fins de proporcionar proteção à produção doméstica.

Porque o GATT é um acordo comercial que pretende cobrir o comércio de produtos, é inegável que os impostos indiretos sejam cobertos pelos efeitos da cláusula de NT.⁴³⁴ Isso inclui, entre outras coisas, impostos sobre vendas, consumo, volume de negócios, valor franquia, transferências e inventário, bem como equipamentos. Por exemplo, impostos especiais de consumo ou impostos sobre vendas têm impacto direto no preço do produto, e levariam à discriminação se um Estado aplicasse imposto mais alto aos produtos importados. Adicionalmente, isenção de impostos, remissões, ou praticamente qualquer vantagem tributária e facilidades de crédito para a compra de produtos nacionais representaria potencialmente discriminação contra produtos importados. O art. III do GATT também visa evitar essas situações discriminadoras em termos tributários.⁴³⁵

4.1.1.3.2 Artigo III.1 do GATT

Nenhum membro aplicará, de outra forma, impostos ou outros tributos internos a produtos importados ou nacionais de forma contrária aos princípios estabelecidos no art. III:1. As exceções são certos impostos especificamente autorizados ao abrigo de um acordo comercial em vigor em 10 de abril de 1947 (art. III:3).

O significado de “de modo a proteger” (*so as to afford protection* ou “SATAP”) é elaborado no contexto do objetivo amplo e fundamental do art. III, que consiste em evitar o protecionismo na aplicação de medidas fiscais e regulatórias internas. Seu propósito é assegurar que as medidas internas não sejam aplicadas aos produtos importados ou domésticos, de modo a permitir proteção à produção doméstica.⁴³⁶

⁴³⁴ I. SCHLATZER, *The WTO and other non-tax...*, cit., pp. 50-51.

⁴³⁵ Para análise da aplicação do princípio da não discriminação do GATT na tributação direta, *vide*: item 4.1.3.

⁴³⁶ Cf. W. ZHOU, “The role of regulatory purpose under Articles III:2 and 4 – toward consistency between negotiating history and WTO jurisprudence”, *World Trade Review; Cambridge*, vol. 11, 1, 2012, p. 85. O termo ‘SATAP’ pode ser interpretado de duas maneiras diferentes: uma interpretação é que esse termo requer apenas a avaliação do efeito discriminatório da neutralidade da medida em relação à origem, enquanto a outra interpretação é que o termo também obriga à consideração do objetivo político da medida. Mesmo que se aceitasse que o teste ‘SATAP’ deveria obrigar a investigações tanto sobre o efeito quanto sobre o propósito da medida, ainda assim pode-se avançar por diferentes formas de interpretação sobre se o propósito deve ser avaliado com base no art. III:2, primeira frase e art. III:4. Se for adotada uma abordagem interpretativa textualista estrita, então, podem-se interpretar as duas disposições como não exigindo a avaliação do objetivo com base no facto de nenhuma delas invocar especificamente o art. III:1, em particular o teste do ‘SATAP’. Em contraste, se for adotada a abordagem interpretativa contextual, ou seja, se levarmos em conta o objetivo subjacente à regra do TN (estabelecido no art. III:1) como não tendo a intenção de condenar medidas internas na busca de objetivos não protecionistas, então as duas disposições também podem ser interpretadas conforme objetivos regulatórios.

No art. III:1, a tentativa de evitar a tributação “de modo a proteger” não é questão de intenção. As medidas de tributação protetiva devem ser demonstradas. Adverte-se que os legisladores e reguladores muitas vezes possuem, pelo que fazem e pensam, o significado relativo dessas razões para estabelecer intenções legislativas ou regulamentares. Se a medida for aplicada a produtos importados ou domésticos de modo a permitir a proteção à produção doméstica, então, não importa que não tenha havido qualquer desejo de se envolver em protecionismo na mente dos legisladores ou reguladores que impuseram a medida; é irrelevante que o protecionismo tenha sido pretendido, se a medida fiscal em causa for um objetivo; no entanto, a disposição do art. III:1, “aplicada a produtos importados ou domésticos de modo a permitir a proteção da produção doméstica”, é questão de como a medida em pauta é aplicada.⁴³⁷

A linguagem do art. III:1, leva a inferir que, se a diferença fiscal em tratamento não estiver a ser aplicada de modo a proporcionar proteção à produção interna, os produtos entre os quais a distinção é feita não devem ser considerados “similares” para efeitos do art. III.⁴³⁸

4.1.1.3.3 Artigo III.2 do GATT (não discriminação tributária)

Medidas fiscais, tais como impostos, são reguladas no art. III.2. A primeira frase daquele artigo estabelece que os produtos importados não serão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros encargos internos de qualquer natureza superiores aos aplicados, direta ou indiretamente, aos produtos nacionais similares. A segunda frase do art. III.2 alarga essa regra, declarando que, além disso, nenhuma parte contratante aplicará impostos ou outros encargos internos a produtos importados ou nacionais de maneira contrária aos princípios estabelecidos no parágrafo 1. Assim, a primeira frase diz respeito ao tratamento de produtos “similares”, enquanto a segunda frase diz respeito ao tratamento de produtos “diretamente competitivos ou substituíveis”, que é uma categoria de produtos mais ampla do que a dos produtos similares, como esclarece a Nota Interpretativa ad art. III.2.⁴³⁹

⁴³⁷ JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RORec*, *WT/DS8/AB/R*, *WT/DS10/AB/R*, *WT/DS11/AB/R*, cit., par. 63, 66-67.

⁴³⁸ Cf. W.-M. CHOI, “Overcoming the Aim and Effect Theory: Interpretation of the Like Product in GATT Article III”, *U.C. Davis Journal of International Law & Policy*, vol. 107, 8, 2002, pp. 114-115. Os proponentes do teste de objetivo (*aims*) e efeito (*effect*) argumentam que se dois produtos são “similares” depende da “perspectiva” a partir da qual são vistos; e sugerem uma proposta – a raposa e a águia são, enquanto animais, “similares” à lebre, mas não a um **peleiro**. Segundo essa abordagem, uma vez que a “perspectiva” não pode ser examinada sem olhar tanto para o “objetivo” como para o “efeito” da medida em questão, o objetivo e o efeito devem ser considerados como sendo fatores centrais na determinação da similitude.

⁴³⁹ W. J. DAVEY, *Non-discrimination in the World Trade Organization*, cit., pp. 154-160.

Dada a estrutura do art. III(2), parece claro que existem duas obrigações distintas – uma decorrente da primeira frase que proíbe a tributação de produtos importados que excedam o produto nacional similar, e outra decorrente da segunda frase que exige tributação semelhante de produtos diretamente competitivos ou substituíveis.

4.1.1.3.3.1 Primeira frase do art. III.2 do GATT

Para que uma medida fiscal interna esteja em conformidade com a primeira frase do art. III:2, é necessário determinar, 1º) se os produtos nacionais e importados tributados são “similares”, e 2º) se os impostos aplicados aos produtos importados são “superiores” aos aplicados aos produtos nacionais similares.

Qualquer discussão sobre a primeira frase do art. III:2 deve incorporar o controverso teste de fins (*aims*) e efeito (*effect*). Esse teste refere-se aos conceitos de *fim* de conceder proteção e *efeito* de facultar proteção. No início dos anos 1990, dois painéis do GATT desenvolveram a abordagem segundo a qual só haveria “similaridade” e, portanto, violação do art. II:2, primeira frase, se o fim e o efeito da medida tivesse sido o de proteger bens domésticos.⁴⁴⁰

4.1.1.3.3.2 Segunda frase do art. III.2 do GATT

Para que a medida esteja em conformidade com a segunda frase do artigo, três elementos devem ser examinados: i) se os produtos importados e nacionais são “diretamente competitivos ou substituíveis” (DCS) e se “houve concorrência”; ii) se os produtos importados e nacionais diretamente competitivos ou substituíveis não são “tributados de forma similar”; e iii) se a tributação diferente dos produtos importados diretamente competitivos ou substituíveis é aplicada de modo a permitir a “proteção da produção doméstica” (SATAP).⁴⁴¹

O TN exige que as mercadorias importadas sejam tratadas da mesma forma, ou de forma não menos favorável, que produtos “similares” (*like products*) ou “diretamente competidor ou que possa ser substituto direto” (*directly competitive or substitutable* – DCS) produzidos internamente, de modo a garantir que os impostos internos discriminatórios (bem como outros regulamentos) não sejam usados como substitutos para tarifas.⁴⁴²

⁴⁴⁰ P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC...*, cit., pp. 167-178; S. N. LESTER; B. MERCURIO; A. DAVIES, *World trade law: text, materials, and commentary*, Third edition, Hart Publishing, Oxford [UK], 2018, pp. 271-277.

⁴⁴¹ *Vide* W.-M. CHOI, “Overcoming the Aim and Effect Theory: Interpretation of the Like Product in GATT Article III”, cit.; BRAZIL – TAXATION, *RPa, WT/DS472/R WT/DS497/R*, cit., par. 7102.

⁴⁴² Cf. P. C. MAVROIDIS, *The regulation of...*, cit., p. 371. Demonstrar uma relação DCS é apenas o primeiro passo para estabelecer a violação do art. III.2 do GATT. O segundo passo é mostrar que a medida fiscal contestada é aplicada

Se os produtos importados e domésticos não forem “similares” para os fins estritos do art. III:2, primeira frase, então, eles não estão sujeitos às críticas dessa sentença e não há qualquer incongruência com os requisitos dela; no entanto, consoante sua natureza, e consoante as condições concorrenciais no mercado em causa, esses mesmos produtos podem muito bem estar entre a categoria mais alargada de “produto diretamente competidor ou que possa ser substituto direto” (DCS)⁴⁴³ que se enquadra no domínio do art. III:2, segunda frase.

A categoria de DCS deverá determinar com base em todos os fatos relevantes, tal como com “produtos similares” no âmbito da primeira frase; o estabelecimento do leque adequado de “produtos diretamente competitivos ou substituíveis”, no âmbito da segunda frase, deve ser efetuado caso a caso⁴⁴⁴. O significado de DCS é elaborado no contexto específico, descrevendo o tipo particular de relação entre dois produtos, um importado e o outro doméstico; a essência dessa relação é que os produtos estão em competição.⁴⁴⁵

O termo “competitivo” significa “caracterizado pela concorrência” e “substituível” significa “capaz de ser substituído”. O contexto da relação competitiva é necessariamente o mercado, uma vez que ele é o fórum onde os consumidores escolhem entre diferentes produtos, sendo um processo dinâmico e evolutivo.⁴⁴⁶ O relacionamento DCS deve estar presente no mercado controvertido. Os produtos são competitivos ou substituíveis quando são permutáveis ou se oferecem maneiras alternativas de satisfazer necessidades ou gostos particulares.⁴⁴⁷

de forma a proporcionar proteção à produção interna (SATAP). A Nota Interpretativa e o Artigo III do GATT estabelecem que um esquema de tributação opera SATAP se um par de produtos não for tributado de forma "similar". Levanta-se a questão se uma tributação e SATAP divergentes constituem um mesmo conceito.

⁴⁴³ KOREA – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RORec*, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, *WT/DS75/AB/R*, *WT/DS84/AB/R*, 1999, par. 117. O Ad art. III prevê que o segundo período do art. III:2 é aplicável apenas nos casos em que a concorrência esteve envolvida; o uso da palavra não tem qualquer significado necessário na definição do escopo temporal da análise a ser realizada. Na verdade, o Ad art. III apenas descreve as circunstâncias em que um imposto hipotético seria considerado incompatível com as disposições do segundo período.

⁴⁴⁴ JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RORec*, *WT/DS8/AB/R*, *WT/DS10/AB/R*, *WT/DS11/AB/R*, cit., par. 54.

⁴⁴⁵ H. HORN; P. C. MAVROIDIS, “Still Hazy after All These Years”, cit., pp. 41-43.

⁴⁴⁶ KOREA – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RORec*, *WT/DS75/AB/R*, *WT/DS84/AB/R*, cit., par. 114-115.

⁴⁴⁷ Cf. A. EMCH, “Same Same But Different? Fiscal Discrimination in WTO Law and EU Law: What are Like Products?”, *Legal Issues of Economic Integration*, vol. 32, 4, 2005, p. 384. A substitutibilidade entre dois produtos tem a ver com o grau de alternância entre eles pelo consumidor. A elasticidade dos preços estima o grau de troca entre produtos. O método relevante para medir a elasticidade, para efeitos da análise de “similaridade”, é a elasticidade cruzada de preços. A elasticidade cruzada da procura refere-se à mudança percentual na quantidade procurada para um bem que resulta de aumento de 1% no preço do segundo bem. A elasticidade do preço próprio não pode fornecer as mesmas informações, pois examina o grau de mudança de determinado produto para todos os substitutos possíveis.

Deve-se determinar se a concorrência entre produtos importados e domésticos no país importador é suficientemente direta para que os produtos possam ser devidamente caracterizados como DCS.⁴⁴⁸ A distorção das condições de mercado por políticas fiscais e regulatórias governamentais tem influência, uma vez que as condições de mercado podem ser desvirtuadas pelas políticas fiscais e regulamentares governamentais, que tendem a congelar as preferências dos consumidores em favor dos produtos domésticos; não concordamos que existam diferenças de preços pré-fixais, no presente caso, capazes de determinar que os produtos em questão não são sequer potencialmente competitivos.⁴⁴⁹

Os produtos importados e domésticos são DCS quando estão “em competição” no mercado; o termo “diretamente” sugere um grau de proximidade na relação competitiva entre os produtos domésticos e os importados. O grau de concorrência necessário é cumprido quando os produtos importados e domésticos são caracterizados pelo grau elevado, mas imperfeito, de substitutibilidade.⁴⁵⁰

Para dar o devido significado às distinções na redação do art. III:2, primeira frase, e do art. III:2, segunda frase, a expressão “que não seja taxado igualmente” (*not similarly taxed*) do Ad art. III para o parágrafo 2 não deve ser interpretada de modo a significar a mesma coisa que o termo “superiores” (*in excess of*) na primeira frase.⁴⁵¹ Portanto, o termo “superiores” na primeira frase significa qualquer quantia de imposto sobre produtos importados “superior” ao imposto sobre produtos similares domésticos. A expressão “que não seja taxado da mesma forma” no Ad art. representa um padrão diferente, assim como “produtos diretamente competitivos ou substituíveis”

⁴⁴⁸ PHILIPPINES – DISTILLED SPIRITS, *RORec*, *Philippines – Taxes on Distilled Spirits*, WT/DS396/AB/R, WT/DS403/AB/R, 2011, par. 205.

⁴⁴⁹ CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RPa*, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS87/R, WT/DS110/R, 1999, par. 7.84.

⁴⁵⁰ Cf. MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, *RPa*, WT/DS308/R, cit., par. 8.68. Este será o caso quando os produtos importados e domésticos são intercambiáveis ou oferecem formas alternativas de satisfazer uma necessidade particular ou gosto. A fim de avaliar se os produtos são DCS, os fatores examinados incluem: as condições competitivas entre os produtos no mercado em causa, à luz da natureza dos dois produtos, das suas características, suas utilizações finais comuns, percepções e comportamentos dos consumidores relativamente aos produtos e às classificações pautais dos produtos

⁴⁵¹ Cf. CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RORec*, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, 1999, par. 49; PHILIPPINES – DISTILLED SPIRITS, *RPa*, *Philippines – Taxes on Distilled Spirits*, WT/DS396/R / WT/DS403/R, 2011, pp. 7.150-7.155. Para que tenhamos a situação de que “não seja taxado igualmente”, a carga fiscal sobre os produtos importados deve ser mais pesada do que em produtos domésticos DCS, e a carga deve ser mais que *minimis* em qualquer dado caso. Deve-se avaliar a carga tributária relativa imposta a produtos domésticos e importados DCS.

requer um padrão diferente, em comparação com “produtos semelhantes”, para esses mesmos propósitos interpretativos.⁴⁵²

Em qualquer caso, pode haver alguma quantidade de tributação sobre produtos importados que pode muito bem ser “superior” ao imposto sobre produtos doméstico, mas pode não ser tanto ao ponto de obrigar à conclusão de que são produtos importados DCS ou que os domésticos não são “tributados da mesma forma” para efeitos do art. III:2 e ad art. III:2. Pode haver um montante de excesso de tributação que pode muito bem ser mais um fardo para os produtos importados do que em produtos domésticos DCS, mas pode, no entanto, não ser suficiente para justificar a conclusão de que esses produtos não são “tributados da mesma forma” para efeitos do art. III:2, segunda frase.⁴⁵³

A questão da tributação diferente não envolve juízos sobre a objetividade das leis ou regulamentações envolvidas. Trata-se de avaliar, ao os benefícios do sistema fiscal, mas tão-somente a conexão, estrutura ou arquitetura da lei em causa. De fato, o que deve ser determinado é se há tributação diferente de produtos importados e domésticos diretamente competitivos ou substituíveis.⁴⁵⁴

4.1.1.3.4 Artigo III.4 do GATT (não discriminação regulatória)

A essência do art. III:4 é que a produtos importados devem ser oferecidos “tratamentos não menos favoráveis” do que aqueles concedidos a “produtos similares” nacionais. Além disso, o art. III:4 deve ser lido à luz do art. III:1, que serve como princípio orientador de todo o art. III.⁴⁵⁵

Um tratamento não menos favorável proíbe os Estados-membros de modificar as condições de competição nos mercados em detrimento de grupos importados relativamente a grupos domésticos de produtos.⁴⁵⁶ Essas modificações podem ocorrer com regulamentos que distingam entre diferentes tipos de produtos e concedam tratamento menos favorável; normalmente, são adotados precisamente porque o mercado não faz a distinção que a entidade reguladora considera

⁴⁵² JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RORec*, *WT/DS8/AB/R*, *WT/DS10/AB/R*, *WT/DS11/AB/R*, cit., par. 59.

⁴⁵³ *Ibid.*, par. 61.

⁴⁵⁴ CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RPa*, *WT/DS87/R*, *WT/DS110/R*, cit., par. 7.103.

⁴⁵⁵ Cf. M. DU, “Taking Stock: What Do We Know, and Do not Know, about the National Treatment Obligation in the gatt/wto Legal System?”, *The Chinese Journal of Global Governance*, vol. 1, 1, 2015, p. 70. Ainda que amplamente reconhecida como uma das disciplinas centrais do direito internacional econômico, a interpretação da obrigação de tratamento nacional (“TN”) há muito que está marcada pela indeterminação jurídica.

⁴⁵⁶ W. CHOI, “Reinterpretation of the National Treatment Principle”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, p. 317.

necessária. Na prática, estamos diante de regulamentos que são aplicados aos produtos concorrentes e proíbem a colocação no mercado de um deles. Portanto, muitas regulamentações, se não a maioria, são, provavelmente, incongruentes com o art. III:4.

A natureza da vantagem, incentivo fiscal concedido pelo governo, não é relevante para os fins da aplicação do art. III:4. De igual modo, a linguagem simples da disposição não exclui especificamente os requisitos para tributação de rendimentos do âmbito de aplicação do art. III. Portanto, o art. III:4 aplica-se a vantagens fiscais decorrentes de um imposto sobre o rendimento relativamente a determinados produtos.⁴⁵⁷

No que diz respeito à tributação por parte dos governos ou autoridades locais, que é incompatível com a letra e o espírito do art. III, o termo “medidas razoáveis” permitiria a um membro eliminar gradualmente a tributação inconsistente durante o período de transição, se alguma ação abrupta criasse sérias dificuldades administrativas e financeiras (Anexo I, Ad art. III, Parágrafo primeiro).

Ainda que se fundamentasse numa distinção textualmente infundada entre impostos diretos e indiretos para os fins do art. III:2 e interpretasse “a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie” no sentido de excluir os primeiros, a linguagem muito mais ampla adotada no art. III:4 parece, no entanto, cobrir as medidas de tributação da renda. O argumento fraco de que se deve adotar exclusivamente a interpretação histórica não resiste, no contexto do art. III:4, devido à diferença de redação. A disposição lê em partes relevantes:

Art. III:4 [produtos importados] não usufruirão *tratamento menos favorável* do que o concedido a *produtos similares* de origem nacional, no que diz respeito às *leis, regulamento e exigências relacionadas* com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização. (Destaque nosso.)

As regras de tributação sobre rendimento são, nesse contexto, entendidas como leis e regulamentos.⁴⁵⁸ Para compreender o âmbito de aplicação do art. III:4, é necessário explicar brevemente os termos “*relacionadas*” e “*tratamento menos favorável*”.

⁴⁵⁷ Cf. US – FSC (21.5 – EC) (T), *Relatório do Painel, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations» – Recurso para art. 21.5 do DSU pela EC, WT/DS108/RW*, 2001, par. 8.141-8.142, 8.144, 8.149. Os termos “lei, regulamento ou requisito relacionados...” no art. III:4 são termos gerais que têm sido interpretados como tendo amplo escopo. Se as vantagens relativas a impostos sobre o rendimento para determinados produtos foram excluídas do âmbito de aplicação do art. III:4, abre-se espaço para uma vasta gama de medidas distorcidas do comércio, com enormes implicações econômicas e comerciais. Segundo o Painel, essa interpretação seria contrária ao objeto e à finalidade do GATT e do acordo da OMC (“eliminação do tratamento discriminatório” no comércio internacional) e dificilmente pode ter sido o que os relatores pretendiam.

⁴⁵⁸ P. VAN DEN BOSSCHE; W. ZDOUC, *The law and policy of...*, cit., p. 357.

Em primeiro lugar, no que diz respeito a “relacionadas” o Painel na ITALY – AGRICULTURAL MACHINERY⁴⁵⁹ descobriu que “às leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno” possuía um sentido abrangente. Mais tarde, o ORec reafirmou essa leitura afirmando que o termo afetado tem “amplo escopo de aplicação”.⁴⁶⁰ De fato, de acordo com o ORec na CHINA – AUTO PARTS⁴⁶¹, a medida não precisa sequer de ter o objetivo de regulamentar a venda do produto em questão para atender ao requisito de afetar a sua venda. Ainda mais amplamente, o Painel do CANADA – AUTOS, referindo-se ao Painel do GATT 1947 na ITALY – AGRICULTURAL MACHINERY declara que quaisquer leis ou regulamentos que possam modificar adversamente as condições de concorrência entre produtos nacionais e importados são cobertos pelo art. III:4.⁴⁶²

A disposição não cobre apenas casos de tratamento menos favorável *de jure*; ela aplica-se também ao *tratamento de fato* menos favorável. Esse pode ser o caso em que uma medida de origem neutra favorece desproporcionalmente as mercadorias domésticas em detrimento das importadas. Assim, a medida impõe aos produtos importados um encargo mais pesado do que aos domésticos.⁴⁶³

Outro caso que chegou à OMC, mas foi resolvido antes que o Painel pudesse emitir um relatório, é a TURKEY – TAXATION OF FOREIGN FILM REVENUES.⁴⁶⁴ Os EUA solicitaram consultas com a Turquia, que tributava as receitas geradas pela exibição de filmes estrangeiros de maneira menos favorável do que a taxa das receitas geradas pela exibição de filmes de origem doméstica. Em particular, a violação do art. III foi alegada pelos EUA, pois a Turquia estabeleceu um imposto de 25% sobre a exibição de filmes estrangeiros. Na notificação da solução mutuamente acordada, se a Turquia admitisse descumprimento da obrigação de tratamento nacional, a passagem “de acordo com as obrigações da Turquia nos termos do art. III..., a Turquia igualará qualquer

⁴⁵⁹ (GATT) ITALY – AGRICULTURAL MACHINERY, *Relatório do Painel, Italian Discrimination Against Imported Agricultural Machinery, adotado 23 Outubro 1958, BISD 7S/60 (L/833)*, 1958, par. 12.

⁴⁶⁰ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations» – Recurso art. 21.5 do DSU pela EC, WT/DS108/AB/RW*, 2002, par. 210.

⁴⁶¹ CHINA – AUTO PARTS, *RORec, China – Measures Affecting Imports of Automobile Parts, WT/DS339/AB/R, WT/DS340/AB/R, WT/DS342/AB/R*, 2008, par. 194.

⁴⁶² CANADA – AUTOS, *RPa, Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/R, WT/DS142/R*, 2000, par. 10.80.

⁴⁶³ L. EHRING, “De Facto Discrimination in WTO Law: National and Most-Favored-Nation Treatment – or Equal Treatment?”, *Journal of World Trade*, vol. 35, 5, 2002, p. 925.

⁴⁶⁴ *Request for Consultations by the United States, WT/DS43/1, G/L/85*, 1996, p. 1.

imposto”, só pode ser entendida no sentido de ambos os membros concordando que o art. III impede que os Estados imponham carga tributária mais alta com relação a produtos importados.⁴⁶⁵

As preocupações quanto ao cumprimento do art. III:4 de certas provisões fiscais dos EUA foram levantadas no US-FSC. O ORec confirmou que as medidas fiscais de renda que fazem deduções contingentes sobre a utilização de determinada percentagem de produtos domésticos afetam os produtos no sentido do art. III:4.⁴⁶⁶ Além disso, verificou-se que, na medida em que o cumprimento da condição prescrita preveja benefício financeiro claramente significativo, na forma de isenção fiscal,⁴⁶⁷ a medida “proporciona um impulso considerável e, em algumas circunstâncias, de fato, um requisito, para os fabricantes utilizarem produtos de entrada doméstica”.⁴⁶⁸ Assim, a medida fiscal questionada trata produtos importados de forma menos favorável do que produtos domésticos.

Em CHINA – CERTAIN MEASURES GRANTING REFUNDS, REDUCTIONS OR EXEMPTIONS FROM TAXES AND OTHER PAYMENTS ⁴⁶⁹, um acordo entre as partes litigantes foi alcançado logo após o estabelecimento do Painel e nenhum relatório foi emitido. Os EUA (DS/358) e o México (DS/359) instituíram um processo em dois casos distintos, com base nas mesmas circunstâncias factuais. Alegou-se que as restituições, reduções ou isenções fiscais diretas são incompatíveis com o art. III:4, na medida em que tratam produtos importados menos favoravelmente do que os bens domésticos. A disputa foi resolvida em um memorando de entendimento, com a China concordando em revogar as disposições inconsistentes da OMC da sua lei do imposto sobre o rendimento. Não se sabe de que modo teria o Painel decidido sobre o assunto⁴⁷⁰. No entanto, o fato de os processos terem sido instituídos e a subsequente resolução do litígio parece confirmar que os Estados-membros consideram que as medidas fiscais de rendimento se enquadram no âmbito do art. III:4.

Por fim, o Painel ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES parecia definir um limite para as medidas que considera afetarem os produtos. O litígio implicou o total de oito medidas argentinas

⁴⁶⁵ TURKEY – TAXATION OF FOREIGN FILM REVENUES, *Notification of Mutually Agreed Solution*, WT/DS43/3, G/L/177, 1997.

⁴⁶⁶ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, WT/DS108/AB/RW, cit., par. 212.

⁴⁶⁷ *Ibid.*, par. 216.

⁴⁶⁸ *Ibid.*, par. 220.

⁴⁶⁹ CHINA – CERTAIN MEASURES GRANTING REFUNDS, REDUCTIONS OR EXEMPTIONS FROM TAXES AND OTHER PAYMENTS, *Request for Consultations by the United States*, WT/DS358/1, 2007, pp. 2-3.

⁴⁷⁰ CHINA – CERTAIN MEASURES GRANTING REFUNDS, REDUCTIONS OR EXEMPTIONS FROM TAXES AND OTHER PAYMENTS, *Notification of Mutually Agreed Solution*. WT/DS358/14, 2008, pp. 2-4.

serem avaliadas no âmbito do GATS e do GATT. Apenas uma das medidas, no entanto, foi alegada estar em violação do art. III: a exigência de aplicar o regime de PT às operações entre os contribuintes argentinos e a pessoas de países não cooperativos, apesar de serem partes não relacionadas⁴⁷¹. A base tributária do contribuinte argentino foi, portanto, avaliada com base no regime do PT que, além das consequências fiscais, supostamente, resultou em aumento da carga administrativa. O Panamá argumentou que a carga administrativa desencorajaria a compra de produtos importados de países não cooperativos.⁴⁷² O Painel não estava disposto a ir tão longe a ponto de descobrir que essa medida afeta a venda de produtos importados; em vez disso, afirmou que a interpretação anteriormente alargada “do termo” afeta “não significa que qualquer medida que possa hipoteticamente afetar as condições de concorrência de produtos hipotéticos poderia ser abrangida pelo art. III:4”.

Este raciocínio parece questionável à luz do fato de que o Painel anterior encontrou a medida para afetar o comércio de serviços no sentido do art. I:1 GATS.⁴⁷³ Ao determinar o âmbito do termo “afetando” no contexto do art. I:1, o Órgão de Recurso baseou-se na jurisprudência anterior ao abrigo do art. III:4 do GATT, indicando que os respectivos âmbitos das duas disposições são semelhantes.⁴⁷⁴ A medida em si não distingue entre bens e serviços, mas aplica-se a qualquer transação. Assim, não está claro de que modo a medida “afeta” as transações relativas à aquisição de serviços; mas ela não “afeta” as transações relativas à compra de bens. Em qualquer caso, parece mais fácil defender a proposição de que a medida não se enquadra no âmbito do art. III:4, uma vez que não afeta a venda interna e a oferta para venda. A medida, em primeiro lugar, teria impacto sobre a decisão de importar mercadorias de países não cooperantes, e não sobre as suas oportunidades competitivas no mercado interno. Essa parte do relatório, no entanto, não foi apelada e é, portanto, desconhecido se a avaliação do Painel teria resistido ao escrutínio pelo ORec.

A opinião de que a maioria das medidas fiscais de renda não afetará suficientemente os produtos, de modo a estar sujeita à obrigação do TN no art. III não é incomum na academia. Todavia, deve também ser evidente, a partir do exposto, que grande número de medidas fiscais,

⁴⁷¹ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, RPa, *Argentina – Measures Relating to Trade in Goods e Services*, WT/DS453/R, 2015, par. 7.1027.

⁴⁷² *Ibid.*, par. 7.1028.

⁴⁷³ *Ibid.*, par. 7.104. O Painel declarou que o art. I:1 do GATS não exige que o reclamante comprove a existência de serviços ou fornecedores de serviços específicos, ou a existência de transações reais. Dessa interpretação restou a dúvida como uma transação que não é real seja qualquer coisa, além de hipotética ou potencial.

⁴⁷⁴ EC – BANANAS III (ECUADOR), RORec, *European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas*, WT/DS27/AB/R, 1997, par. 220.

aparentemente não abrangidas pelo âmbito de aplicação do art. III podem ser objeto de escrutínio ao abrigo da referida disposição, se devidamente interpretadas. A escrita acadêmica anterior descontou o alcance potencial do art. III demasiado rapidamente, baseando-se falsamente na interpretação histórica do art. III:2, ou subestimando a facilidade com que o ORec encontra medidas para “afetar” os produtos no sentido do art. III:4.⁴⁷⁵

O alcance do art. III:4 depende de concluir que os produtos importados são tratados “menos favoravelmente” do que os bens domésticos. Se, e de que maneira, isso requer discriminação ou efeito protetor em benefício dos bens domésticos, depende de como se aplica essa condição. Uma vez que os produtos tratados de maneira diferente são “similares”, existem, tanto em teoria como na prática, duas formas fundamentalmente diferentes e inconsistentes de identificar o tratamento menos favorável.⁴⁷⁶

4.1.1.3.4.1 Teste diagonal

O teste diagonal questiona se há importações que recebam tratamento menos favorável do que qualquer outro produto nacional similar.⁴⁷⁷ Os conceitos do art. III:4 do GATT e a neutralidade quanto à origem dividem toda a cadeia universal de produtos similares em quatro categorias possíveis: a regra favorece alguns produtos e desfavorece outros, potencialmente tanto entre os produtos importados como entre os nacionais.⁴⁷⁸ Um exemplo seria a limitação da venda de cerveja com alto teor alcoólico às lojas de bebidas. Tais medidas favorecem a cerveja de baixo teor alcoólico; e desfavorecem a cerveja forte.

Com base na abordagem diagonal, compara-se o tratamento dado aos produtos estrangeiros desfavorecidos com o tratamento dado aos produtos nacionais favorecidos, por exemplo, a cerveja nacional de baixo teor alcoólico recebe tratamento mais favorável do que a cerveja forte importada.

⁴⁷⁵ *Vide* M. LENNARD, “The GATT 1994 and Direct Taxes: Some National Treatment and Related Issues”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands : Wien : Frederick, MD, 2005 (Eucotax series on European taxation), p. 101.

⁴⁷⁶ Cf. T. ROSEMBUJ, “Taxes and the World Trade Organization”, *Intertax*, vol. 35, 6, 2007, p. 352. A discriminação *de jure* refere-se às medidas que expressam uma disparidade formal relacionada com a sua origem. A discriminação *de facto* está relacionada com medidas que não contêm uma referência explícita à sua origem, parecendo *neutras*. A diferença *de jure* destaca-se na provisão de seu desenho, estrutura e arquitetura jurídica como sendo a discriminação inerente. A interpretação reside no argumento teleológico, no texto escrito do documento, que permite a reconstrução do espírito e da finalidade do regulamento. A diferença *de facto* repousa sobre os efeitos materiais da medida, dependendo de como ela afeta a relação de similaridade entre os produtos importados e locais em razão da origem. A discriminação oculta é evidente ao condicionar a situação *de facto* pelos efeitos a ela imputados.

⁴⁷⁷ Cf. P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC...*, cit., p. 199. No teste diagonal seria ainda possível encontrar uma violação do art. III do GATT, mesmo quando a maioria dos produtos é importada recebe o melhor tratamento e a maioria dos produtos nacionais cai na categoria menos favorecida.

⁴⁷⁸ L. EHRING, “De Facto Discrimination in...”, cit., p. 924.

Isso significa que é sempre possível encontrar uma violação do art. III:4, desde que o tipo desfavorecido seja (potencialmente) importado e o tipo favorecido exista internamente. Mesmo quando os produtos importados recebem em esmagadora maioria o melhor tratamento e a maioria dos bens domésticos se enquadram na categoria menos vantajosa, ainda há violação.

4.1.1.3.4.2 Teste do impacto assimétrico

A abordagem alternativa, chamada “teste de impacto assimétrico”, compara no agregado, e simultaneamente, subgrupos de produtos domésticos com subgrupos de produtos estrangeiros. O tratamento recebido pelas importações só é menos favorável do que o concedido aos bens domésticos similares se a carga decorrente da medida for mais pesada para as importações do que para os bens domésticos. Isso pode acontecer porque, apesar da igualdade de tratamento decorrente da neutralidade em relação à origem, é comparativamente mais oneroso para os fornecedores estrangeiros o cumprimento da regra. Devido a essa disparidade na intensidade da carga, esse primeiro cenário pode ser descrito como assimetria entre a respectiva intensidade do efeito da medida sobre as importações e os produtos nacionais (intensidade assimétrica). Caso contrário, se a carga parecer equivaler em intensidade, é necessário que a maioria das importações se enquadre na categoria regulatória desfavorecida, ou que a maioria dos produtos nacionais se enquadre no grupo favorecido.⁴⁷⁹

Essa última consideração, da distribuição assimétrica das importações e dos bens domésticos, é precisamente o que o teste da diagonal omite e o que está em causa neste tópico. Deve haver assimetria na composição das importações e dos bens domésticos que seja responsável pelo impacto desigual da regra sobre as importações em benefício dos produtos nacionais. Se for esse o caso, a neutralidade em relação à origem trata as importações como os bens domésticos de forma idêntica *de jure*. Mas, *de facto* – ou indiretamente, tal como as importações, suportam uma carga global mais pesada do que os produtos nacionais similares; a distinção neutra em relação à origem afeta negativamente a relação concorrencial do grupo de importações com respeito ao grupo de produtos nacionais similares, protegendo assim os últimos contra os primeiros.⁴⁸⁰

4.1.1.3.5 Significado de “tratamento menos favorável” (*less favourable treatment*)

O conceito de discriminação pode abranger tanto a distinção entre situações semelhantes, como também o tratamento de situações dissimilares de forma formalmente idêntica. Uma medida concede tratamento menos favorável aos produtos importados, sobre os produtos domésticos, se

⁴⁷⁹ P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC...*, cit., pp. 199-200.

⁴⁸⁰ L. EHRING, “De Facto Discrimination in...”, cit., p. 925.

modifica as condições de concorrência no mercado em causa, em detrimento dos produtos importados. O elemento do tratamento menos favorável exige um “exame cuidadoso” fundamentado em estreito escrutínio do impulso fundamental e do efeito da própria medida. Além disso, as implicações da medida impugnada para a igualdade de condições competitivas são, em primeiro lugar, aquelas que são discerníveis a partir da concepção, estrutura e operação esperada da medida.⁴⁸¹

Inversamente, o tratamento formalmente diferente não constitui necessariamente tratamento menos favorável. Essencialmente, o conceito de “tratamento não menos favorável” contido no art. III:4 apela à igualdade efetiva de oportunidades competitivas.⁴⁸² Não é necessário basear a conclusão do tratamento menos favorável no efeito comercial real, mas os efeitos potenciais podem ser suficientes.⁴⁸³

Analisar se uma medida implica “tratamento menos favorável” dos produtos importados na acepção do art. III:4 deve ter fundamento num estreito escrutínio do impulso fundamental e do efeito da própria medida; o exame não pode repousar em simples afirmação, mas deve fundar-se na análise cuidadosa da medida impugnada e das suas consequências no mercado, incluindo as implicações da medida para as condições de concorrência entre produtos domésticos importados e semelhantes.⁴⁸⁴

Examinar se os produtos importados são tratados menos favoravelmente não pode descansar numa afirmação simples; o controlo minucioso da medida controvertida exigirá, normalmente, maior identificação ou elaboração das suas implicações para as condições de concorrência, a fim de apoiar adequadamente a constatação do tratamento menos favorável nos termos do art. III:4.⁴⁸⁵

⁴⁸¹ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), *RPa*, *WT/DS371/RW*, cit., par. 7.950.

⁴⁸² US – GASOLINE, *RPa*, *United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline*, *WT/DS2/R*, 1996, par. 6.10.

⁴⁸³ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), *RORec*, *Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines*, *WT/DS371/AB/R*, 2011, par. 135.

⁴⁸⁴ EC – TRADEMARKS AND GEOGRAPHICAL INDICATIONS (US), *RPa*, *European Communities – Protection of Trademarks and Geographical Indications for Agricultural Products and Foodstuffs, Queixa pelos US*, *WT/DS174/R*, adotado 20 Abril 2005, *DSR 2005:VIII*, 3499, 2005, p. 7.266; THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), *RORec*, *WT/DS371/AB/R*, cit., par. 129; US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 215.

⁴⁸⁵ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), *RORec*, *WT/DS371/AB/R*, cit., par. 130; US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., p. 215.

4.1.1.3.6 Significado de “produtos similares” (*like products*)

Para estabelecer se as medidas são inconsistentes com as regras de não discriminação da OMC e qual o tratamento prescrito pelas últimas, deve ser feita uma análise de “similaridade”. Só se os produtos forem “similares”, ou seja, suficientemente semelhantes ou comparáveis, o tratamento menos favorável com base na origem estrangeira pode constituir barreira comercial ilegal, a menos que se apliquem exceções. Em geral, segundo as leis da OMC, as disposições da NMF e do NT exigem, portanto, o estabelecimento de “similaridade”, bem como de “tratamento menos favorável”.⁴⁸⁶

O termo “similar”⁴⁸⁷ está presente em várias disposições no âmbito da OMC.⁴⁸⁸ Ele evoca a imagem de um acordeão que se estende e se comprime em diferentes locais, à medida que são aplicadas diferentes disposições do Acordo OMC.⁴⁸⁹ A determinação da similitude envolve um elemento inevitável de juízo individual e discricionário.⁴⁹⁰ Os diferentes critérios de similitude estão interrelacionados, e cada critério aborda, em princípio, um aspecto diferente dos produtos envolvidos, que devem ser examinados separadamente. A adoção de um quadro específico para ajudar no exame dos elementos de prova de similaridade não dissolve o dever ou a necessidade de examinar caso a caso. Por exemplo, as propriedades físicas de uma forma de produto limitam os usos finais aos quais os produtos podem ser dedicados. As percepções dos consumidores podem influenciar de forma semelhante. A classificação tarifária reflete claramente as propriedades físicas do produto.⁴⁹¹

⁴⁸⁶ K. DZIURDZ, “Non-Discrimination and Harmful Tax Competition under WTO law and Article 24 of the OECD Model”, in Pasquale Pistone, Dennis Weber (eds.) *Non-discrimination in tax treaties: selected issues from a global perspective*, IBFD, Amsterdam, 2016 (EC and international tax law series), p. 172.

⁴⁸⁷ Cf. G. C. BERG, “An Economic Interpretation of «Like-Products»”, *Journal of World Trade*, 1996, p. 197. A lei não especifica o que significa similar (*like*), mas implica que significa “muito semelhante em características e usos”. Enfatiza-se o “produto”, em vez de “similar”, uma vez que um produto não precisa de ser nada parecido, mas meramente “mais similar” à importação sob investigação para a qualificação como “produto similar” em determinado caso. A norma presume que o produto seja encontrado para ser qualificado em cada caso.

⁴⁸⁸ Cf. W.-M. CHOI, *Like Products’ in International Trade Law Towards a Consistent GATT/WTO Jurisprudence*, Oxford University Press, 2003, p. 13. O art. 15:2(b) do AVA prescreve que “entende-se por mercadorias similares as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente. Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares, incluem-se a boa qualidade, a reputação comercial e a existência de uma marca comercial”. Deve-se notar que o conceito de “similar” pode ser bastante inclusivo, dependendo do contexto dos casos em que está envolvido: em particular, quando um produto tem múltiplas funções, poderia atrair diferentes produtos similares de acordo com cada função.

⁴⁸⁹ BRAZIL – TAXATION, *RPa*, *WT/DS472/R WT/DS497/R*, cit., par. 7.121-7.122.

⁴⁹⁰ P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC...*, cit., pp. 137-139.

⁴⁹¹ Cf. EC – ASBESTOS, *RORec*, *WT/DS135/AB/R*, cit., par. 89-92. A definição de dicionário de similar (*like*) não indica quais características ou qualidades são importantes na avaliação das “similitudes” dos produtos nos termos

A análise de similaridade empreendida por inúmeros Painéis permitiu descobrir que, quando uma medida faz distinção entre os produtos baseados exclusivamente na origem deles, sua semelhança pode ser presumida. Em particular, na INDONÉSIA-AUTOS no âmbito dos programas de automóveis indonésios, a distinção realizada pelo Painel entre os produtos para efeitos fiscais fundamentou-se em fatores como a nacionalidade do produtor ou a origem das peças e componentes contidos no produto. Um veículo com motor importado, similar em todos os aspectos relevantes ao doméstico, seria tributado em alíquotas mais elevadas simplesmente por causa de sua origem ou falta do índice local suficiente. Para esse Painel, uma distinção baseada na origem em relação aos impostos internos é suficiente para violar o art. III:2, sem necessidade de demonstrar a existência de produtos efetivamente negociados.

O art. III:4 refere-se exclusivamente a “produtos similares”; o conceito de similares nessa disposição é mais amplo do que no art. III:2 do GATT 1994. Em particular, o âmbito do produto no art. III:4 é mais amplo do que na primeira frase do art. III:2, mas não mais amplo do que o escopo do produto combinado das duas frases do art. III:2. Determinação o sentido de “similitude” no art. III:4 é, fundamentalmente, determinar a natureza e extensão da relação competitiva entre os produtos.⁴⁹² No contexto do art. III:4, o conceito de “similar” requer a análise da relação concorrencial entre produtos importados e domésticos, utilizando os seguintes critérios: (i) utilizações finais do produto, (ii) gostos e hábitos dos consumidores, (iii) propriedades, natureza e qualidade do produto, e (iv) a classificação tarifária dos produtos em causa.⁴⁹³

Os órgãos julgadores da OMC têm adotado implicitamente a abordagem da substitutibilidade da demanda na análise da “similaridade” que é semelhante à definição de mercados (*market*

do art. III:4. Por exemplo, a maioria dos produtos terá muitas qualidades e características, variando de propriedades físicas, tais como composição, tamanho, forma, textura e, possivelmente, gosto ou cheiro, para os usos finais e aplicações do produto. A definição de dicionário não fornece orientação para determinar o grau ou a extensão com que os produtos devem partilhar qualidades ou características para serem “produtos similares” nos termos do art. III:4. Os produtos podem compartilhar apenas muito poucas características ou qualidades, ou compartilhar muitas. Assim, em resumo, o termo “similar” (*like*) pode abranger um espectro de diferentes graus de “semelhança” ou “similitude”. Adicionalmente, a definição de dicionário de “similar” não indica desde qual perspectiva deverá a “semelhança” ser julgada. Por exemplo, os consumidores finais podem ter uma visão sobre a “semelhança” de dois produtos que é muito diferente dos inventores ou seus produtores.

⁴⁹² *Ibid.*, par. 93. O Órgão de Recurso (ORec) descobriu que a determinação de “produtos similares” com base no Artigo III:4 é fundamentalmente determinação da natureza e extensão da relação competitiva entre produtos. Ao avaliar essa relação competitiva, o ORec normalmente examina (i) as propriedades, natureza e qualidade dos produtos; (ii) o ponto até ao qual os produtos são capazes de servir aos mesmos usos ou usos semelhantes; (iii) o ponto até ao qual os consumidores percebem e tratam os produtos como meios alternativos de desempenhar funções particulares a fim de satisfazer determinada necessidade ou demanda; e (iv) a classificação internacional dos produtos para fins tarifários. Todas as outras provas que revelem a relação concorrencial entre produtos também devem ser consideradas.

⁴⁹³ Cf. BRAZIL – TAXATION, *RPa, WT/DS472/R WT/DS497/R*, cit., par. 7.200-7.201.

oriented)⁴⁹⁴. Entretanto, a fim de aumentar a segurança jurídica, seria desejável que a análise se concentrasse mais explicitamente na substitutibilidade da demanda para todas as disposições de não discriminação da OMC. Em síntese, a jurisprudência ilustra que, dependendo do contexto específico, o termo “produtos similares” pode ter âmbitos parcialmente diferentes.⁴⁹⁵ Embora certos critérios gerais ou tradicionais de “similaridade” tenham ficado bem estabelecidos e seu peso e relevância sejam agora avaliados da perspectiva competitiva, não é possível definir ou determinar independentemente o significado exato de “similar” sem considerar cada disposição específica.⁴⁹⁶

4.1.1.3.7 Significado de “direta ou indiretamente”

O art. III:2, primeira frase, usa as palavras “direta ou indiretamente” em dois contextos diferentes: um em relação à aplicação de imposto aos produtos importados, e outro em relação à aplicação de um imposto sobre produtos domésticos similares. É um princípio bem estabelecido que os efeitos comerciais da diferença de tratamento fiscal entre produtos importados e domésticos não têm de ser demonstrados para que a medida seja incompatível com o art. III, porquanto o seu fundamento objetivo é garantir a igualdade de condições competitivas entre produtos domésticos importados e semelhantes. Portanto, é relevante qualquer medida que afete indiretamente as condições de concorrência entre produtos domésticos importados, como os que se encontram dentro das disposições do art. III:2, primeira frase, ou por implicação, segunda frase, dada a aplicação mais ampla do último.⁴⁹⁷

O art. III:2 do GATT não abrange todos os impostos e encargos internos, mas apenas os impostos ou encargos internos que são aplicados por membros, direta ou indiretamente, a produtos. As duas expressões (que o imposto seja aplicado sobre um produto e que o produto seja

⁴⁹⁴ J. B. GOCO, “Non-Discrimination, «Likeness» and Market Definition in World Trade Organization Jurisprudence”, *Journal of World Trade*, vol. 40, 2, 2006, p. 338. Determinar a “similitude” é um exercício de definição do mercado.

⁴⁹⁵ Cf. D. SIFONIOS; D. SIFONIOS, “National Treatment”, in *Environmental Process and Production Methods (PPMs) in WTO Law*, vol. 3, Springer International Publishing, Cham, 2018, pp. 99, 116. A jurisprudência tem geralmente considerado que a “similitude” deve ser determinada caso a caso. O contexto e as circunstâncias que prevalecem em qualquer caso têm influência significativa na largura do “acordeão” da “similitude”. Essa abordagem caso a caso implica que a análise da afinidade envolva sempre um elemento inevitável de julgamento individual e discricionário. O ORec não adotou uma abordagem “puramente” econômica, uma vez que se recusou a dar importância absoluta aos instrumentos econométricos para definir a “similitude”, o que significa que a determinação da “similitude” continua a ser a avaliação qualitativa de todas as provas relevantes, e não um puro teste quantitativo de substitucionabilidade.

⁴⁹⁶ D. DÜRRSCHMIDT, “Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union”, cit., p. 177.

⁴⁹⁷ CANADA – PERIODICALS, *RORec*, *Canada – Certain Measures Concerning Periodicals*, WT/DS31/AB/R, 1997, par. 58-59. Um imposto sobre o consumo que não foi diretamente aplicado aos periódicos (foi cobrado sobre o valor dos anúncios, e não sobre o valor dos periódicos per se) afetou indiretamente as condições de concorrência entre os produtos importados e similares domésticos.

sujeito a um imposto) podem ser tomadas com o significado comum que envolva a existência de ligação entre o imposto relevante e o produto tributado.⁴⁹⁸

O art. III:2, primeiro período, exige a comparação dos encargos fiscais reais, em vez de apenas encargos fiscais nominais; mesmo quando os produtos importados e domésticos estão sujeitos a alíquotas de tributação idênticas, a carga fiscal efetiva pode ainda ser mais pesada em produtos importados, por exemplo, quando diferentes métodos de computação das bases fiscais conduzem à maior carga fiscal efetiva para os produtos importados.⁴⁹⁹

Não há no texto diferença entre tributos diretos e indiretos, e a provisão parece aplicar-se a ambos. Entretanto, o argumento de que o art. III:2 se aplica exclusivamente a tributos indiretos é muito comum, especialmente entre juristas de direito comercial.

O GATT não estabelece diferença entre tributos diretos e indiretos. O próprio GATT não fornece nenhuma orientação quanto à definição de impostos diretos ou indiretos. No entanto, o Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias que é igualmente aplicável ao comércio de bens define impostos diretos como “*impostos sobre salários, lucros, juros, aluguéis, royalties e todas as outras formas de renda*”. Alternativamente, o Acordo Geral sobre Comércio de Serviços afirma que os impostos diretos incluem “*todos os impostos sobre a renda total, sobre o capital total ou sobre elementos de renda ou de capital*”. Embora nenhuma dessas definições seja diretamente aplicável no contexto atual, os impostos diretos são definidos para incluir os impostos de renda.

Conforme registrou ORec, ao discutir sobre a interpretação, “*principles of interpretation neither require nor condone the imputation into a treaty of words that are not there*”⁵⁰⁰ Deste modo, pode-se discutir se há alguma distinção entre impostos sobre a renda ou sobre produtos que tenha sido adotada pelo art III:2.⁵⁰¹

Portanto, o texto do art. III:2, assim interpretado, parece proibir dois tipos de discriminação fiscal: 1^a) qualquer tipo de discriminação entre produtos semelhantes de origem doméstica e

⁴⁹⁸ MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, RPa, WT/DS308/R, cit., par. 8.40.

⁴⁹⁹ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), RPa, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/R, 2010, par. 7.495-7.496.

⁵⁰⁰ INDIA – PATENTS (US), RORec, India – Patent Protection for Pharmaceutical and Agricultural Chemical Products, WT/DS50/AB/R, 1997, par. 52.

⁵⁰¹ O art. 3.2 (ERL) prescreve “...clarificar as disposições desses acordos em conformidade com as normas de interpretação do direito público internacional...”

estrangeira; 2ª) discriminação de modo a permitir a proteção entre produtos diretamente competitivos e substituíveis de origem doméstica e estrangeira, respectivamente⁵⁰².

Assim sendo, o art. III:2 não limita seu escopo a tributos indiretos. Por exemplo, parece difícil defender a proposição de que, para os propósitos do art. III, os preços dos produtos nunca são afetados por medidas de imposto de renda e, simultaneamente, no contexto de subsídios, os preços dos produtos são afetados no valor total da subvenção. É razoável compreender que um subsídio fiscal direto pode resultar em preços mais baixos; o contrário também deveria ser logicamente possível. Uma carga fiscal de renda maior, portanto, pode resultar em preços mais altos do produto. Assim sendo, como outras disposições do GATT permitem a possibilidade de que os impostos de renda afetem os preços dos produtos, o contexto do art. III:2 confirma que os impostos de renda podem afetar a competitividade dos produtos e, geralmente, enquadram-se no escopo da provisão de não discriminação.

Existem evidências empíricas de que as diferenças entre os impostos diretos e indiretos têm sido cada vez mais obscurecidas.⁵⁰³ A literatura consagrou que “para aquilatar o impacto dos impostos directos no comércio de produtos não há nenhum método aceite pela generalidade [dos interessados].”⁵⁰⁴ Como a teoria econômica concorda que a tributação da renda pode afetar os preços dos produtos e, portanto, sua relação de competitividade com os produtos similares, o objeto e o propósito apoiam a ampla leitura do art. III:2. Portanto, a interpretação do art. III:2 de acordo com as regras de interpretação consuetudinárias parece levar à conclusão de que os impostos diretos e indiretos estão cobertos pela disposição acima mencionada.⁵⁰⁵

⁵⁰² P. J. KUYPER, “Booze and Fast Cars; Tax Discrimination Under GATT and the EC”, *Legal Issues of Economic Integration*, vol. 23, 1996, p. 130.

⁵⁰³ M. DALY, *The WTO and...*, cit., p. 23.

⁵⁰⁴ G. J. PITSILIS; K. I. STOUGIANNOU, “National Report Greece”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation), p. 366.

⁵⁰⁵ MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, *RPa, WT/DS308/R*, cit., par. 8.49-8.50. Como exemplo de impostos influenciando indiretamente, cite-se o imposto de distribuição sobre a prestação de serviços quando esses serviços forem prestados para efeitos de transferência de determinados produtos, incluindo refrigerantes e xaropes não aplicados diretamente nos produtos. A imposição do imposto de distribuição cria uma conexão semelhante à de um imposto sobre refrigerantes. Os adoçantes sem cana-de-açúcar, como o açúcar de beterraba, podem também ser considerados indiretamente sujeitos a esse imposto. O imposto baseado unicamente na natureza do adoçante usado e que se pode esperar que a carga tributária recaia, pelo menos em parte, sobre os produtos que contêm o adoçante, e assim recaia sobre o adoçante. Assim, enquanto em sua face o imposto de distribuição é um imposto aplicado diretamente sobre a prestação de determinados serviços, nas circunstâncias deste caso, é também um imposto aplicado indiretamente sobre os adoçantes sem cana-de-açúcar quando estes são utilizados para a produção de refrigerantes e xaropes.

4.1.1.3.8 Artigo III:8(b) (subsídios a produtores nacionais)

O art. III:8(b) assim dispõe:

8. (b) As disposições deste artigo não impedirão o *pagamento de subsídios* exclusivamente a produtores nacionais, compreendidos os pagamentos a produtores nacionais com recursos provenientes da arrecadação dos impostos ou tributos internos aplicados em conformidade com os dispositivos deste Artigo, e de subsídios concedidos sob a forma de compra de produtos nacionais pelos poderes públicos.

Conforme apresentado no art. III, está proibida a discriminação entre produtos domésticos e produtos importados em relação aos impostos internos e a outros regulamentos nacionais, incluindo os requisitos de conteúdo local. Entretanto, não se proíbe o pagamento de subsídios a produtores nacionais.⁵⁰⁶

Nesse sentido, o objetivo do art. III:8(b) serve para confirmar que os subsídios aos produtores não violam o art. III, desde que não tenham qualquer componente que represente discriminação entre produtos importados e domésticos.⁵⁰⁷ A redação que exige o pagamento dos subsídios exclusivamente aos produtores domésticos existe de modo a garantir que apenas os subsídios concedidos aos produtores, e não os impostos ou outras formas de discriminação dos produtos, sejam considerados subsídios para efeitos do art. III:8(b).⁵⁰⁸

O art. III:8(b), deixa claro que o fornecimento de subsídios apenas aos produtores domésticos e não aos estrangeiros não constitui, por si só, violação do art. III.⁵⁰⁹ Incluindo-se neles os pagamentos a produtores domésticos derivados do produto de impostos internos, ou encargos

⁵⁰⁶ Nota-se que a conduta permitida pelo art. III:8(b) é o “pagamento de subsídios”, outras disposições do GATT 1994, incluindo o art. XVI, e o ASCM, tratam de subsídios, usam os termos “conceder” ou “manter” quando se referem a subsídios. Essa diferença de linguagem sugere que o termo “pagamento de subsídios” no art. III:8(b) abrange uma gama mais restrita de conduta do que aquela abrangida pelos termos “concessão” ou “manutenção” de subsídio, usados em outras partes do GATT 1994 e no ASCM. O art. XVI:1 do GATT 1994, por exemplo, prevê, em parte relevante: se um membro conceder ou mantiver qualquer subsídio, incluindo qualquer forma de apoio ao rendimento ou aos preços, que funcione direta ou indiretamente para aumentar as exportações de qualquer produto ou para reduzir as importações de qualquer produto no seu território, deve notificar a OMC por escrito da extensão e natureza da subvenção, do efeito estimado da subvenção na quantidade do produto ou produtos afetados importados ou exportados do seu território e das circunstâncias que tornam a subvenção necessária. Nos casos em que se determine que tal subsídio pode prejudicar gravemente os interesses de qualquer outro membro, o membro que concede a subvenção discutirá, mediante pedido, com o ou os outros membros interessados ou com a OMC, a possibilidade de limitar a subvenção. Cf. BRAZIL – TAXATION, *RORec, Brazil – Certain Measures Concerning Taxation and Charges, WT/DS472/AB/R, WT/DS497/AB/R (adotado 11 Janeiro 2019)*, 2018, par. 5.86 e Fn 341.

⁵⁰⁷ CANADA – DAIRY, *RPa, Canada – Measures Affecting the Importation of Milk and the Exportation of Dairy Products, WT/DS103/R, WT/DS113/R*, 1999, par. 7.97, Nr. 460.

⁵⁰⁸ INDONESIA – AUTOS, *RPa, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R*, cit., p. 14.33.

⁵⁰⁹ US – TAX INCENTIVES, *RORec, United States – Conditional Tax Incentives for Large Civil Aircraft, WT/DS487/AB/R*, 2017, par. 5.16.

aplicados de forma consistente às disposições do presente artigo e subsídios efetuados por compras governamentais de produtos domésticos.⁵¹⁰

Nos casos GATT, UNITED STATES – MALT BEVERAGES e UNITED STATES – TOBACCO⁵¹¹, apreciou-se a questão da redução do imposto federal sobre o consumo de cerveja e a remissão do imposto sobre o tabaco constituindo pagamento de subsídios na acepção do art. III:8(b); nos UNITED STATES – MALT BEVERAGES, o painel concluiu que a redução dos impostos sobre um produto não se qualifica como pagamento de subsídios para efeitos do art. III:8(b). Já no caso do UNITED STATES – TOBACCO, tendo constatado que a medida em causa não era remissão fiscal, o painel concluiu que era pagamento qualificado no art. III:8(b).

O art. III:8(b), deve ser interpretado no sentido de que: (i) se o subsídio benéfico para os produtores deriva de impostos indiretos, deve haver cobrança prévia em base não discriminatória desses impostos; e (ii) os subsídios devem ter sido fornecidos diretamente aos produtores, ou seja, o art. III:8(b) não abrange uma vantagem financeira que beneficie os produtores indiretamente (por exemplo, subsídios pagos aos consumidores de produtos). Por outro lado, os subsídios resultantes da discriminação fiscal do produto estão sujeitos às proibições do art. III:2. Desse modo, medidas que envolvam isenções e reduções fiscais em produtos, incluindo produtos nacionais, estão plenamente sujeitas à proibição de discriminação fiscal dos produtos do art. III:2, incompatível portanto com o art. III:2.⁵¹²

⁵¹⁰ EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT (21.5 – US), RORec, *European Communities and Certain Member States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft, Recurso para art. 21.5 do DSU pelos US*, WT/DS316/AB/RW (adotado 29 Maio 2018), 2018, par. 5.62. «With regard to the relevance of Article III:8(b) of the GATT 1994, we note that this provision exempts from the national treatment obligation in Article III “the payment of subsidies exclusively to domestic producers”, and thus makes clear that the provision of subsidies to domestic producers only, and not to foreign producers, does not in itself constitute a breach of Article III. The Appellate Body in US – Tax Incentives observed that, while Article III:8(b) of the GATT 1994 comports with a reading of Article 3.1(b) of the SCM Agreement under which something more than mere subsidization of domestic production is required for finding an import substitution subsidy, a subsidy exempt from the Article III national treatment obligation by virtue of it being paid exclusively to domestic producers within the meaning of Article III:8(b) of the GATT 1994 may still be found to be contingent upon the use by those producers of domestic over imported goods under Article 3.1(b) of the SCM Agreement.»

⁵¹¹ CANADA – PERIODICALS, RORec, WT/DS31/AB/R, cit., par. 106; (GATT) US – MALT BEVERAGES, RPa, *United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*, adotado 19 Junho 1992, BISD 39S/206; (GATT) US – TOBACCO, RPa, *United States – Measures Affecting the Importation, Internal Sale and Use of Tobacco*, adotado 4 Outubro 1994, BISD 41S/1/131.

⁵¹² INDONESIA – AUTOS, RPa, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, cit., par. 14.119-14.122.

4.1.1.4 Artigo VI (direitos “antidumping” e de compensação)

Na determinação do *dumping*⁵¹³ considera-se o ajustamento das diferenças de tributação: “*Em cada caso, levar-se-ão na devida conta as diferenças nas condições de venda, as diferenças de tributação e outras diferenças que influam na comparabilidade dos preços*” (art. VI:1). Portanto, para efeito de apuração, deve-se incluir na análise as isenções e os reembolsos fiscais.⁵¹⁴

Nenhum produto do território de qualquer parte contratante, importado para o território de qualquer outra parte contratante, estará sujeito a direitos *antidumping* ou compensatórios em razão da isenção de tais produtos de impostos a cargo do produto similar quando destinado ao consumo no país de origem ou de exportação, ou em razão da restituição de tais impostos (art. VI:4 do GATT).⁵¹⁵

4.1.1.5 Artigo VII (valor para fins alfandegários)

O art. VII do GATT e o Acordo de Valoração Alfandegária (AVA) associado à OMC exigem essencialmente a utilização do valor das transações da mercadoria importada como base primária para fins de valorização aduaneira.⁵¹⁶

⁵¹³ No contexto do direito do comércio internacional, o *dumping* é a prática de vender mercadoria num mercado a um preço inferior ao preço a que a mesma mercadoria ou mercadoria semelhante é vendida no mercado do produtor estrangeiro. Cf. A. FELLMETH, *Introduction to International Business Transactions*, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 430.

⁵¹⁴ Cf. EU – BIODIESEL, RPa, *European Union – Anti-Dumping Measures on Biodiesel from Argentina*, WT/DS473/R, 2016, par. 7.256-7.260. Tanto o art. 2.2 do Acordo *antidumping* como o art. VI:1(b) II do GATT 1994 se referem ao “custo de produção” no “país de origem”. As autoridades da UE verificaram que os preços domésticos da principal matéria-prima utilizada pelos produtores de biodiesel na Argentina eram “artificialmente inferiores” aos preços internacionais, devido à distorção criada pelo *sistema fiscal de exportação* argentino. Nessa base, as autoridades da UE desconsideraram o preço efetivamente pago pelos produtores argentinos para a soja e substituíram-no por “o preço a que essas empresas teriam comprado os grãos de soja na ausência de tal distorção”. As autoridades da UE substituíram o preço médio de compra real da soja, tal como refletido nos registros dos produtores, pelo preço de referência médio da soja publicado pelo Ministério da Agricultura argentino para exportação, FOB Argentina, menos os custos de *fobbing*. Desse modo, as autoridades da UE consideraram que esse preço de referência refletiu a variação dos preços internacionais e que esse teria sido o preço pago pelos produtores argentinos na ausência do *sistema fiscal de exportação*. O custo utilizado pela União Europeia não é estabelecido “no país de origem”; porém, foi especificamente selecionado para remover a distorção percebida no preço doméstico da soja causada pelo *sistema de fiscal de exportação* argentino.

⁵¹⁵ Cf. EC – TUBE OR PIPE FITTINGS, RPa, *European Communities – Anti Dumping Duties on Malleable Cast Iron Tube or Pipe Fittings from Brazil*, WT/DS219/R, 2003, par. 7.165. Art. VI:4 do GATT exige que, onde o imposto interno ou direito aduaneiro em questão for um imposto ou direito suportado pelo produto similar vendido no mercado interno e quando tais direitos ou impostos forem reembolsados, ou quando o produto exportado for isento de tais impostos ou direitos, nenhum direito *anti-dumping* será imposto a tais direitos ou impostos.

⁵¹⁶ Cf. L. BASTIN, “Transfer Pricing and the WTO”, *Journal of World Trade*, vol. 48, 1, 2014, p. 71. Do art. VII do GATT emana a origem da regulação da valoração aduaneira, prescrevendo: i) o valor para fins aduaneiros deve basear-se no “valor real” da mercadoria importada (ou mercadoria similar) nas vendas no curso normal do comércio em condições plenamente competitivas; ii) se o “valor real” da mercadoria importada não puder ser determinado, deve ser utilizado o equivalente verificável mais próximo de tal valor para as avaliações aduaneiras; iii) o valor aduaneiro não inclui os impostos internos sobre um produto que o Estado de origem ou o Estado de exportação isenta ou reembolsa; iv) quando o preço da mercadoria importada é determinado pela quantidade adquirida, o valor aduaneiro deve basear-se em preços para quantidades comparáveis (ou maiores quantidades, se não prejudicar o importador) entre os Estados de importação e de exportação; e v) os Estados devem divulgar os seus métodos de avaliação.

Em conformidade com o art. VII:3, esse valor não deve incluir qualquer *imposto interno*, aplicável no país de origem ou de exportação, a partir do qual o produto importado está isento ou aliviado (por meio de restituição).

O acordo de valoração aduaneira elabora as disposições rudimentares do art. VII pela criação de um sistema global respectivo, que compreende uma série de vários passos e métodos diferentes, sujeitos a regras pormenorizadas que regem sua aplicação sequencial; contém regras específicas e técnicas que elaboram a forma pela qual o valor aduaneiro das importações pode ser determinado, e que são complementares e diferentes daqueles encontrados no art. VII.⁵¹⁷

Para evitar confusão, cabe advertir que a expressão “ou a outras taxas” do parágrafo 1⁵¹⁸ não deve ser considerada como incluindo impostos internos ou encargos equivalentes a impostos sobre produtos importados ou conexos com eles, tal como se encontra explicitado no Ad art. VII, parágrafo 1 no Anexo 1 do GATT.

4.1.1.6 Artigo VIII (*emolumentos e formalidades referentes à importação e à exportação*)

O art. VIII:1 refere-se a esses impostos ou encargos que são aplicados no momento da exportação, ou em associação com a exportação.⁵¹⁹ Nos termos do art. VIII, os emolumentos ou encargos impostos em relação à exportação devem envolver um serviço prestado e devem limitar-se ao montante do custo aproximado dos serviços prestados. Se faltar um ou mais destes requisitos, o art. VIII não se aplica⁵²⁰.

No que toca aos impostos e formalidades ligadas à importação e exportação para fins fiscais, o fato de um imposto estatístico estar incluído na programação da parte contratante não é argumento contra a sua inconsistência com as disposições do art. VIII do GATT; não deve representar proteção indireta a produtos nacionais, ou tributação das importações ou exportações para fins fiscais (art. VIII:1(a)). Uma medida para fins fiscais conduzirá normalmente à situação em

⁵¹⁷ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), *RPa*, WT/DS371/RW, cit., par. 7.752..

⁵¹⁸ “As Partes Contratantes reconhecem, no que diz respeito à determinação do valor para fins alfandegários, a validade dos princípios gerais que figuram nos seguintes parágrafos do presente artigo, e se comprometem a aplicá-los em relação a todos os produtos submetidos a direitos alfandegários *ou a outras taxas* ou restrições de importação e exportação, baseadas no valor ou pelo mesmo reguladas dentro de qualquer modalidade.” art. VII:1 do GATT.

⁵¹⁹ CHINA – RAW MATERIALS, *RPa*, *China – Measures Related to the Exportation of Various Raw Materials*, WT/DS394/R / WT/DS395/R / WT/DS398/R / , 2011, par. 7.822-7.823.

⁵²⁰ *Ibid.*, par. 7.846.

que o imposto resulte em encargos que sejam cobrados em excesso relativamente aos custos aproximados dos serviços estatísticos prestados.⁵²¹

4.1.1.7 *Artigo X (publicação e aplicação dos regulamentos relativos ao comércio)*

O art. X destina-se a assegurar a transparência das leis, regulamentos, decisões judiciais e administrativas relativas às fronteiras e impostos internos, assim como outros encargos; entre outras coisas, por garantir a sua publicação rápida e permitir que os governos e os comerciantes se familiarizem com eles.

Portanto, questões-chaves para a transparência são a disponibilidade (*availability*) e a acessibilidade (*accessibility*) de informações. Na prática, isso implica usualmente disponibilizar publicamente as leis e as regulações relevantes, permitindo que as partes interessadas conheçam quando as leis mudam, assegurando uniformidade na administração e nas aplicações.⁵²²

As leis, regulamentos, decisões judiciais e sentenças administrativas de aplicação geral relativas à classificação ou à valorização de produtos para fins aduaneiros, ou a alíquotas de imposto, impostos ou outros encargos, ou a requisitos, restrições ou proibições relativas às importações ou exportações, ou à transferência de pagamentos, ou que afetem a sua venda, distribuição, transporte, seguro, inspeção de armazenagem, exposição, transformação, mistura ou outra utilização, devem ser imediatamente publicadas de forma a permitir que os governos e os comerciantes se familiarizem com eles. (art. X).⁵²³

⁵²¹ ARGENTINA – TEXTILES AND APPAREL, *RPa, Argentina – Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and Other Items*, WT/DS56/R, par. 6.78. Quanto ao argumento da Argentina de que estava coletando um imposto para fins “fiscais” no contexto dos seus compromissos com o FMI, notamos que não só o art. VIII do GATT expressamente proíbe essas medidas para fins fiscais, mas que claramente uma medida para fins fiscais normalmente levará a uma situação em que o imposto resulte na cobrança de encargos que excedam os custos aproximados dos serviços estatísticos prestados.

⁵²² Cf. A. L. MARTINEZ, “Princípio da Transparência...”, cit., p. 26. O art. X, que trata da normatização do princípio da transparência envolve três requisitos: (1) tornar as informações das leis, regulações e outras políticas publicamente disponíveis de modo antecipado; (2) notificar as partes interessadas das leis e regulações relevantes, bem como qualquer mudança; e (3) assegurar que as leis e regulações sejam administradas de modo uniforme, imparcial e equitativo.

⁵²³ Cfr. CHINA – RAW MATERIALS, *Relatórios dos Painéis*, WT/DS394/R / WT/DS395/R / WT/DS398/R /, cit., par. 7.798-7.807. O Painel concluiu que a falha da China em publicar prontamente a decisão do MOFCOM de não autorizar uma quota de exportação de zinco de tal forma que permita aos governos e comerciantes familiarizarem-se com ela é inconsistente com o Artigo X:1.

O art. X:1 estabelece a obrigação de notificação contínua no caso de regulamentos da administração.⁵²⁴ As mudanças de taxas ou alíquotas tributárias também devem ser prontamente publicadas, tal como prescreve o art. X:2.

Para determinar que a medida contestada é incompatível com o art.X:3(a) do GATT 1994, o membro queixando deve demonstrar os seguintes elementos: (i) a medida é lei, regulamento, decisão judicial ou sentença administrativa de aplicação geral; (ii) a medida é do tipo descrito no art. X:1 do GATT 1994; e (III) a medida não é administrada de forma “uniforme, imparcial e razoável”.⁵²⁵ As obrigações de uniformidade, imparcialidade e razoabilidade⁵²⁶ são legalmente independentes e os membros da OMC são obrigados a cumprir os três requisitos. Isso significa que a violação de qualquer uma das três obrigações levará à violação das obrigações, de acordo com o art. X:3(a).⁵²⁷

A transparência exige que a autoridade fiscal estabeleça regras fiscais claras. Imprecisão e indefinição não só são contrárias à transparência, como podem dificultar a avaliação e pagamento de impostos por parte dos contribuintes. Embora o desconhecimento da lei pelo contribuinte não seja desculpa, a autoridade fiscal tem o ônus de estabelecer regras fiscais claras. A obscuridade das alíquotas e da base tributária viola a transparência. Além disso, a transparência é violada quando a aplicação de regras fiscais está sujeita à negociação restrita para determinados contribuintes. A clareza também exige regras precisas sobre os direitos e responsabilidades do contribuinte.⁵²⁸

⁵²⁴ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), *RPa*, *WT/DS371/RW*, cit., par. 7.890-7.895. A autoridade tributária adotava a prática de aceitar notificações que usam o RRSP (*Recommended Retail Sale Price*) para atribuir o preço médio do mercado real. Entretanto, a Tailândia não publicou a decisão administrativa de aplicação geral de que os importadores de cigarros podem notificar os RRSPs na medida em que refletem os preços médios reais do mercado com base na Notification 187 e na Order Por. 145-2555, inconsistentes com o art. X:1 do GATT.

⁵²⁵ EU – ENERGY PACKAGE, *RPa*, *European Union and Its Member States – Certain Measures Relating to the Energy Sector*, *WT/DS476/R*, *circulou 10 Agosto 2018*, par. 7.241.

⁵²⁶ DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, *RPa*, *WT/DS302/R*, cit., par. 7.388. O fato de as autoridades da República Dominicana não sustentarem as suas decisões relativas à determinação da base fiscal dos cigarros importados recorrendo às regras em vigor na altura e decidirem desconsiderar os preços de venda a retalho dos importados cigarros, não é “*de acordo com a razão*”, “*sensato*”, “*dentro dos limites da razão*”.

⁵²⁷ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), *RORec*, *WT/DS371/AB/R*, cit., par. 6, Nr. 11. Um país atua de modo inconsistente com as suas obrigações ao abrigo do art. X:3(b) por não manter ou instituir tribunais de revisão independente, ou um processo para a rápida revisão das decisões de garantia. Adicionalmente, agiu de forma inconsistente com o art. X:1 do GATT 1994 (i) ao não publicar a metodologia utilizada para determinar a base tributária; (ii) agir de forma inconsistente com o art. X:1 do GATT 1994. X:1, ao não publicar a metodologia e os dados necessários para determinar os preços à saída da fábrica para cigarros domésticos; (iii) agir de forma inconsistente com o art. X:1 do GATT 1994 X:1 do GATT 1994, ao não publicar adequadamente a regra geral relativa à liberação de garantias.

⁵²⁸ Cf. W. B. HILDRETH, “Tax Transparency”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed., Urban Institute Press, Washington, D.C., 2005, p. 430. A transparência fiscal assenta fundamentalmente na capacidade de o contribuinte compreender e cumprir as

4.1.1.8 Artigo XI (eliminação geral de restrições quantitativas)

O art. XI:1 é contra proibições e restrições, a não ser direitos alfandegários, impostos ou outros encargos. No que respeita à natureza dos entraves à importação e à exportação, os impostos são, em geral, preferidos às restrições quantitativas. O art. XI do GATT proíbe quotas de exportação e outras restrições quantitativas, mas isenta as restrições de exportação na forma de impostos aduaneiros e impostos internos.⁵²⁹ Em princípio, então, os impostos de exportação são permitidos ao abrigo da legislação da OMC, e o seu *quantum* não é regulamentado, a menos que um membro programe compromissos em relação aos direitos de exportação.⁵³⁰ Deve-se observar, entretanto, que alguns Estados que aderiram à OMC em 1996, ou após, aceitaram limitações à faculdade de impor direitos de exportação nos protocolos de adesão. Entre eles destaque-se a China.⁵³¹

Portanto, há exceções à regra, tais como as restrições quantitativas aplicadas temporariamente para prevenir ou atenuar a escassez crítica de alimentos e outros produtos essenciais [Art. XI:2 (a)], bem como os relativos à agricultura e à pesca (art. XI:2 (c)). As quotas são ainda permitidas em relação às crises de balança de pagamentos (art. XII do GATT) e como parte da ação de emergência (art. XIX do GATT)⁵³².

responsabilidades fiscais, prevendo as consequências das características tributáveis. Os contribuintes devem saber como cumprir as regras fiscais e calcular os seus respectivos encargos fiscais. A transparência reduz os problemas do principal agente e minimiza os custos de transação na economia.

⁵²⁹ Cf. G. MARCEAU, “WTO and Export Restrictions”, cit., p. 566. A maioria dos especialistas em direito da OMC acredita que as medidas de exportação, tais como os direitos de exportação, são abrangidas por regras relevantes do sistema jurídico GATT e que, portanto, os direitos de exportação devem, por exemplo, respeitar a cláusula da Nação Mais Favorecida (NMF) do art. I, bem como as prescrições do art. XXIV:8(a)(ii), e poderiam, assim, beneficiar das flexibilidades no art. XX para justificar violações ao GATT.

⁵³⁰ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa*, *WT/DS453/R*, cit., par. 7.1065-7.1067. Uma medida da Argentina que consistia na aplicação de métodos de avaliação de transações com base nos PT para efeitos de base tributária para o imposto sobre rendimentos pelos contribuintes em relação a transações efetuadas com pessoas de países não cooperativos foi considerada como fiscal pelo Painel e, portanto, não sujeita à restrição prescrita no art. XI:1 do GATT.

⁵³¹ CHINA – RAW MATERIALS, *RORec*, *China – Measures Related to the Exportation of Various Raw Materials*, *WT/DS394/AB/R / WT/DS395/AB/R / WT/DS398/AB/R*, 2012, par. 321.

⁵³² W. J. DE BRITO FILHO, “O princípio de não discriminação tributária no comércio internacional de bens”, cit., pp. 186-190.

4.1.1.9 Artigo XVI (subsídios)

O art. XVI:1 não apresenta a definição de prejuízo grave; em vez disso, prevê o direito de consulta, com vista a limitar a bonificação “em todos os casos em que fique estabelecido que o subsídio causa ou ameaça prejuízo sério”.⁵³³

Por sua vez no Anexo I, Ad art. XVI do GATT, prescreve: “*a isenção, em favor de um produto exportado, dos direitos ou taxas que atingem o produto similar quando este é destinado ao consumo interno, ou a emissão desses direitos ou taxas em quantidade que não exceda aqueles que eram devidos, não serão consideradas subvenção*”.

Nos termos dos acordos da OMC, os direitos compensatórios só podem ser impostos em conformidade com o disposto na parte V do ASCM e no art. VI do GATT 1994, tomados em conjunto. Isso é igualmente aplicável à relação entre a parte II do ASCM e o art. XVI do GATT 1994. O ASCM e o art. XVI não devem ser interpretados isoladamente, uma vez que o ASCM contém um conjunto de direitos e obrigações que vão muito além da mera aplicação e interpretação dos artigos VI, XVI e XXIII do GATT 1947. Os princípios jurídicos derivados do art. XVI:4 do GATT 1947, lidos isoladamente e sem o benefício das disposições pormenorizadas do ASCM sobre os conceitos de “subsídio” e “subsídio de exportação”, podem ser de pouca valia; se for o caso, orientações interpretativas possibilitam compreender o âmbito das obrigações de um membro em matéria de subvenções à exportação ao abrigo do ASCM.⁵³⁴

O art. III e o art. XVI do GATT coexistem e lidam com questões distintas e são simultaneamente aplicáveis: o art. III é aplicável a todas as formas de discriminação do produto e o art. XVI lida geralmente com o direito condicional dos membros da OMC de fornecerem subsídios aos seus produtores domésticos, um princípio reiterado no art. III:8 (b), do GATT.⁵³⁵

4.1.1.10 Artigo XVIII (assistência governamental ao desenvolvimento económico)

Uma isenção de determinadas obrigações do GATT para os países em desenvolvimento resultou da sessão de revisão de 1954-1955, em que as partes contratantes alteraram o GATT, acrescentando o art. XVIII em benefício dos países em desenvolvimento que enfrentam dificuldades nos saldos de pagamentos ou que procuram nutrir uma indústria embrionária.

⁵³³ KOREA – COMMERCIAL VESSELS, RPa, *Korea – Measures Affecting Trade in Commercial Vessels*, WT/DS273/R, 2005, par. 7.589.

⁵³⁴ US – FSC, RPa, *United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations»*, WT/DS108/R, 2000, par. 7.82.

⁵³⁵ BRAZIL – TAXATION, RPa, WT/DS472/R WT/DS497/R, cit., par. 7.83.

Certas disposições do GATT 1994, tais como artigos XII, XIV, XV e XVIII, chegam a permitir que um membro da OMC, em determinadas circunstâncias especificadas e relacionadas com o intercâmbio de questões ou o saldo de pagamentos, seja dispensado de algumas das suas obrigações ao abrigo do GATT 1994.⁵³⁶

4.1.1.11 Artigo XX (exceções)

O art. XX estabelece as exceções gerais⁵³⁷ às obrigações do GATT e, por conseguinte, é relevante para as medidas fiscais e não fiscais. Isso significa que, se o objetivo da política de um membro for abrangido pelo âmbito de aplicação e satisfizer as condições do art. XX do GATT, a medida restritiva associada ao comércio será autorizada a desviar-se das obrigações do GATT.⁵³⁸

Essencialmente, os membros da OMC têm o direito de prosseguir políticas que não se fundamentam no livre comércio, desde que satisfaçam as condições do art. XX, incluindo sua cláusula introdutória, que exige que esse direito não seja abusado⁵³⁹.

⁵³⁶ ARGENTINA – FOOTWEAR (EC), *RORec, Argentina – Safeguard Measures on Imports of Footwear, WT/DS121/AB/R*, 1999, par. 73.

⁵³⁷ Cf. L. P. CUNHA, “GATT, GATS e serviços financeiros”, cit., pp. 439-440. A possibilidade derogatória, que se define como a possibilidade de abrir exceções ao cumprimento dos princípios fundamentais do GATT e da OMC, particularmente no que se refere às cláusulas da nação-mais-favorecida e do tratamento nacional, mas também no que toca à aplicação incondicional ou irrestrita das mesmas cláusulas), com vastas concretizações a nível universal, geral e especial, é a pedra de toque na construção do multilateralismo.

⁵³⁸ Muitas vezes o termo “exceção” é usado para descrever qualquer tipo de derrogação das regras da OMC, independentemente de seu âmbito e da relação com outras regras da OMC e apesar do fato de apenas algumas derrogações serem na verdade designadas como “exceções” nos acordos da OMC. Ao lado das exceções, há pelo menos seis outras formas de derrogações, nomeadamente: i) *waivers*, ii) salvaguardas (*safeguards*), iii) isenções, iv) aplicações diferenciais, v) limitações ou qualificações de escopo e vi) defesas afirmativas. Os *waivers*, permitem a suspensão temporária de certas obrigações, são distintos de todas as outras derrogações às regras, na medida em que não estão claramente estipuladas nos acordos existentes da OMC, mas são pronunciadas numa base *ad hoc* e por período de tempo limitado pelas Conferências Ministeriais da OMC. As salvaguardas assemelham-se aos *waivers* na medida em que suspendem temporariamente certas obrigações. Ao contrário de outras derrogações, porém, as salvaguardas são regras que estabelecem obrigações positivas nelas mesmas. As isenções não alteram o âmbito da regra e a sua obrigação positiva, mas suspendem a obrigação para certos Estados-membros da OMC durante determinado período de tempo, como exemplificado no Anexo ao art. 2 do GATS. *Aplicações diferenciais* referem-se principalmente a derrogações das regras processuais, tais como as regras contidas no Entendimento de Resolução de Litígios (ERL), e são frequentemente utilizadas como sinónimo do conceito de tratamento especial e diferenciado. As limitações ou qualificações e as defesas afirmativas, por outro lado, estão diretamente relacionadas com a forma de aplicação ou o âmbito de aplicação da regra que circunscreve uma obrigação positiva. Enquanto as disposições de âmbito, limitações e qualificações (os termos são frequentemente utilizados indistintamente) são parte integrante da regra, esclarecendo os limites da obrigação positiva, as defesas afirmativas não são disposições de âmbito nem se qualificam como exceções. O ORec determinou que a nota de rodapé no Acordo de Subsídios que permite aos membros tomar medidas para aliviar a dupla tributação foi uma defesa afirmativa para a acusação de manter a restrição à exportação e não a exceção. Isso se deve ao fato de não alterar o âmbito da definição de “subvenção” do Acordo, nem da disposição a que estava associada, nem da disposição conexa. *Vide*: M. WILKE, “II.40 Derogations and Exceptions in other WTO Instruments”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 268-269.

⁵³⁹ INDONESIA – IMPORT LICENSING REGIMES, *RORec, Indonesia – Importation of Horticultural Products, Animals and Animal Products, WT/DS477/AB/R, WT/DS478/AB/R (adotado 22 Novembro 2017)*, 2017, par. 5.98-5.99. A função

O art. XX enumera as circunstâncias em que as medidas podem ser utilizadas, não obstante outras obrigações do GATT, desde que as medidas não sejam aplicadas de forma a constituírem um meio de “discriminação arbitrária, ou injustificada” ou uma “restrição disfarçada” no comércio internacional. Em especial, podem ser permitidas derrogações para as medidas que, *inter alia*: são (i) necessárias à proteção da moralidade pública; são (ii) necessárias à proteção da saúde e da vida das pessoas e dos animais e à preservação dos vegetais; são (iii) necessárias a assegurar a aplicação das leis e regulamentos que não sejam incompatíveis com o GATT; (iv) relativas à conservação dos recursos naturais esgotáveis, se tais medidas forem aplicadas conjuntamente a restrições à produção ou ao consumo nacionais; e (v) que impliquem restrições à exportação de matérias-primas produzidas no interior do país e necessárias para assegurar à indústria nacional de transformação as quantidades essenciais das referidas matérias-primas.

4.1.1.11.1 *Caput* do Artigo XX

Para se considerar se a medida discriminatória e justificada é “discriminação arbitrária” aplica-se o teste de necessidade e o teste menos restritivo. O *caput* não contém a palavra “necessário”, mas a jurisprudência tem confirmado a exigência do teste de necessidade. No âmbito do teste de necessidade, verificaremos se a medida estava “razoavelmente disponível”. Se a resposta for sim, então é necessário e não arbitrário. Também consideraremos o teste menos restritivo, ou seja, a medida não deve ser mais restritiva para o comércio do que o necessário.⁵⁴⁰

Quanto ao termo “injustificável”, as definições estabelecidas no dicionário de inglês mais curto de Oxford, fornecem algumas orientações sobre o seu significado ordinário: “*unjustifiable, not justifiable, indefensible*” e “*justifiable: able to be legally or morally justified; able to be shown to be just, reasonable, or correct; defensible.*”⁵⁴¹ No contexto do *caput* do art. XX, estas definições sugerem, globalmente, a

do *caput* do art. XX é manter o equilíbrio entre as obrigações previstas no GATT 1994 e as exceções prescritas em cada parágrafo do art. XX.

⁵⁴⁰ Cf. P. GALÁN, “The Meaning of Arbitrary and Unjustifiable Discrimination” and «Disguised Restriction», in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 207. “*A justified discriminatory measure is considered to be “arbitrary discriminatory” when it is not considered reasonably available under the necessity test and when it is considered more trade-restrictive than necessary.*”

⁵⁴¹ *Ibid.*, p. 208. Conceituou-se: i) discriminação injustificável – “*A justified discriminatory measure is an “unjustifiable discrimination” when it abuses or violates the principle of good faith and when it fails the balance test between the trade objective pursued, the legitimate aim invoked by the State as justification and the obligations the State has under the agreement.*” e ii) restrição disfarçada – “*A discriminatory but justified measure is considered “disguised restriction” when the measure does not impose in a clear and precise manner the new competitive conditions that governments have the right to establish when they intervene in their domestic market*”

necessidade de ser capaz de “defender” ou explicar de forma convincente a fundamentação para qualquer discriminação na aplicação da medida.⁵⁴²

Desse modo, um teste de necessidade é incorporado às cláusulas gerais de exceção do art. XX do GATT (bem como o art. XIV do GATS). Assim, um respondente deve não só demonstrar que a sua medida persegue um objetivo político que se enquadra no âmbito dos interesses públicos listados, mas também que a medida é necessária para atingir o objetivo pretendido. De acordo com a jurisprudência do ORec, a necessidade é avaliada pelo processo de “ponderação e equilíbrio”, considerando (i) a importância relativa dos interesses ou valores perseguidos; (ii) a contribuição da medida para a realização do objetivo; (iii) o impacto restritivo da medida no comércio internacional; e (iv) a existência de medidas alternativas razoavelmente disponíveis.⁵⁴³

No que diz respeito à “discriminação arbitrária, ou injustificada, entre países onde existem as mesmas condições”, o padrão de discriminação ao abrigo das obrigações do GATT não é o mesmo que nos termos do art. XX (exceções).⁵⁴⁴ As circunstâncias que trazem a discriminação e que devem ser examinadas ao abrigo do *caput* do art. XX não podem ser as mesmas que levaram à constatação da violação de uma disposição substantiva do GATT 1994.⁵⁴⁵ O *caput* do art. XX abrange não só a discriminação do tipo NMF entre os diferentes países, mas também a discriminação do tipo de tratamento nacional decorrente da diferença de tratamento concedida ao produto semelhante, em comparação com o tratamento dos produtos semelhantes, quando destinados ao consumo doméstico.⁵⁴⁶

Para que uma medida seja aplicada de forma que constitua “discriminação arbitrária, ou injustificada, entre os países onde existem as mesmas condições”, três elementos devem existir: (i) a aplicação da medida deve resultar em “discriminação”; (ii) a discriminação deve ser “arbitrária ou

⁵⁴² BRAZIL – RETREADED TYRES, RPa, *Brazil – Measures Affecting Imports of Retreaded Tyres*, WT/DS332/R, 2007, par. 7.259-7.260.

⁵⁴³ N. DIEBOLD, *Non-discrimination in...*, cit., p. 93; KOREA – VARIOUS MEASURES ON BEEF, RORec, *Korea – Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef*, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, 2000, par. 166; BRAZIL – RETREADED TYRES, RORec, *Brazil – Measures Affecting Imports of Retreaded Tyres*, WT/DS332/AB/R, 2007, par. 178.

⁵⁴⁴ US – TUNA II (21.5 – MEXICO) (II), RORec, *United States – Measures Concerning the Importation, Marketing and Sale of Tuna and Tuna Products, Recurso ao art. 21.5 do DSU por the United States, Segundo Recurso para art. 21.5 do DSU pelo Mexico*, WT/DS381/AB/RW/USA, WT/DS381/AB/RW2, adotado 11 Janeiro 2019, 2018, par. 6.288. Um dos fatores mais importantes na avaliação da discriminação arbitrária ou injustificada ao abrigo do art. XX do GATT 1994 é a questão de saber se a discriminação pode ser reconciliada, ou se está racionalmente relacionada com o objetivo político relativamente a que a medida tenha sido provisoriamente justificada ao abrigo de um dos parágrafos do art. XX.

⁵⁴⁵ Cf. BRAZIL – TAXATION, RPa, WT/DS472/R WT/DS497/R, cit., par. 7.537.

⁵⁴⁶ CHINA – RARE EARTHS, RPa, *China – Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten, and Molybdenum*, WT/DS431/R, WT/DS432/R, WT/DS433/R, 2014, par. 7.190.

injustificável no caráter”; e (iii) essa discriminação deve ocorrer “entre países onde prevalecem as mesmas condições”.⁵⁴⁷

No que diz respeito ao elemento de “*discriminação arbitrária ou injustificável*”, a análise refere-se principalmente à causa ou à fundamentação da discriminação; ou seja, se a discriminação que resulta da aplicação de alguma medida tem legítima causa ou base à luz das orientações estabelecidas nos parágrafos do art. XX. Por outras palavras, existe uma “*discriminação arbitrária, ou injustificada*” quando um membro procura justificar a discriminação resultante da aplicação da medida por fundamentação que não tem qualquer relação com a realização do objetivo que se insere em um dos parágrafos do art. XX, ou vai contra esse objetivo. A apreciação sobre a discriminação ser arbitrária ou injustificável deve-se fazer à luz do objetivo da medida.⁵⁴⁸

Deve-se ter em mente que o art. XX não estabelece quaisquer “obrigações positivas” pertinentes para determinar o âmbito adequado das obrigações impostas nos termos dos art. I (TN) e III (NMF). Em vez disso, o art. XX define as circunstâncias em que os membros têm o direito de “adotar ou manter” medidas incompatíveis com as obrigações impostas ao abrigo de outras disposições do GATT, tais como os art. I e III.⁵⁴⁹

O ORec observou que a noção de boa-fé é princípio do direito público internacional que os membros da OMC devem cumprir. Mais especificamente, em US – SHRIMP, o ORec caracterizou tal princípio no âmbito da doutrina do abuso de direito no contexto do *chapeau* do art. XX. Assim, a boa-fé proíbe o abuso do exercício dos direitos do Estado e ordena que, sempre que a afirmação

⁵⁴⁷ US – SHRIMP, *RORec*, *United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products*, WT/DS58/AB/R, 1998; ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa*, WT/DS453/R, cit., p. 7.746.

⁵⁴⁸ COLOMBIA – PORTS OF ENTRY, *RPa*, WT/DS366/R, cit., par. 7.544-7.545.

⁵⁴⁹ Cf. A. DAVIES, “Interpreting the Chapeau of GATT Article XX in Light of the ‘New’ Approach in Brazil-Tyres”, *Journal of World Trade*, vol. 43, 3, 2009, p. 511. Aplicável igualmente ao art. XI (eliminação geral de restrições quantitativas). No caso BRAZIL – RETREADED TYRES houve proibição de importação de pneus recauchutados e usados, sendo a razão apresentada para a proibição a conexão estabelecida entre o acúmulo de resíduos de pneus no final de sua vida útil e os riscos para a vida e saúde humana, animal e vegetal. Os resíduos de pneus usados proporcionam um terreno adequado para a criação de mosquitos portadores de doenças e, se queimados, liberam emissões tóxicas que causam todos os tipos de problemas à saúde humana. A proibição de importação, contudo, acabou por ficar incompleta em dois aspectos. Uma isenção para pneus reformados (uma subcategoria de pneus reformados) de outros países do MERCOSUL foi incorporada na medida como resultado de uma decisão de um tribunal arbitral do MERCOSUL. O segundo aspecto foi que volumes significativos de carcaças de pneus usados estavam sendo importados por reformadores brasileiros que haviam obtido liminares de seus tribunais nacionais impedindo a aplicação da proibição contra eles. Assim, as empresas brasileiras de recauchutagem conseguiram fabricar pneus recauchutados a partir de carcaças de origem europeia, embora as empresas europeias não tivessem condições para exportarem pneus recauchutados para o Brasil. Conclui-se que a proibição de importação era uma restrição quantitativa, em violação ao Artigo XI:1 do GATT, que não podia ser exonerada com base no Artigo XX. A isenção concedida ao MERCOSUL resultou na aplicação da proibição de importação de uma forma que constitui uma “discriminação arbitrária ou injustificável”.

de direitos se sobreponha ao campo abrangido pela obrigação de solicitação, deve ser exercida de boa-fé, ou seja, de forma razoável.⁵⁵⁰

Por oportuno, cabe observar que o art. XX do GATT não se refere a medidas destinadas a proteger o ambiente. Isso não significa, contudo, que, quando tais medidas afetam o comércio, elas não podem beneficiar da exceção do art. XX. Existem interesses em que as preocupações de política ambiental se acomodam no quadro legal existente da OMC; por exemplo, o Comitê de Comércio e Ambiente da OMC refere-se às exceções do art. XX(b), (d) e (g) como exceções ambientais.⁵⁵¹

4.1.1.11.2 Artigo XX(a) – “necessárias à proteção da moralidade pública”

A alínea (a) admite a possibilidade de medidas tributárias discriminadoras que sejam “necessárias à proteção da moralidade pública.” O conceito de “moralidade pública” tem sido abordado pela jurisprudência da OMC. Ao interpretar esse conceito pela primeira vez, o painel US – GAMBLING salientou que a expressão denota padrões de conduta correta e errada mantidos por uma comunidade ou nação ou em seu nome, e que seu conteúdo pode variar no tempo e no espaço, dependendo de uma série de fatores, incluindo os valores sociais, culturais, éticos e religiosos prevalentes.⁵⁵² O painel advertiu que os membros, ao aplicarem conceitos sociais semelhantes, têm o direito de determinar a proteção que considerem adequada, existindo, portanto, alguma margem para definir e aplicar a si o conceito de “moralidade pública” nos respectivos territórios, de acordo com os próprios sistemas e escalas de valores. Por sua vez, no painel CHINA – PUBLICATIONS AND AUDIOVISUAL PRODUCTS, na interpretação do art. XX(a) do GATT, pela primeira vez se adotou a interpretação da “moralidade pública” proposta pelo painel em US – GAMBLING.⁵⁵³ O painel considerou que a art. XX(a) do GATT e o art. XIV(a) do GATS utilizam o mesmo conceito, e não viu razão para se afastar da interpretação proposta em US – GAMBLING. Adicionalmente, o painel in EC – SEAL PRODUCTS também interpretou o termo “moral pública” na acepção do art. XX(a) do GATT. O painel apontou que a avaliação do escopo da expressão sugere que os membros têm certo grau de discricionariedade na definição do escopo da “moral pública”

⁵⁵⁰ US – SHRIMP, *RORec*, WT/DS58/AB/R, cit., p. 156.

⁵⁵¹ D. J. F. EATON; J. BOURGEOIS; T. J. ACHTERBOSCH, *Product differentiation under the WTO; An analysis of labelling and tariff or tax measures concerning farm animal welfare*, Agricultural Economics Research Institute (LEI), The Hague, 2005, p. 44.

⁵⁵² US – GAMBLING, *RPa*, *United States – Measures Affecting the Cross Border Supply of Gambling and Betting Services*, WT/DS285/R, par. 6.465 e 7.334.

⁵⁵³ CHINA – PUBLICATIONS AND AUDIOVISUAL PRODUCTS, *RPa*, *China – Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products*, WT/DS363/R, 2009, par. 7.759.

com respeito a vários valores prevalecentes em suas sociedades em determinado momento.”⁵⁵⁴ Entretanto, o ORec em EC – SEAL PRODUCTS deixou claro que não considerava que o termo “proteger”, quando usado em relação à “moralidade pública” com base no art. XX(a), exigisse a identificação da existência de risco para a moral pública, e que tinha dificuldade em aceitar que o Painel fosse obrigado a identificar o conteúdo exato do padrão de moral pública em questão.⁵⁵⁵

Recentemente, o painel de BRAZIL – TAXATION observou que políticas cobertas pela exceção moral pública em disputas anteriores abordaram questões como lavagem de dinheiro, crime organizado, fraude, jogos de menores e jogo patológico; revisão de conteúdo para impedir a disseminação de bens culturais com conteúdo que tenha impacto negativo na moral pública de um membro; e preocupação do público relacionada com o bem-estar das focas.⁵⁵⁶ Com relação à invocação pelo Brasil do art. XX(a), embora o painel tenha considerado que a medida tributária se destinava a proteger a moral pública, também considerou que o Brasil não havia demonstrado que os aspectos da medida considerados inconsistentes com as disposições do GATT eram “necessários” para se alcançar a inclusão social e o acesso à informação, na acepção do art. XX(a).⁵⁵⁷

4.1.1.11.3 Artigo XX(b) – “necessárias a proteção da saúde, vida... e preservação dos vegetais”

A abordagem geral para se examinar a alínea (b) consiste em determinar primeiro se a medida (tributária) em questão foi projetada para seguir uma política de proteção humana, vida ou saúde animal ou vegetal, ou seja, se a medida se enquadra no escopo da provisão. Se incidir no escopo, será então determinado se a medida é “necessária” para atingir esse objetivo.⁵⁵⁸

A proteção da saúde ou segurança humana é um dos objetivos legítimos de qualquer organismo internacional. Observamos a esse respeito que, no contexto do art. XX(b), a preservação

⁵⁵⁴ EC – SEAL PRODUCTS, *RPa*, *European Communities – Measures Prohibiting the Importation and Marketing of Seal Products*, WT/DS400/R, WT/DS401/R, par. 7.380-7.381.

⁵⁵⁵ EC – SEAL PRODUCTS, *RORec*, *European Communities – Measures Prohibiting the Importation and Marketing of Seal Products*, WT/DS400/AB/R, WT/DS401/AB/R, 2014, par. 5.197-5.199.

⁵⁵⁶ BRAZIL – TAXATION, *RPa*, WT/DS472/R WT/DS497/R, cit., par. 7.521.

⁵⁵⁷ *Ibid.*, p. 7.508-7.626.

⁵⁵⁸ S. N. LESTER; B. MERCURIO; A. DAVIES, *World trade law*:..., cit., p. 398. A alínea (b) é uma das mais importantes do Art XX, autorizando as medidas que sejam necessárias para proteger a vida humana, animal ou vegetal; ela é tão importante, que foi elaborado o acordo SPS que aborda regras positivas para essas questões.

da vida e saúde humanas pela eliminação ou redução de riscos conhecidos e ameaçadores à saúde foi considerada valor tão vital quanto importante no mais alto grau.⁵⁵⁹

No Painel do BRAZIL – TAXATION, argumentou-se que o programa INOVAR-AUTO era parte de um conjunto de políticas brasileiras destinadas a (i) melhorar a segurança dos veículos e (ii) reduzir as emissões de CO₂, de tal forma que se enquadraria no leque de políticas destinadas a proteger a vida e a saúde humana, animal ou vegetal, bem como o meio ambiente. O programa contribuía assim para o objetivo de proteger a vida e a saúde humana, fornecendo incentivos para a produção de veículos mais seguros. Além disso, alegou-se que as políticas para aumentar a eficiência energética dos veículos resultam na proteção do meio ambiente que leva à proteção da vida e da saúde humana, animal e vegetal. Entretanto, com relação à invocação pelo Brasil do art. XX(b), o Painel concluiu que, embora o Brasil tivesse demonstrado que a medida foi concebida para proteger a vida e a saúde humanas no sentido do art. XX(b), era provável que o programa INOVAR-AUTO não proporcionasse grande, ou nenhuma, contribuição para esses objetivos. Também constatou que o Brasil não havia demonstrado que os aspectos da medida considerados inconsistentes com as disposições do Artigo III eram “necessários” para proteger a saúde pública e a vida. Concluiu que a discriminação tributária praticada não era justificada com base no art. XX(b).⁵⁶⁰

4.1.1.11.4 Artigo XX(d) – “assegurar a aplicação das leis e regulamentos”

Para uma medida incompatível com o GATT 1994 ser justificada provisoriamente ao abrigo do art. XX (d), devem ser apresentados dois elementos: a medida deve ser concebida para “garantir a conformidade” com “leis ou regulamentos” que não é incompatível com determinada disposição do GATT; e a medida deve ser “necessária” para garantir tal cumprimento.⁵⁶¹ Em suma, medidas que assegurem a conformidade com as leis e regulamentos que não são incompatíveis com as disposições do GATT, criam condições para exceções.

No tocante a aspectos fiscais, o art. XX (d) pode servir para justificar tributação ou práticas administrativas tributárias relacionadas que não estejam em conformidade com as disposições do

⁵⁵⁹ AUSTRALIA – TOBACCO PLAIN PACKAGING (DOMINICAN REPUBLIC), RPa, *Australia – Certain Measures Concerning Trademarks, Geographical Indications and Other Plain Packaging Requirements Applicable to Tobacco Products and Packaging*, WT/DS435/R, WT/DS441/R, WT/DS458/R, WT/DS467/R, 2018, par. 7.247.

⁵⁶⁰ Para análise detalhada de argumentos e razões apreciadas, *vide*: BRAZIL – TAXATION, RPa, WT/DS472/R WT/DS497/R, cit., par. 7.774-7.848.

⁵⁶¹ MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, RORec, *Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages*, WT/DS308/AB/R, 2006, par. 67; KOREA – VARIOUS MEASURES ON BEEF, RORec, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, cit., par. 157.

GATT, quando forem “*necessárias para assegurar a aplicação de leis e regulamentos que não sejam inconsistentes com as disposições do GATT*”.

O Painel ARGENTINA – HIDES AND LEATHER, examinou a compatibilidade de uma medida de imposto de renda com o art. XX(d), e concluiu, entre outras coisas, que era necessário assegurar o cumprimento das regras argentinas de imposto de renda; porém, a medida falhou no teste do caput art. XX.⁵⁶² No caso DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES ⁵⁶³, o reclamado alegou a exigência de selo fiscal, assegurava o cumprimento de suas leis e regulamentos fiscais em geral e, mais especificamente, as disposições que regem o imposto sobre o consumo seletivo.

Os termos “para assegurar a aplicação” referem-se aos tipos de medidas que um membro da OMC pode procurar justificar nos termos do art. XX(d) e relacionam-se com a concepção das medidas que se procura justificar. Desse modo, os termos “para assegurar a aplicação” não ampliam o escopo dos termos “leis e regulamentos” para abranger as obrigações internacionais de outro membro da OMC; em vez disso, os termos “para assegurar a aplicação” circunscrevem o âmbito de aplicação do art. XX(d).⁵⁶⁴ Uma medida pode ser projetada “para assegurar a aplicação”, mesmo se a medida não puder garantir que se vai conseguir alcançar seu resultado com certeza absoluta. O “uso de coerção” não é componente necessário da medida projetada “para assegurar a aplicação”. O art. XX(d) exige apenas que o projeto da medida colabore para garantir o

⁵⁶² ARGENTINA – HIDES AND LEATHER, *RPa*, *Argentina – Measures Affecting the Export of Bovine Hides and Import of Finished Leather*, *WT/DS155/R*, 2000, par. 11.308, 11.330, 11.315. “É importante ter em conta que o padrão de discriminação ‘injustificável’ é diferente na natureza e na qualidade do padrão de discriminação contido no art. III:2, primeira frase. Como a Argentina salienta corretamente, a proibição de discriminação injustificável na aplicação de uma medida por implicação necessária deixa espaço à discriminação justificável. Por outro lado, isso não implica que alguma discriminação seja sempre justificável. Se qualquer discriminação é ou não justificável, numa dada instância, e em caso afirmativo, em que medida, deve ser verificado por meio de análise das circunstâncias específicas de cada caso.”

⁵⁶³ DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, *RPa*, *WT/DS302/R*, cit., par. 7.210-7.211. As leis e regulamentos fiscais não foram identificadas como incompatíveis com as disposições do GATT. Entretanto, as Honduras fizeram reivindicações contra as leis e regulamentos da República Dominicana limitadas a um aspecto específico, ou seja, a maneira pela qual a República Dominicana determinava o valor dos cigarros importados para efeitos da aplicação do imposto sobre o consumo seletivo. O requisito do selo fiscal não está vinculado ao aspecto específico das leis e regulamentações. Desse modo, para efeitos de análise dos argumentos da República Dominicana, ao abrigo do art. XX(d), pode presumir-se que a legislação ou regulamentação tributária, que seria imposta com o requisito de selo fiscal, não é incompatível com as disposições do GATT.

⁵⁶⁴ MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, *RORec*, *WT/DS308/AB/R*, cit., par. 72.

cumprimento das leis ou regulamentações que não sejam incompatíveis com as disposições do GATT 1994.⁵⁶⁵

As “leis e regulamentos” referidas no art. XX(d) devem ser aquelas em relação às quais a conduta seria, em tese, de “conformidade”; o âmbito das “leis e regulamentos” não se limita a instrumentos juridicamente executórios (incluindo, por exemplo, perante um tribunal de direito), ou que sejam acompanhados de penalidades e sanções a aplicar em situações de incumprimento; o conceito é mais amplo e pode, em casos adequados, incluir regras em relação às quais um membro procura “garantir a conformidade”, mesmo quando a conformidade não é coagida, por exemplo, pela imposição de sanções, ao avaliar se a regra se insere no âmbito de “leis ou regulamentos” nos termos do art. XX (d).⁵⁶⁶

Uma medida que não seja adequada ou capaz de garantir o cumprimento das leis e regulamentações pertinentes não atenderá à exigência de “necessidade”. Cumpre avaliar a necessidade da medida à luz de todos os fatores pertinentes como critérios que devem ser tidos em consideração e referência à necessidade. Por isso, deve-se levar em consideração a importância relativa dos interesses ou valores comuns que as leis ou regulamentos a serem aplicados visam proteger: a) cobrança de tributos e prevenção da evasão fiscal;⁵⁶⁷ e b) redução da evasão fiscal e do contrabando.⁵⁶⁸

O intérprete do tratado, ao avaliar uma medida que seja necessária para garantir a conformidade da lei ou regulamento coerente com a OMC, pode, em casos adequados, ter em conta a importância relativa dos interesses ou valores comuns que a lei ou a regulamentação imposta se destina a proteger. A cobrança de receitas fiscais (e, inversamente, a prevenção da evasão

⁵⁶⁵ INDIA – SOLAR CELLS, *RORec, India – Certain Measures Relating to Solar Cells and Solar Modules, WT/DS456/AB/R*, 2016, par. 5.108; MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, *RORec, WT/DS308/AB/R*, cit., par. 73-74, 99.

⁵⁶⁶ INDIA – SOLAR CELLS, *RORec, WT/DS456/AB/R*, cit., par. 5.108-5.111, 5.121.

⁵⁶⁷ ARGENTINA – HIDES AND LEATHER, *RPa, WT/DS155/R*, cit., par. 7.215; DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, *RORec, Dominican Republic – Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes, WT/DS302/AB/R*, 2005, par. 59, 71. Destacam-se os fatos de a evasão fiscal ser usual e de que, no contexto de baixos níveis de conformidade fiscal, as autoridades fiscais não podem esperar melhorar a cobrança de impostos, principalmente através da prossecução da aplicação repressiva (por exemplo, processos penais agressivos de infratores fiscais). Nestas circunstâncias, as autoridades fiscais devem dirigir os seus esforços para evitar que a evasão fiscal ocorra em primeiro lugar.

⁵⁶⁸ COLOMBIA – PORTS OF ENTRY, *RPa, WT/DS366/R*, cit., par. 7.562; DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, *RPa, WT/DS302/R*, cit., par. 7.215; *RORec, WT/DS302/AB/R*, cit., par. 71. «7.215 *The Panel finds no reason to question the Dominican Republic's assertions in the sense that the collection of tax revenue (and, conversely, the prevention of tax evasion) is a most important interest for any country and particularly for a developing country such as the Dominican Republic.*»

fiscal⁵⁶⁹) é o interesse mais importante para qualquer país e, em particular, para um país em desenvolvimento.

A medida que contribui para a realização do fim almejado, ou seja, a garantia do cumprimento da lei ou regulamentação em causa, deve ser considerada “necessária” na avaliação dessa medida, considerando a prevenção da evasão fiscal como forma de melhorar a cobrança de impostos em oposição às estratégias repressivas de execução. Uma medida que não seja adequada ou capaz de garantir o cumprimento das leis ou regulamentações pertinentes não atenderá à exigência de “necessidade”.⁵⁷⁰

4.1.1.11.5 Artigo XX(g) – “relativas à conservação dos recursos naturais esgotáveis”

O art. XX(g) permite aos membros, em certas condições, tomar medidas relativas à conservação dos recursos naturais esgotáveis, se essas medidas forem efetivadas em conjugação com restrições à produção ou ao consumo doméstico. Está bem estabelecido que o art. XX (g) é exceção em relação à parte a que incumbe o ônus da prova, autorizando-se no art. XX (g) medidas de conservação ambiental, um importante objetivo referido no preâmbulo do acordo da OMC, os membros reconheceram implicitamente que a aplicação de tais medidas não seria desencorajada, simplesmente porque o art. XX(g) constitui defesa de uma outra forma de medidas inconsistentes da OMC.⁵⁷¹

⁵⁶⁹ Conceitos como “*evasion*” e “*avoidance*” não parecem existir em relação aos direitos aduaneiros, pelo menos em contexto jurídico. Em comparação, observamos que tais conceitos são relativamente bem definidos no contexto do direito fiscal interno. Por exemplo, o *Black’s Law Dictionary* fornece as seguintes definições: “*tax avoidance*” é «o ato de tirar proveito de oportunidades de planejamento tributário legalmente disponíveis, a fim de minimizar a sua carga fiscal»; e “*tax evasion*” é «a tentativa intencional de derrotar ou contornar a lei tributária, a fim de reduzir ilegalmente a sua responsabilidade fiscal; a evasão fiscal é punível por sanções civis e penais-também denominadas fraude fiscal.» Cf. CHINA – AUTO PARTS, *RPa*, *WT/DS339/R* *WT/DS340/R* *WT/DS342/R*, cit., par. 7.335.

⁵⁷⁰ Cf. DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, *RORec*, *WT/DS302/AB/R*, cit., par. 71. O requisito de selo fiscal foi de eficácia limitada na prevenção da evasão fiscal e do contrabando de cigarros; exigindo que os selos fiscais sejam afixados na República Dominicana, a supervisão das autoridades fiscais por si só não impediria a falsificação de selos fiscais, nem o contrabando e a evasão fiscal; outros fatores, como os elementos de segurança incorporados nos selos fiscais, ou os controles policiais nas estradas e em diferentes níveis comerciais, desempenha um papel mais importante na prevenção da falsificação de selos fiscais, da evasão fiscal e do contrabando de produtos do tabaco.

⁵⁷¹ Cf. US – SHRIMP, *RORec*, *WT/DS58/AB/R*, cit., par. 129–131. O termo genérico “recursos naturais” no Art. XX(g) não é “estático” em seu conteúdo ou referência, mas sim “por definição, evolutiva”; as convenções e declarações internacionais modernas fazem referências frequentes aos recursos naturais, abraçando tanto os recursos vivos como os não vivos; tendo em conta o recente reconhecimento pela comunidade internacional da importância de uma ação concertada bilateral ou multilateral para proteger os recursos naturais vivos e recordando reconhecimento explícito pelos membros da OMC do objetivo de desenvolvimento sustentável no preâmbulo do Acordo da OMC, nesse contexto é demasiado tarde para supor que o art. XX(g) do GATT 1994 pode ser lido como referindo-se apenas à conservação de minerais esgotáveis ou de outros recursos naturais não vivos; em consonância com o princípio da eficácia na interpretação dos tratados, as medidas destinadas a conservar os recursos naturais esgotáveis, sejam elas vivas ou não vivas, podem ser abrangidas pelo Art. XX(g).

O art. XX(g) permite a adoção ou aplicação de medidas comerciais que tenham “uma estreita e genuína relação de fins e meios” para a conservação de recursos naturais esgotáveis, quando essas medidas comerciais são levadas em operação, adotadas, ou aplicadas, e “trabalham em conjunto com restrições à produção ou consumo doméstico, que operam de forma a conservar um recurso natural exaurível”. A fim de justificar uma medida nos termos do art. XX(g), um membro da OMC deve demonstrar que ela satisfaz todos os requisitos estabelecidos nessa disposição. Com efeito, o texto do art. XX(g), em particular a utilização da condicional “se”, sugere avaliação holística dos seus elementos componentes.⁵⁷² Em CHINA – RAW MATERIALS discute-se um imposto sobre os recursos às entidades que exploram produtos minerais; de acordo com a China, o objetivo do imposto sobre recursos minerais é aumentar os custos de extração e, portanto, os preços do mineral; a alíquota inicial do imposto parece ser muito baixa, cerca de 0,1% dos preços de bauxite ou fluorite de grau refratário na China. A China não demonstrou que a alíquota de imposto de 0,1% funciona como restrição efetiva à extração.⁵⁷³

Para que uma medida seja justificada nos termos do art. XX(g), a medida controvertida deve: relacionar-se com a conservação de um recurso natural exaurível e ser efetivada no conjunto das restrições à produção doméstica ou ao consumo.⁵⁷⁴

A figura 3 a seguir evidencia a sequência de etapas a serem observadas para o eventual enquadramento de uma medida fiscal como exceção prescrita no Art. XX do GATT.

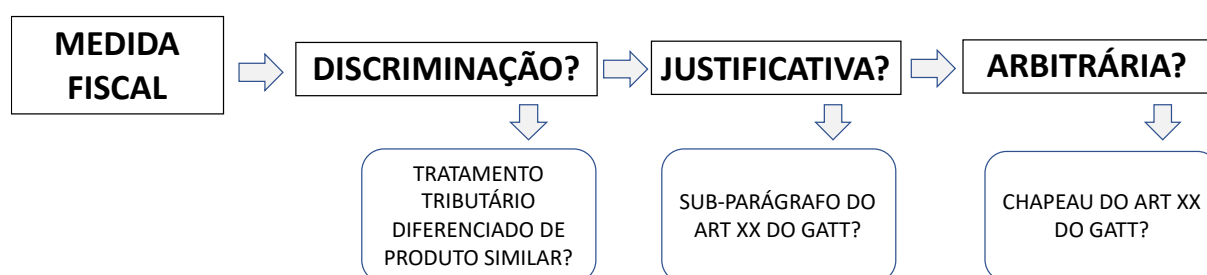


Figura 3: Discriminação Arbitrária e Injustificável (Art. XX do GATT)

⁵⁷² CHINA – RARE EARTHS, *RORec*, WT/DS431/AB/R, WT/DS432/AB/R, WT/DS433/AB/R, cit., par. 5.94.

⁵⁷³ CHINA – RAW MATERIALS, *Relatórios dos Painéis*, WT/DS394/R / WT/DS395/R / WT/DS398/R /, cit., par. 7.444-7.445.

⁵⁷⁴ US – TUNA II (21.5 – MEXICO), *RPa*, *United States – Measures Concerning the Importation, Marketing and Sale of Tuna and Tuna Products*, *Recurso para art. 21.5 do DSU pelo Mexico*, WT/DS381/RW, 2015, par. 7.511.

4.1.1.12 Artigo XXI (exceções relativas à segurança nacional)

O art. XXI é, *inter alia*, uma exceção que permite aos membros decretar medidas incompatíveis com as obrigações do GATT (art. I, II, XI, XIII) que sejam necessárias à proteção de seus interesses essenciais de segurança.⁵⁷⁵ O art. XXI não é regra que estabeleça obrigações positivas. Não existe qualquer obrigação legal, ao abrigo do GATT, que exija que um membro, por exemplo, tome uma medida de segurança nacional. Os membros são livres de escolherem tomar essas medidas ou não agir. Se decidirem tomar essas medidas, estão autorizados a fazê-lo por essas disposições, com reserva de determinadas condições.⁵⁷⁶ O fato de que, quando os membros optam por tomar tais medidas, são igualmente obrigados a respeitar determinadas condições prescritas nessas exceções, não modifica a natureza básica "não-obrigatória" destas disposições. Essas condições são apenas obrigações subsidiárias, dependentes da decisão do membro de tomar as medidas. A existência de certas condições relativas à aplicação de uma disposição de exceção só significa que a exceção é limitada, não absoluta, e que a autorização de derrogação está ligada ao cumprimento de certas condições.⁵⁷⁷

Em 26 de abril de 2019, o Órgão de Resolução de Litígios (ORL) adotou o RPa de RUSSIA – TRAFFIC IN TRANSIT⁵⁷⁸, abordando diretamente uma das exceções de segurança dos Acordos da OMC. A verdade é que a exceção tinha sido evitada em mais de 500 disputas, com receio de que se abrisse uma caixa de Pandora. Na prática, o primeiro resultado da interpretação do art. XXI(b) pelo Painel foi afirmar que a exceção como um todo é passível de determinação objetiva e, em segundo lugar, limitar o âmbito do parágrafo potencialmente mais amplo e subjetivo, restringindo a sua cobertura a medidas tomadas “em tempo de” situação de tensões acrescidas nas relações internacionais, ascendendo a um conflito armado atual ou latente e envolvendo interesses militares ou de defesa, ou a manutenção dos interesses da lei e da ordem pública.⁵⁷⁹

O art. XXI(b) inclui uma parte introdutória (*caput*) que qualifica a ação que um membro não pode ser impedido de tomar, “como impedindo uma Parte Contratante de tomar todas as medidas

⁵⁷⁵ CANADA – AUTOS, *RORec*, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, cit., par. 83.

⁵⁷⁶ Cf. P. I. MOTA, “70 Anos de Argumento da Segurança no Sistema GATT/OMC: Da Guerra Fria à Administração Trump”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. LXII, 2019, pp. 69-70. O art XXI do GATT constitui a “mãe de todas as exceções”, podendo ser invocado por qualquer membro da OMC e afastando a aplicabilidade de qualquer outro dispositivo do GATT. Face a essa exceção, a grande maioria de (ou mesmo todos os) obstáculos ao comércio internacional seriam permitidos para proteger *interesses essenciais de segurança*, inclusive as barreiras de cunho tributário.

⁵⁷⁷ EC – TARIFF PREFERENCES, *RPa*, WT/DS246/R, cit., par. 7.37.

⁵⁷⁸ RUSSIA - TRAFFIC IN TRANSIT, *RPa*, *Russia - Measures Concerning Traffic in Transit*, WT/DS512/R, 2019.

⁵⁷⁹ G. VIDIGAL, “WTO Adjudication and the Security Exception: Something Old, Something New, Something Borrowed – Something Blue?”, *Legal Issues of Economic Integration*, 2019, p. 213.

que achar necessárias à proteção dos interesses essenciais à sua segurança”. Os parágrafos do art. XXI(b) estabelecem requisitos alternativos (em vez de cumulativos) que a ação em questão deve cumprir para se enquadrarem no âmbito do art. XXI(b); a conexão entre a ação e os materiais ou o tráfego descrito nas alíneas “i” e “ii” é especificada pela frase “relacionando-se”, que exige uma “relação estreita e genuína de extremidades e meios” entre a medida e o objetivo do membro que adota a medida. Trata-se de uma relação objetiva entre as extremidades e os meios, sujeita a uma determinação objetiva; a frase “aplicadas em tempo de”, na alínea “iii”, descreve a ligação entre a ação e os acontecimentos de guerra ou de outra emergência nas relações internacionais nesse parágrafo. Essa frase exige que a ação seja tomada durante a guerra ou outra emergência nas relações internacionais. Essa concordância cronológica é um fato objetivo que permite a determinação objetiva; enquanto os parágrafos enumerados do art. XXI(b) estabelecem requisitos alternativos, as questões abordadas por esses parágrafos dão origem a preocupações semelhantes ou convergentes que podem ser formuladas em termos de interesses de segurança específicos que surgem das questões abordadas em cada um deles; esses interesses, como os interesses que surgem da situação de guerra na sub-alínea “iii”, são todos interesses de defesa e militares, bem como a manutenção do direito e dos interesses da ordem pública.⁵⁸⁰

Conforme já mencionado, o princípio da boa-fé inclui a necessidade de equilibrar os alegados interesses e a prevenção eficaz do abuso. Portanto, o espírito com que os membros da Organização interpretariam essas disposições era a única garantia contra o abuso. Os interesses essenciais de segurança devem ser abordados tendo em conta os padrões mínimos de boa-fé. A boa-fé proíbe o abuso do exercício dos direitos do Estado e ordena que a afirmação de direitos deva ser exercida sempre *bona fide*, ou seja, de forma proporcional ou razoável. Em outras palavras, eles geram direito que tem que ser aplicado de forma não arbitrária.⁵⁸¹

⁵⁸⁰ Cf. RUSSIA – TRAFFIC IN TRANSIT, *RPa, Russia – Measures Concerning Traffic in Transit, WT/DS512/R*, par. 7.62-7.70, 7.74. A partir de 2014, existiu uma situação nas relações da Rússia com a Ucrânia que constituiu emergência nas relações internacionais, na acepção do artigo XXI(b) “iii”, do GATT 1994; e cada uma das medidas controvertidas foi tomada a tempo desta emergência nas relações internacionais, na acepção da alínea iii) do artigo XXI(b); as medidas controvertidas não podem ser consideradas tão remotas ou não relacionadas com a emergência de 2014 que seja implausível que a Rússia tenha implementado as medidas de proteção dos seus interesses essenciais de segurança resultantes dessa emergência. A Rússia preencheu os requisitos para invocar o art. XXI (b) “iii” em relação às medidas controversas e, por conseguinte, as medidas são abrangidas pelo art. XXI (b) “iii”.

⁵⁸¹ G. A. G. DUQUE, “Interpreting WTO Rules in Times of Contestation (Part 3) ‘Could the United States Justify Its Tariffs on Aluminium and Steel Invoking Article XXI(b) of the GATT?’”, *Global Trade and Customs Journal*, 2019, p. 87.

4.1.1.13 Artigo XXIII (Proteção de Concessões e Vantagens)

O art. XXIII (*proteção de concessões e vantagens*) destina-se a assegurar, entre outras coisas, que qualquer benefício que resulte no âmbito do GATT não seja viciado por “qualquer medida, mesmo que esteja em conflito com as disposições do presente acordo”, como quando o acesso ao mercado melhorado pela redução das tarifas vinculadas for neutralizado por outras medidas fiscais.

O art. XXIII do GATT é a provisão principal da OMC que rege a solução de controvérsias; estabelece os tipos de causas de ação para as quais a solução de controvérsias da OMC está disponível para os membros. O art. XXIII cria uma causa de ação sempre que o fracasso de um membro para executar suas obrigações resulte em anulação ou prejuízo de benefícios; nada no art. XXIII sugere que existe qualquer limitação ao direito de um membro prosseguir a resolução de litígios nos casos em que exista violação do GATT que dê origem à anulação ou prejuízo dos benefícios.⁵⁸²

O art. XXIII:1 prevê três causas juridicamente distintas de ação em que o membro pode basear a queixa; distingue entre as chamadas queixas de violação, queixas de não violação e queixas de situação nos termos das alíneas “a”, “b” e “c”. O art. XXIII:1 “a”, que formou a base de quase todos os litígios no âmbito do GATT 1947 e do acordo da OMC, implica as chamadas violações de violação, disputas que surgem do alegado fracasso de um membro em desempenhar as suas obrigações. O art. XXIII:1 “b”, segundo o qual houve várias disputas, envolve as chamadas queixas de não violação, disputas que não exigem alegação de violação de obrigação; a base da causa de ação nos termos do art. XXIII:1 “b” não é necessariamente violação das regras, mas sim a anulação ou prejuízo de um benefício que se acumula ao abrigo do acordo coberto. O art. XXIII:1 “c”, abrangendo o que comumente se chama *queixas de situação*, nunca foi fundamento para recomendação ou decisão das partes contratantes do GATT ou do ORL, embora tenha formado a base para os argumentos das partes ante painéis, em pequeno número de casos.⁵⁸³

Há três elementos cuja existência um queixoso deve provar para poder legitimamente invocar o art. XXIII:1(b): (i) a aplicação de uma medida por um membro da OMC; (ii) a existência de benefício acumulado ao abrigo do acordo aplicável; e (iii) a anulação ou prejuízo de um benefício em consequência da aplicação da medida.⁵⁸⁴

⁵⁸² GUATEMALA – CEMENT II, RPa, *Guatemala – Definitive Anti Dumping Measures on Grey Portland Cement from Mexico*, WT/DS156/R, 2000, par. 7.23.

⁵⁸³ INDIA – PATENTS (US), RORec, WT/DS50/AB/R, cit., par. 39.

⁵⁸⁴ EC – ASBESTOS, RPa, *European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos Containing Products*, WT/DS135/R, par. 8.283.

O membro pode, tendo em vista o ajustamento satisfatório da matéria, fazer declarações escritas ou propostas ao outro membro ou partes que considere estar em causa, e qualquer membro assim abordado deve atender com simpatia as representações ou propostas que lhe foram feitas. Se não for efetuado um ajustamento satisfatório entre os membros em causa num prazo razoável, o organismo pertinente da OMC deve investigar prontamente a questão e fazer recomendações adequadas ao membro que considere estar em causa ou pronunciar-se sobre o assunto (art. XXIII:2).

4.1.1.14 Artigo XXIV (*uniões aduaneiras e zonas de livre comércio*)

É importante notar que o art. XXIV do GATT prevê a isenção da cláusula da NMF para uniões aduaneiras e áreas de livre comércio⁵⁸⁵ que devem ser definidas por exigirem liberalização do essencial (maioria) de todo o comércio envolvido.⁵⁸⁶ Por conseguinte, constitui cláusula que autoriza tratamento discriminatório contra os parceiros comerciais não preferenciais. Por outro lado, o art. XXIV, não pode justificar medidas que garantam inconsistência aos acordos da OMC, oferecendo vantagens extraordinárias a produtos originários de países não membros da OMC.⁵⁸⁷

Outra exceção é o tratamento preferencial entre os países em desenvolvimento com base na “cláusula de habilitação”. Ela permite a aplicação de uma escala preferencial entre os países membros em desenvolvimento, em derrogação da obrigação da cláusula da NMF. As condições que os acordos comerciais regionais ao abrigo da cláusula de habilitação devem cumprir são menos exigentes e menos específicas do que as estabelecidas no art. XXIV do GATT. Deve ser concebido um tratamento diferenciado e mais favorável previsto sob esta cláusula para facilitar e promover o comércio dos países em desenvolvimento e não para levantar barreiras ou criar dificuldades indevidas ao comércio de quaisquer outros Membros.⁵⁸⁸

⁵⁸⁵ V. CALVETE, “Sobre a Teoria das Uniões Aduaneiras - Parte II. Sobre o que Dissertar se Podia”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 44, 2001, pp. 350–351. Apresenta a diferença entre as uniões econômicas e as zonas de livre comércio. As primeiras seriam uma categoria analítica sem existência real, e traduzir-se-iam na eliminação de restrições aduaneiras ao comércio entre os países membros com a salvaguarda da autonomia da sua política comercial face a terceiros países. As segundas estariam dotadas de medidas anti-deflectoras de comércio, particularmente regras de origem. A deflexão de comércio define desse modo a caracterização econômica das zonas de livre comércio. A diferença entre elas e as uniões aduaneiras não estaria, essencialmente, na existência ou não de uma pauta aduaneira comum, mas nas diferentes formas de evitar a deflexão de comércio.

⁵⁸⁶ No tocante à ambiguidade na interpretação do “essencial das trocas comerciais”, *vide*: P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC...*, cit., pp. 539–542.

⁵⁸⁷ Para discussão profunda do art. XXIV do GATT, *vide* L. P. CUNHA, *O sistema comercial multilateral...*, cit., pp. 359–397.

⁵⁸⁸ Cf. P. VAN DEN BOSSCHE; W. ZDOUC, *The law and policy of ...*, cit., pp. 663–664.

4.1.2 Discriminação tributária no GATT

Um dos principais objetivos da legislação da OMC é criar um ambiente disciplinado para o comércio de bens produzidos internamente e bens importados, estimulando a livre circulação de mercadorias ou o livre comércio. Mas esse objetivo pode ser impedido por Estados que apliquem diferentes medidas: primeiro, por barreiras tarifárias ou encargos de efeito equivalente; em segundo lugar, por cotas ou restrições quantitativas com efeito equivalente, em terceiro lugar por auxílios estatais e, por último – mas não menos importante, por discriminação tributária. As cláusulas de NMF e TN são as duas facetas do princípio da não discriminação⁵⁸⁹. Entretanto, TN é mais relevante para propósitos fiscais, tendo em vista que previne que os Estados-membros discriminem entre produtos importados e domésticos pela adoção de regulações tributárias e não tributárias.⁵⁹⁰

Diversas disputas surgiram perante o ORL da OMC relativas a tratamentos fiscais discriminatórios por parte dos países importadores que favorecem os produtos nacionais em concorrência com as importações e a estruturação de um sistema tributário a fim de favorecer os produtores nacionais a nível interno ou nos mercados de exportação.⁵⁹¹ A maioria dos casos dizem respeito basicamente a impostos indiretos, tanto domésticos como os exigidos na fronteira. Essa predominância de discussões evidencia as contestações dos países exportadores contra os países importadores face ao uso da discriminação na tributação (doméstica) como instrumento para a proteção dos produtores domésticos e do mercado interno. A tributação de produtos estrangeiros é vista por alguns países precisamente como meio de proteger os produtores locais contra marcas estrangeiras. O que indica que a tributação nacional, sendo substancial, pode ser manipulada a favor dos produtores nacionais.

A tributação parece ser elemento essencial e inevitável no estabelecimento de uma violação do princípio da não discriminação. De fato, a apreciação de um elemento tributário intervém sistematicamente nas etapas do próprio raciocínio acerca das disposições relevantes. Deve-se, neste ponto, sublinhar as dificuldades que representam a complexidade das questões tributárias no

⁵⁸⁹ V. RADOVANOVIĆ, “Free movement of Good...”, cit., p. 435.

⁵⁹⁰ Cf. S. N. LESTER; B. MERCURIO; A. DAVIES, *World trade law...*, cit., p. 264. O TN é muito mais proeminente do que o NMF na jurisprudência do GATT / OMC. A principal razão pela qual os países violam a cláusula NMF se deve a livres acordos comerciais e uniões aduaneiras, que são permitidos pelo art. XXIV do GATT, desde que determinadas condições sejam cumpridas. De fato, as violações da NMF são pouco frequentes, pois os países raramente favorecem alguns parceiros comerciais em detrimento de outros. Entretanto, as violações do NF são muito frequentes e têm o potencial de causar atrito a parceiros comerciais. As violações do TN decorrem, geralmente, de tentativas de discriminação contra produtos estrangeiros, desencadeando preocupações entre produtores estrangeiros concorrentes.

⁵⁹¹ G. SACERDOTI, “Taxation issues under the GATT in the WTO Appellate Body Jurisprudence”, in *VII Annual GREIT Conference on European and International Taxation*, 2012, pp. 1-3.

atendimento das condições que permitirão determinar a ofensa ao princípio da não discriminação. A determinação da infração tributária exige a reunião de certo número de condições que constituem as últimas etapas do raciocínio em direção à qualificação de uma infração relativamente ao princípio da não discriminação. Além do primeiro passo comum, o da qualificação da similaridade, as outras condições são avaliadas de forma ampla nos artigos I.1 e III.4 do GATT (1), e de forma restrita no art. III.2, primeira frase, do GATT (2).⁵⁹²

O objetivo do art. I GATT é proibir a discriminação de produtos semelhantes originários ou destinados a diferentes países. A proibição de discriminação serve de incentivo para que sejam oferecidas condições de reciprocidade, negociadas.⁵⁹³ As obrigações da nação mais favorecida aplicam-se a qualquer produto, originado ou em destino, de qualquer outro país que não tenha recebido tratamento igual àquele que procede de um terceiro país. O art. I:1 abrange todas as questões no âmbito de aplicação dos arts. III:2 e III:4. Esta obrigação NMF está sujeita a uma série de exceções gerais (art. XX), segurança (art. XXI) e blocos comerciais (art. XXIV).

Recordando que uma cláusula de NMF obriga um país a estender o tratamento mais favorável concedido à atividade econômica de um país a todas as atividades econômicas similares de qualquer outro país. Urge, entretanto, fazer a distinção entre a discriminação de acesso ao mercado e as medidas que criam disparidades entre duas ou mais jurisdições. Por exemplo, a um operador econômico pode ser cobrada a alíquota de imposto de 20% em um Estado e de 30% em outro; a diferença é devida à disparidade entre os dois sistemas fiscais, e não à discriminação. No entanto, se um operador econômico estrangeiro é tributado a 50%, mas o operador doméstico semelhante é tributado a 40%, isso constituiria discriminação.⁵⁹⁴

Ainda no tocante à cláusula de NMF, pode-se discutir se as vantagens concedidas bilateralmente por um membro da OMC a outro no âmbito de uma CDT (*double tax treaty*) são consideradas remoção de barreira comercial no sentido do art. III:2 do GATT, essa vantagem cairia

⁵⁹² Cf. M. SADOWSKY, *Droit de l'OMC...*, cit., pp. 94-101. A primeira dificuldade para caracterizar discriminação tributária reduz-se à seguinte pergunta: a medida fiscal em causa afeta suficientemente o comércio de mercadorias? As medidas fiscais são de dois tipos: primeiro, são os direitos aduaneiros encargos de qualquer natureza que afetem direta ou indiretamente a importação ou exportação de comerciantes; no segundo tipo estão impostos internos que afetam as condições de circulação de mercadorias no território do país importador. A segunda dificuldade diz respeito ao alcance dos termos utilizados. O que cobre o conceito de “encargos de toda a natureza” referido no art. I.1 do GATT? Os governos aproveitaram a ampla dimensão dada a esse conceito para tornar a sua aplicação pouco transparente.

⁵⁹³ Cf. J. FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragsteuern und Welthandelsordnung: GATT/WTO*, Schmidt, Köln, 1996, pp. 96-97. O princípio da não discriminação do GATT governa a tributação das transações transfronteiriças impondo que os lucros de exportação não devam ser tributados no país importador; caso contrário, existe o risco de barreira comercial contrária ao GATT. No entanto, os lucros de exportação no país exportador devem ser tributados nas condições “usuais”; senão, há risco de subsídio à exportação que será contrário ao GATT.

⁵⁹⁴ J. E. FARRELL, “Effects of Global and...”, cit., p. 287.

sob a obrigação NMF e, portanto, teria de ser concedida igualmente a todos os Estados-membros da OMC. Este ponto é controverso, ainda que existam argumentos segundo os quais o bilateralismo das CDTs não poderia ser estendido aos acordos multilaterais, especialmente por lidar com questões de soberania fiscal e “multilateralizar” a renúncia fiscal; por outro lado, existem argumentos que respaldariam que benefícios oferecidos no âmbito de uma CDT deveriam ser estendidos a terceiros membros da OMC.⁵⁹⁵ Se seguirmos a linha da validade das cláusulas da nação mais favorecida nos tratados internacionais e – portanto, também da art. I do GATT – para o direito tributário internacional, surgem vários casos interessantes em que certas disposições nas CDTs podem, eventualmente, levar à aplicabilidade da art. I e III do GATT.

No que toca ao tratamento nacional (NT), o art. III do GATT é muito relevante para a discriminação, porque cada um dos seus subparágrafos qualifica as regras da OMC por referência à “tributação interna”.⁵⁹⁶ Ao abrigo dessas disposições, os impostos e encargos internos não devem ser aplicados aos produtos importados ou nacionais de forma que proteja a produção interna (art. III:1), ao passo que os produtos de qualquer território não devem ser sujeitos direta ou indiretamente a impostos internos ou outros encargos internos de qualquer tipo que excedam os aplicados, direta ou indiretamente, a produtos nacionais similares (art. III:2). Adicionalmente, os produtos de um membro devem receber tratamento não menos favorável do que o concedido a produtos similares de origem nacional no que diz respeito a impostos, regulamentos e requisitos que afetam sua venda interna, oferta para venda, transporte, distribuição ou utilização (art. III:4).⁵⁹⁷

Há dois métodos para uma parte reclamante argumentar que o art. III terá sido violado. Para produtos “similares”, a importação deve ser tributada em excesso ou tratada de forma menos favorável do que o produto concorrente doméstico. Para produtos que são diretamente

⁵⁹⁵ Cf. K. ROBRA, *Welthandelsrechtliche Aspekte der internationalen Besteuerung aus europäischer Perspektive*, Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, Institut für Wirtschaftsrecht, Halle, 2005, pp. 25-29. Dois Estados que incluem uma cláusula de nação mais favorecida num acordo comercial bilateral e criam, assim, um elemento regulador que intervém declaradamente nas relações de direito internacional com Estados terceiros para além da relação contratual bilateral. Se eles não tivessem concordado que o fato do bilateralismo não desempenhasse qualquer papel, não teriam concordado com tal referência. Outro argumento para a extensão das cláusulas da nação mais favorecida em acordos comerciais às CDTs fundamenta-se em que o art. XIV(e) do GATS inclui expressamente a restrição da cláusula da nação mais favorecida, em favor das CDTs. Entretanto, a ausência dessa primazia explícita das CDTs no GATT indica, inversamente, que essa primazia não existe, em princípio.

⁵⁹⁶ Cf. C. TROTTMANN, “Ertragsteuerrecht, Warenverkehr und...”, cit., p. 662. A exigência de igualdade de tratamento dos nacionais (“Tratamento Nacional”) está em estado de tensão: por um lado, a concepção (dissimulada) protecionista dos impostos, direitos e outras disposições regulamentares nacionais deve ser impedida; por outro lado, a soberania dos Estados membros, por exemplo, nas áreas do meio ambiente ou da proteção ao consumidor, deve ser preservada.

⁵⁹⁷ P. WILSON, “World Trade Organisation: BRICS and Direct Taxation”, *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, 2017, p. 243.

competitivos ou substituíveis, a importação deve ser tributada em excesso por um diferencial de imposto *de minimis* entre os dois produtos, de tal forma que a produção interna não seja considerada.⁵⁹⁸ O papel das entidades adjudicantes é interpretar as circunstâncias em que pode ocorrer violação do art. III. Isso inclui a determinação da “similaridade” de produtos e o limiar a partir do qual os produtos nacionais e estrangeiros tributados de forma diferente proporcionam proteção ao primeiro.⁵⁹⁹

Assim, na medida em que as medidas fiscais de rendimento se enquadrem na competência da obrigação de tratamento nacional, são sujeitas, igualmente, às obrigações previstas no art. I:1. Muito parecida com o art. III, a provisão está preocupada com a proteção das expectativas de igualdade de oportunidades competitivas entre os produtos importados e se aplica ao tratamento *de facto* e *de jure* menos favorável. Os exemplos acima, portanto, poderiam ser igualmente aplicáveis no contexto de NMF, quando a medida distingue entre os produtos com base em suas diferentes origens estrangeiras.⁶⁰⁰

Se produtos diretamente competitivos ou substituíveis não são igualmente tributados, não há necessidade nem justificação ao abrigo de um art. III:2, segunda frase, para inquirir ainda se o imposto foi aplicado de forma a permitir a proteção. A questão de saber se a tributação diferente proporciona proteção não é uma das intenções, mas sim a de aplicar a medida controvertida; isso

⁵⁹⁸ Cf. G. M. GROSSMAN; H. HORN; P. C. MAVROIDIS, *The Legal and Economic Principles of World Trade Law: National Treatment*, Research Institute of Industrial Economics, 2012, pp. 84-85, data de consulta 20 fevereiro 2019, in <http://EconPapers.repec.org/RePEc:hhs:iuiwop:0917>. Nem todo o diferencial de impostos é aplicado para SATAP. O diferencial de imposto deve ser superior ao de *minimis*. Não se sabe ao certo, no entanto, o que constitui exatamente o de *minimis*, uma vez que a jurisprudência não forneceu uma estimativa quantitativa a esse respeito. Sabe-se, no entanto, que a mera diferença aritmética satisfaz o requisito de excesso, mas não o requisito de *minimis*. Consequentemente, ao tratar de reclamações relativas a produtos DCS, se um órgão julgador da OMC chegar à conclusão de que um diferencial fiscal é inferior ao de *minimis*, rejeitará a reclamação..

⁵⁹⁹ Cf. A. DAVIS, “The Shochu Conundrum: Economics and the General Agreement on Tariffs and Trade Article III”, *Global Trade and Customs Journal*, 2017, p. 32. Existem basicamente duas abordagens para a aplicação da disposição de Tratamento Nacional (NT) – a primeira enfatiza uma definição flexível de “similar” para atingir o objetivo da disposição; a segunda defende uma leitura intensamente literal do artigo para dar a cada palavra da disposição o seu pleno efeito. Como resultado, o papel do termo “produto similar” na primeira abordagem difere completamente do da segunda e acrescentou uma camada de complicação às decisões das entidades adjudicantes.

⁶⁰⁰ Cf. M. SADOWSKY, *Droit de l'OMC...*, cit., pp. 106-110. O primeiro elemento tributário a ser avaliado numa discriminação tributária é a existência de uma diferença de tributação significativa entre produtos concorrentes importados e nacionais. A primeira frase do art. III.2 do GATT implica estabelecer a existência de qualquer diferença de tributação para provar a violação. No entanto, a segunda frase exige o estabelecimento de uma carga tributária mais pesada para produtos importados, o que é mais do que insignificante. Segundo o ORec, a diferença não deve ser insignificante ao presumir que os produtos não estão sujeitos a um imposto semelhante. E a carga tributária sobre produtos importados deve ser mais do que de *minimis*. O segundo elemento que deve ser avaliado é a aplicação dessa diferença nas alíquotas para fins protecionistas. Neste ponto, produtos diretamente competitivos ou substituíveis estão sujeitos a um imposto semelhante. Mas esse imposto confere proteção da produção nacional? O desejo de protecionismo deve ser buscado na aplicação da medida. Para o ORec, essa demonstração deve fundamentar-se numa análise abrangente e objetiva da estrutura da medida tributária específica em questão e no modo como é aplicada aos produtos nacionais, em comparação com produtos importados.

requer análise exaustiva e objetiva da estrutura e aplicação da medida em questão no mercado doméstico, em comparação com os produtos importados; embora seja verdade que o objetivo de uma medida possa não ser facilmente apurado, no entanto, sua aplicação de proteção pode, na maioria das vezes, se discernir do *design*, da arquitetura e da estrutura reveladora da medida.⁶⁰¹

A ausência de relação clara entre os objetivos declarados e a medida fiscal em causa pode confirmar a concessão, a estrutura e a arquitetura discriminatórias da medida. Em conformidade com o art. III:2., segundo período, para examinar se a medida fiscal é necessária para atingir os seus objetivos ou finalidades declaradas. O fato de as distinções fiscais serem descritas como objetivas e neutras não pode ser utilizado para justificar tributações diferentes.⁶⁰²

4.1.3 Tributação direta e o GATT

A repercussão das regras do GATT sobre tributação indireta é consensual, tendo sido analisada em Relatórios do GATT, jurisprudência do ORL, bem como pela doutrina. Não obstante a indubitabilidade do impacto, não significa que não existam questões em aberto. Por outro lado, as disposições que tratam da tributação direta aparecem com muito menor frequência. Porém, com o aumento geral da abolição das barreiras não tarifárias, aumentou a possibilidade de a tributação direta ser utilizada como característica de distorção do comércio internacional e mecanismo protetivo.⁶⁰³ As poucas referências à tributação direta nos dispositivos do GATT pode ser explicada pelo desejo dos membros da OMC de resguardarem a sua soberania fiscal.⁶⁰⁴

⁶⁰¹ CANADA – PERIODICALS, *RORec*, *WT/DS31/AB/R*, cit., par. 96; CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RORec*, *WT/DS87/AB/R*, *WT/DS110/AB/R*, cit., par. 61-63; KOREA – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RORec*, *WT/DS75/AB/R*, *WT/DS84/AB/R*, cit., par. 149; PHILIPPINES – DISTILLED SPIRITS, *RORec*, *WT/DS396/AB/R*, *WT/DS403/AB/R*, cit., par. 250.

⁶⁰² Referências adicionais sobre Discriminação Tributária. G. CAPPADONA, “National Report Italy”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2005 (Eucotax series on European taxation); Y. BRAUNER, “National Report the United States”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2005 (Eucotax series on European taxation); L. HINTSANEN, “National Report Finland”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2005 (Eucotax series on European taxation); T. K. STRICKER, “National Report Germany”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, Ha, 2005 (Eucotax series on European taxation).

⁶⁰³ J. B. SLEMROD; R. S. AVI-YONAH, “(How) Should Trade Agreements...”, cit., pp. 536-537. A tributação direta pode ser veículo de política protecionista. Exemplificando, despesas com insumos só são dedutíveis se os insumos forem bens produzidos domesticamente. Essa prática é equivalente a permitir a dedução para todos os insumos e cobrar tarifa de importação igual à alíquota da tributação corporativa (IRC). Nos sistemas de tributação de pessoas singulares (IRS), considere-se um crédito de imposto de renda individual de 10% para compras de automóveis produzidos domesticamente. Nesses casos, é inegável a utilização do tributo como veículo para oferecer vantagem fiscal discriminatória aos bens produzidos internamente.

⁶⁰⁴ Cf. J. H. J. BOURGEOIS, *Trade law experienced: pottering about in the GATT and WTO*, Cameron May, London, 2005, pp. 126-127. Foi reconhecido, há bastante tempo, que o GATT sobre subsídios (art. XVI) poderia cobrir medidas de tributação direta. Em 1960, uma série de partes contratantes aceitaram uma “*Declaration Giving Effect to the Provisions*

A ausência de qualquer orientação sobre o estatuto dos impostos diretos no âmbito do GATT criou duas visões básicas. A primeira é que o GATT se aplica a medidas de tributos diretos com base na fundamentação de que o membro teria procurado ativamente excluir os impostos diretos, se ele não queria que o acordo se aplicasse à tributação. Por outro lado, a segunda visão sugere que o GATT não se aplica à tributação, pois não há relação direta entre o produto e a medida de tributação direta e, portanto, a necessidade de excluir torna-se redundante. Existe ainda a terceira perspectiva, derivada da segunda visão, segundo a qual o GATT, geralmente, aplica-se apenas a impostos indiretos, mas pode abranger medidas fiscais diretas que tenham relação particularmente estreita com o produto em si. Por exemplo, uma dedução fiscal direta que só é aplicável a compras de carros produzidos internamente, mas não disponível para carros importados “similares”.⁶⁰⁵

Vários estudiosos rejeitam a aplicabilidade dos artigos I e III do GATT no que diz respeito às medidas fiscais de impostos diretos e, em vez disso, afirmam que essas provisões lidam exclusivamente com impostos sobre bens (impostos indiretos) ou simplesmente têm conexão remota com impostos sobre o rendimento (impostos diretos).⁶⁰⁶

Como se pode ver a partir do texto do art. III:2, não se prevê a distinção entre impostos diretos e indiretos. No entanto, ele contém as palavras ‘*direta ou indiretamente*’. Em vez de se referir a um tipo de imposto, que significa impostos diretos ou indiretos, esses termos procuram circunscrever o escopo do impacto que o imposto pode ter sobre o produto ou em seu processo produtivo. Conforme documentos do GATT, a palavra “indiretamente” cobriria até mesmo o imposto não sobre um produto como tal, mas sobre o processamento do produto.⁶⁰⁷

Portanto, não há nada no próprio texto que excluiria, por si, a aplicação da provisão a medidas de impostos diretos. No entanto, o argumento de que o art. III:2 se aplica exclusivamente

of Article XVI:4” (GATT BISD 9S/32) com base no relatório de um grupo de trabalho que foi adotado pelas partes contratantes. Esse relatório enumera as práticas geralmente consideradas como subsídios na acepção do artigo XVI:4 do GATT. Esta lista incluía: a remissão, calculada em relação às exportações, de impostos diretos ou encargos sociais sobre empresas industriais ou comerciais (item c) e a isenção, em relação às mercadorias exportadas, de encargos ou impostos, que não sejam encargos relacionados com a importação ou impostos indiretos cobrados em uma ou várias etapas sobre a mesma mercadoria se vendida para consumo interno (item d).

⁶⁰⁵ J. E. FARRELL, “Effects of Global and...”, cit., p. 289.

⁶⁰⁶ *Vide*: G. C. HUFBAUER, “Tax Discipline in...”, cit., p. 769; M. PETRITZ, “National Report Austria”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation), p. 143; A. QURESHI, “Coherence in the Public International Law of Taxation”, cit., p. 202; A. H. QURESHI, “Trade-Related Aspects of International Taxation”, cit., p. 167.

⁶⁰⁷ *Vide*: EPCT/A/PV/9, p. 19 e EPCT/W/181, p. 3. Essas discussões fazem parte dos trabalhos preparativos para o GATT 1947.

a impostos indiretos e, conseqüentemente, exclui os impostos diretos, não é incomum e tem sido igualmente reiterado pelos painéis⁶⁰⁸. Essa interpretação é sustentada pelo fato de que o GATT se refere a “produtos” em contraste com o GATS referente aos fornecedores de serviços e serviços. Portanto, por meio da interpretação histórica, o GATT não parece aplicar-se aos impostos diretos.⁶⁰⁹

Quando os subsídios aos produtores resultam de isenções ou reduções de impostos indiretos sobre os produtos, o art. III:2 é relevante. Por outro lado, os subsídios concedidos em relação aos impostos diretos não são geralmente cobertos pelo art. III:2, mas podem infringir o art. III:4, na medida em que estejam ligados a outras condições que favoreçam a utilização, a compra dos produtos domésticos.⁶¹⁰

Entretanto, deve-se reconhecer que a estrita distinção entre impostos diretos e indiretos não é apenas considerada questionável a partir da perspectiva da teoria econômica contemporânea, mas também por comprometer o objeto e objetivo da provisão, pois permite que os Estados, para contornar a disciplina imposta pelo art. III:2 com respeito aos impostos indiretos, simplesmente adotem medidas discriminatórias de impostos diretos. Na verdade, recentes evidências empíricas sugerem que a distinção entre impostos diretos e indiretos se tornou quase inexistente.⁶¹¹

Como a teoria econômica concorda que os impostos sobre o rendimento podem afetar os produtos e sua relação competitiva com produtos semelhantes, o objeto e finalidade da provisão suporta uma leitura ampla do art. III:2. Portanto, em sua interpretação, as regras habituais parecem levar à conclusão de que tanto os impostos diretos como os indiretos são abrangidos pela referida disposição.⁶¹² Assim, o argumento baseado em pressupostos históricos sobre a não aplicabilidade do art. III:2 aos impostos diretos é desnecessário quando o art. 31 resolve a questão.

⁶⁰⁸ Cf. INDONESIA – AUTOS, *RPa*, *WT/DS54/R*, *WT/DS55/R*, *WT/DS59/R*, *WT/DS64/R*, cit., par. 14.38. Pontuou-se que, quando os subsídios aos produtores resultam de isenções ou reduções de impostos indiretos sobre os produtos, o art. III:2 do GATT é relevante. Por outro lado, os subsídios concedidos em relação aos impostos diretos não são geralmente cobertos pelo art. III:2, mas podem infringir o art. III:4, na medida em que estejam ligados a outras condições que favoreçam a utilização e a compra dos produtos domésticos.

⁶⁰⁹ M. PETRITZ, “National Report Austria”, cit., p. 143.

⁶¹⁰ Cf. P. I. MOTA; R. H. DA P. BORGES, “National Report Portugal”, cit., p. 582. Existem vários casos em que o Artigo III do GATT se aplica ao imposto de renda corporativo, especialmente considerando que o art. III(1) se refere ao “uso de produtos”. As taxas de depreciação ou amortização de ativos, as regras de *impairment* e a avaliação de estoques são áreas em que seria possível aplicar a cláusula do tratamento nacional às importações. Além disso, os impostos sobre a utilização de produtos são geralmente impostos diretos (sobre o patrimônio ou riqueza) e podem ser elaborados para criar uma discriminação direta ou indireta.

⁶¹¹ M. DALY, “WTO Rules...”, cit., pp. 555-56.

⁶¹² V. BEYER, “Income Tax and...”, cit., p. 7.

Como a aplicação do art. 31 da CVDT não deixa ambíguo ou obscuro o significado do art. III:2 do GATT, nem leva a resultado manifestamente absurdo ou não razoável, dispensa-se o recurso aos *travaux préparatoires* ao abrigo do art. 32 da CVDT.⁶¹³ Entretanto, parte da jurisprudência da OMC, em aparente desrespeito pelo art. 3.2 do ERL e pelo seu mandato de aplicar regras consuetudinárias de interpretação baseando-se exclusivamente em argumentos históricos, considera que “*income taxes, because they are taxes not normally directly levied on products, are generally considered not to be subject to art. III:2.*”⁶¹⁴ Porém, o mesmo Painel, ARGENTINA – HIDES AND LEATHER, que emitiu essa declaração, constatou que as medidas de imposto de renda que fornecem ligação suficiente aos produtos podem cair no âmbito do art. III:2.

Portanto, se as obrigações de NMF e TN dos art. I e III do GATT se aplicam aos impostos diretos sobre renda e capital (impostos de renda, impostos sobre ganhos de capital, impostos sobre a riqueza), ou em que medida o fazem, é ainda tema em que não há consenso. O art. III:2 do GATT sobre TN refere-se a medidas fiscais, ou seja, “impostos internos ou outros encargos internos de qualquer natureza... aplicados, direta ou indiretamente, a... produtos”. Além disso, o art. I:1 do GATT sobre o tratamento NMF estende-se “a todos os assuntos referidos nos parágrafos 2 e 4 do artigo III”.

Pode-se argumentar que os impostos diretos não estejam dentro do escopo dessas obrigações de NMF e NT, uma vez que, contrariamente aos requisitos do art. III:2 do GATT, os impostos diretos não são aplicados, direta ou indiretamente, aos produtos. Apenas impostos indiretos sobre o fornecimento de bens (impostos sobre o valor agregado, impostos sobre vendas, impostos especiais de consumo) são cobrados sobre os produtos e, portanto, têm impacto suficientemente forte sobre o comércio de bens e sua relação com ele. Nessa linha de pensamento, uma vez que as regras do GATT relativas às barreiras de importação só dizem respeito às mercadorias, afigura-se que se relacionam mais com os impostos indiretos (fronteiriços e internos) do que com os tributos diretos. Acrescente-se que a falta inicial de litígios na ORL em relação aos impostos diretos foi vista como justificativa de que não cabia a cobertura pelo GATT 1947. Entretanto, jurisprudência recente tornou muito claro que os impostos diretos se enquadram efetivamente no âmbito do art. III do GATT.

⁶¹³ G. C. HUFBAUER, “Tax Discipline in..”, cit., p. 769.

⁶¹⁴ ARGENTINA – HIDES AND LEATHER, *RPa, WT/DS155/R*, cit., par. 11.159., relying on the Working Party Report on Border Tax Adjustments, GATT, *GATT Working Party Report on Border Tax Adjustments, L/3464*, WTO, Geneva, 1970.

Ao mesmo tempo, as disposições da NMF e do TN do GATT não protegem os produtores como tal, apenas protegem os produtos. Aparentemente, os impostos diretos sobre a renda ou o capital são cobrados sobre os produtores. No art. III:2 o significado de “interno” e “impostos internos ou outros encargos internos de qualquer tipo” são elaborados no contexto de: distinguir entre um “direito aduaneiro ordinário” nos termos do art. II:1 (b) e um “imposto interno ou outro encargo interno” nos termos do art. III:2.⁶¹⁵

Pode-se responder, no entanto, que a distinção entre impostos diretos e indiretos está longe de ser clara, se não desatualizada. Além disso, mesmo que a distinção adequada deva ser acordada, os impostos diretos não são explicitamente extraídos do GATT. Pelo contrário, as medidas de impostos diretos podem constituir subsídio ao abrigo do art. XVI do GATT, embora esse artigo se refira a produtos e não a produtores. Assim, na medida em que os impostos diretos tenham ligação suficiente aos produtos e, portanto, possam ser considerados como sendo pelo menos indiretamente aplicáveis aos produtos, podem cair sob a obrigação do TN do art. III:2 do GATT. Um elemento importante que indica que um encargo constitui imposto interno ou outro encargo interno, na acepção do art. III:2, é se a obrigação de pagar tal encargo se acumula devido a um fator interno (por exemplo, porque o produto foi revendido internamente, ou porque o produto foi usado internamente), no sentido de que tal fator interno ocorre após a importação do produto de um membro para o território de outro. Quando a cobrança interna for recolhida, se for, não é necessariamente o critério decisivo para indicar que se insere no âmbito de aplicação do art. III:2.⁶¹⁶

À luz do mencionado, defende-se a posição de que os impostos diretos também são geralmente cobertos pelo art. I e art. III do GATT. Recorde-se que nem o art. I ou o art. III, nem em suas outras disposições o GATT estipula que as medidas tributárias diretas ficam excluídas de seu escopo. Ao contrário do GATS, não há cortes específicos de impostos diretos no GATT. O art. III, nos parágrafos 1 e 4, concede espaço interpretativo à aplicação a medidas tributárias diretas na perspectiva do NT. Isso baseia-se na adoção de uma interpretação mais ampla dos produtos afetados pela imposição direta de medidas tributárias. Ainda que conservadoramente, consideremos que o art. III:2 parece não ser aplicável a impostos diretos; mesmo assim, é possível encontrar certa margem interpretativa para a inclusão, usando a interpretação do termo “indiretamente” e uma avaliação do imposto global imposto sobre produtos (incluindo qualquer

⁶¹⁵ K. DZIURDZ, “Non-discrimination in tax treaties:...”, cit., p. 188.

⁶¹⁶ CHINA – AUTO PARTS, *RP*, *WT/DS339/R* *WT/DS340/R* *WT/DS342/R*, cit., par. 7132-7.133.

impacto fiscal direto). Por sua vez, no que diz respeito à NMF, a referência cruzada do art. I e art. III:4 parece permitir a aplicação do art. I a medidas fiscais de impostos diretos.⁶¹⁷

O significado de “leis, regulamentos ou requisitos” é elaborado no contexto do art. III:4; é abrangente e pode incluir leis e um regulamento concernente a tributos em geral⁶¹⁸. O art. III, intitulado tratamento nacional sobre fiscalidade e regulamentação interna, estabelece obrigações que proíbem a aplicação por parte de membros de medidas fiscais e regulamentares internas de forma que ofereça proteção à produção doméstica.⁶¹⁹ As disposições do art. III operam, assim, no sentido de garantir que os membros forneçam igualdade de condições competitivas aos produtos importados relativamente aos produtos domésticos nos mercados internos.⁶²⁰

Os membros da OMC têm autoridade soberana para determinar a base ou bases em que irão tributar bens, tais como bebidas alcoólicas destiladas, e para classificar esses bens em conformidade, desde que os membros respeitem os seus compromissos na OMC; a referência no art. III:2, segunda frase, “não seja taxado igualmente” não é, por si só, proibição contra a classificação de bens para fins de receita e regulamentação que os membros estabelecem para si mesmos como legítimos e desejáveis.⁶²¹

⁶¹⁷ S. FALIS, “The Applicability of art. I and art. III GATT to Direct Taxes”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 45.

⁶¹⁸ No caso BRAZIL – TAXATION, *RPa*, WT/DS472/R WT/DS497/R, cit., par. 7.702-7.704. O programa INOVAR-AUTO é promulgado e implementado por leis, regulamentos, decretos e um número de atos jurídicos vinculativos, e contém uma série de condições para que as empresas obtenham acreditação para serem elegíveis para os créditos fiscais presumidos de IPI, um conjunto de regras para a acumulação de créditos fiscais presumidos de IPI, e um conjunto de regras para a utilização dos créditos fiscais presumidos do IPI; estão na acepção de “leis” e “regulamentos” no âmbito do art. III:4.

⁶¹⁹ Cf. K. DZIURDZ, “Non-discrimination in tax treaties:...”, cit., p. 189. O art. III:4 do GATT se refere a “todas as leis, regulamentos e requisitos que afetam sua venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso [dos produtos]”. Uma vez que a palavra “afetar” é entendida em sentido lato como referindo-se a medidas que têm efeito sobre os bens importados, matéria de impostos diretos deduções especiais (incluindo depreciações aceleradas), incentivos fiscais e quotas fiscais para produtos de origem nacional podem também constituir medidas de investimento relacionadas com o comércio (TRIMs) que são inconsistentes com o art. III:4 do GATT, na medida em que encorajam a utilização de produtos nacionais em detrimento de produtos importados. Se os impostos diretos não devem ser considerados como medidas fiscais na acepção do art. III:2, ainda podem constituir medidas “não fiscais” na acepção do art. III:4. Em ambos os casos, por referência cruzada, eles estariam também no âmbito do art. I:1 do GATT.

⁶²⁰ Cf. ARGENTINA – HIDES AND LEATHER, *RPa*, WT/DS155/R, cit., par. 11.145. O pré-pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) foi uma medida interna ao abrigo do art. III:2, primeira frase, porque a medida é aplicada às transações definitivas de importação, mas apenas se os produtos importados foram subsequentemente revendidos no mercado interno; a medida prevista para o pré-pagamento do IVA é imputável à transação interna. Além disso, o painel, apoiando-se da Nota Adicional do art. III GATT, declarou que o fato de o imposto ter sido “cobrado no momento e no ponto de importação” não a impediu de ser qualificada como uma “medida fiscal interna”.

⁶²¹ CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RORec*, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, cit., par. 60.

4.1.4 Preços de transferência e princípio da não discriminação no GATT

Esta seção aplica aos PT entre partes relacionadas as questões de tributos presentes no GATT. Sempre que uma empresa mantenha presença em diferentes jurisdições, seja por intermédio de uma filial ou de um estabelecimento permanente, pode transferir os lucros de uma jurisdição para outra, estabelecendo artificialmente o preço que cobra por bens ou serviços prestados a entidades relacionadas.⁶²²

A erosão da base tributária ocorre quando, por exemplo, uma empresa compra produtos a preços inflacionados de afiliados estrangeiros ou subfatura os produtos que vende às suas afiliadas estrangeiras. Em ambos os casos, a empresa transfere, efetivamente, os lucros para fora do alcance das autoridades tributárias.

Naturalmente, os países procuram inibir essas práticas dos seus residentes, visando preservar a base tributária doméstica. O modo mais usual é fazer determinações quanto aos PT de bens ou serviços prestados por entidades relacionadas. Quando esses preços não refletem os preços que teriam de fato existido se as entidades conexas tivessem agido em “plena concorrência” (*arm's length*), as autoridades competentes podem fazer ajustamentos adequados para determinar o rendimento tributável da empresa.⁶²³

A seguir, apresentam-se situações em que práticas de PT conflituam com regras prescritas pelo GATT. Em primeiro lugar, é necessário estabelecer que a disposição do GATT em matéria de não discriminação se aplique à questão dos PT, uma vez que os produtos em geral devem ser afetados pelas obrigações de TN e NMF a desencadear. É, assim, necessário determinar as circunstâncias em que a aplicação de um regime de PT modifica negativamente as condições de concorrência dos produtos importados.

⁶²² Cf. W. SCHÖN, “Transfer pricing – Business Incentives, International Taxation and Corporate Law”, in Wolfgang Schön, Kai A. Konrad (eds.) *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Springer Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg, 2012, pp. 47-51. PT é um conceito aplicado para três propósitos diferentes. Do ponto de vista empresarial, os PT são utilizados para aumentar a eficiência dos fornecimentos intra-firma entre unidades de negócio separadas, tendo em conta a assimetria de informação entre os diferentes agentes. Do ponto de vista do direito societário, os preços nas transações entre partes relacionadas têm de ser controlados de forma a evitar “*tunnelling*” em detrimento dos credores ou dos acionistas minoritários. Na área da tributação internacional, os PT sob o padrão – *arm's length* prestam-se à alocação de lucros para as diferentes unidades de uma empresa multinacional e de alocação de direitos tributários às jurisdições envolvidas.

⁶²³ Cf. C. GARCIA NOVOA, “Precios de Transferência: situación actual y cuestiones de futuro”, in D Britto, M. P Caseiro (eds.) *Direito tributário internacional: teoria e prática.*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014, p. 300. Está ocorrendo uma crise do método da “plena concorrência” (*arm's length*), que foi, recentemente, exacerbada pela sua difícil aplicação a intangíveis, especialmente para aqueles bens que são gerados pelas EMs, distribuídos ao longo do grupo para todas as filiais. O instrumento legal para tal é geralmente o acordo de partilha de custos (*cost sharing arrangements*) entre as empresas do grupo, calculado de acordo com as regras de rateio definidas subjetivamente, e portanto manipuláveis.

Pode-se imaginar a situação em que um contribuinte compre bens estrangeiros dedutíveis de impostos. Se a autoridade tributária aplica, agora, o regime de PT àquelas mercadorias e considera que o residente fiscal pagou um preço inflacionado, pode ajustar os PT para baixo, para efeitos de determinação da base tributária e, conseqüentemente, a carga do imposto sobre o rendimento. Esse não é um ajuste do preço realmente pago, mas só serve para fins de cálculo da base de imposto de renda. O residente fiscal deixou de ser autorizado a deduzir a totalidade das despesas, deduzindo apenas o preço determinado pela autoridade competente, que, no caso de um ajustamento descendente, aumenta a carga do imposto sobre o rendimento e da perspectiva do comprador das mercadorias, o preço de mercadorias importadas.

Normalmente, tais ajustamentos só ocorrem, a priori, com repercussão no comércio internacional, em relação a bens e serviços estrangeiros. Para as autoridades fiscais, os PT de bens domésticos são, assumindo uma alíquota de imposto de renda corporativa única, irrelevantes relativamente ao modo como ambos, o produtor dos componentes e o fabricante do carro, serão tributados internamente.⁶²⁴ Os lucros não deixarão o país. Quando os componentes não são produzidos internamente, no entanto, um preço inflacionado terá como resultado a erosão da base tributária doméstica. Como as autoridades fiscais procuram evitar isso, eles ajustam os PT. Se o ajustamento se justificar, não pode ser encontrado qualquer impacto prejudicial sobre as oportunidades competitivas. No entanto, quando tal ajustamento é injustificado, pode ser observado um impacto prejudicial sobre as oportunidades competitivas.

Quando a autoridade competente aumenta indevidamente a base fiscal e, conseqüentemente, o preço líquido do bem estrangeiro, existe impacto prejudicial sobre as oportunidades competitivas de produtos estrangeiros. Como o art. III:4 é geralmente considerado para aplicar também a casos isolados em oposição à legislação geral, essa prática poderia ser contestada⁶²⁵. Além disso, sempre que as autoridades competentes façam regularmente ajustamentos inadequados no que diz respeito aos produtos de certos membros da OMC, ao mesmo tempo que desrespeitam os PT de outros,

⁶²⁴ Neste ponto cabe uma advertência: mesmo em operações inter-grupo dentro de um país pode existir uma manipulação nos preços de transferência (PT), caso existam alíquotas marginais de tributação (*marginal tax rates*) diferenciada entre empresas de um mesmo grupo, com vista a realizar receitas/rendimentos naquelas empresas sujeitas a uma alíquota marginal de tributação menor, bem com alocar despesas dedutíveis naquela empresa sujeita a uma alíquota marginal maior. Desse modo, logra-se que o grupo como um todo pague menos tributos. Essa questão é do interesse das autoridades tributárias e precisa de ser monitorada para evitar planejamentos tributários abusivos. Para maiores detalhes de possíveis estratégias de empresas para reduzir a sua alíquota efetiva de tributação, *vide*: M. S. SCHOLLES Y OTROS, *Taxes and business strategy: a planning approach*, Fifth edition, Pearson, Boston, 2015.

⁶²⁵ (GATT) CANADA – FIRA, *RPa, Canada – Administration of the Foreign Investment Review Act*, adotado 7 Fevereiro 1984, *BISD 30S/140*, par. 5.5.

podem ser encontradas questões relativas à obrigação NMF.⁶²⁶ A dificuldade, nesse último caso, de fato, seria a de o queixoso provar que tal prática ocorre sistematicamente. O problema jurídico em relação às cláusulas TN e NMF, no entanto, é determinar primeiro qual linha descreve a diferença entre ajustes de PT justificados e injustificados.⁶²⁷

Assim, é necessário determinar um ponto de referência para apropriados ajustes dos PT. Em geral, esse ponto de referência pode ser encontrado no princípio da “plena concorrência” (*arm’s length*) ou “comprimento do braço”. O consenso internacional parece ser que os PT têm de estar em conformidade com o princípio da “plena concorrência” e os ajustamentos, portanto, seriam impróprios quando partissem desse princípio.⁶²⁸ Todavia, continua a ser estabelecida a base em que esse princípio é aplicável no contexto do GATT, pois o próprio acordo não contém qualquer referência a “plena concorrência”.⁶²⁹

Alternativamente, propõe-se que o contexto do art. III do GATT forneça razões suficientes para interpretar o tratamento não menos favorável no sentido de incorporar o padrão da “plena concorrência”. Em outras oportunidades, o ORec referiu-se a disposições conexas, mesmo quando

⁶²⁶ Cf. G. G. VETTORI, “Contribuição ao estudo sobre...”, cit., pp. 85-100. Reconhece que os PT podem ser utilizados como instrumento protecionista. Adverte que os PT, longe de se relacionarem com a proteção de produtos internos em relação a importados, têm como propósito principal assegurar que a base tributária do IRC seja apurada em base de mercado. Acrescenta que, se as regras de PT serão discricionárias à luz do TN, se aplicadas de modo assimétrico às importações e exportações, favorecem as últimas. Aponta como exemplo mais óbvio o país que previsse normas de ajuste apenas para as importações e não para as exportações. Alternativamente, as normas de PT poderiam estar violando o NMF se aplicadas de forma diferenciada, dependendo do país de onde provêm os produtos. Cita, como exemplo, o Brasil, que diferencia as normas de ajuste de PT de acordo com a origem dos produtos importados, o que, na prática, implica tratamento menos favorável no ajuste de PT com países com subtributação ou paraísos fiscais.

⁶²⁷ V. BEYER, “Income Tax in the WTO – Substantive Reach and Rivaling Proceedings”, 2016, Genebra, pp. 19-20.

⁶²⁸ Cf. E. M. DE C. E SILVA, “Predetermined Margins in the Brazilian Transfer Pricing Rules and their compatibility (or not) with the World Trade System”, *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 39, 2018, pp. 132-133. Preços de transferência baseados em margens pré-determinadas são definidos fora do padrão de *arm’s length* porque eles não buscam a realidade econômica, mas apenas a tributação mínima, com base no parâmetro preço e, portanto, não atingem os níveis competitivos éticos defendidos pelo sistema multilateral. Assim, na prática, um produto importado sujeito ao método baseado em margem, por exemplo, está sujeito ao ajuste no cálculo do imposto de renda para mirar uma margem de lucro fictícia, cujo produto similar é produzido internamente. Desse modo, ao aplicar tributação diferenciada a produtos similares pode-se estar diante de uma violação da cláusula da NMF.

⁶²⁹ Argumenta-se que o princípio da “plena concorrência” (*arm’s length*) constitui regra do direito consuetudinário. Se fosse esse o caso, o princípio poderia ser lido no termo “tratamento menos favorável”, por meio de art. 31(3)(c) da CVDI, e qualquer ajustamento que desconsidera o princípio da “plena concorrência” seria violação das obrigações de não discriminação no âmbito do GATT. No entanto, parece questionável, do ponto de vista do direito internacional público, que o princípio, apesar da sua aceitação generalizada, pode ser considerado como uma regra de direito internacional; as *opinio juris* ou *state practice* não são tão facilmente estabelecidas como os proponentes desse argumento fazem parecer.

estejam contidas noutros acordos⁶³⁰, para estabelecer ou confirmar certa interpretação⁶³¹. Outros acordos constantes do Anexo 1A, como o ASCM e o acordo de avaliação aduaneira, referem-se explicitamente a “plena concorrência”.

No que diz respeito ao significado ordinário de *arms' length*, a definição do dicionário Oxford é de pouca ajuda: “*away from close contact or familiarity, at a distance*”. As CDTs estabelecem como calcular os rendimentos de um estabelecimento que um membro tem noutro, e a importância do método da “plena concorrência” não pode ser subestimada. Na jurisprudência da OMC, o método de preços de “plena concorrência” deve ser aplicado na alocação de uma renda entre empresas relacionadas nos diferentes Estados-membros. Confiando ambos no método da “plena concorrência” em condições concorrenciais, isso confirma a interdependência entre a OMC e as regras de tributação, conforme descrito nas CMOUDE e da CMONU.⁶³²

Seguindo a abordagem do Painel em CHINA – ELECTRONICS PAYMENT SERVICES, é possível ir além da definição de um termo segundo o dicionário para estabelecer o seu significado comum. As preocupações de que as diretrizes de PT reflitam o interesse próprio de certos atores devem ser muito menores do que no caso de fontes da indústria, como no referido litígio. Com base na aceitação generalizada atual das diretrizes da OCDE e da prática do CHINA – ELECTRONICS PAYMENT SERVICES, parece concebível que um Painel se baseie nas diretrizes para o estabelecimento do significado ordinário do termo “plena concorrência”.⁶³³

4.1.4.1 Documentação de preços de transferência como barreira protecionista

A questão da documentação relativa aos PT pode suscitar preocupações relacionadas, mas diferem das que surgem no contexto dos ajustamentos dos PT. Os requisitos de documentação excessivamente onerados poderiam encontrar contestação ao abrigo das disposições de não discriminação do GATT.

⁶³⁰ O ASCM em seu Nr. 59 prevê que “[t]he Members reaffirm the principle...[of] *arm's length*”. Além disso, o AVA requer a aplicação do princípio, conforme evidenciado pelo seu art. 1(2). Assim, o *arm's length* parece ter sido um padrão aplicável no que diz respeito ao comércio de mercadorias. Acrescente-se, por pertinente, *the transfer pricing guidelines* da OECD fornece orientações para o estabelecimento do princípio da “plena concorrência”

⁶³¹ *Vide*: US – CLOVE CIGARETTES, *RORec*, *United States – Measures Affecting the Production and Sale of Clove Cigarettes*, *WT/DS406/AB/R*, 2012, par. 176.

⁶³² P. WILSON, “World Trade Organisation...”, *cit.*, p. 244.

⁶³³ CHINA – ELECTRONICS PAYMENT SERVICES, *RPa*, *China – Measures Affecting Electronic Payment Services*, *WT/DS413/R*, 2012, par. 7.86-89. O Painel considerou que, se as fontes da indústria podem ser mostradas para ajudar a determinar o significado ordinário de um termo, não há nenhuma razão pela qual um Painel não se deva referir a elas; mas advertiu que, nessa tarefa, deve-se estar ciente das limitações, como o interesse próprio, que as fontes da indústria podem apresentar e devem governar sua tarefa interpretativa em conformidade.

Em pedido de consulta no caso COLOMBIA – CUSTOMS MEASURES ON IMPORTATION OF CERTAIN GOODS FROM PANAMA, o queixoso levantou a questão de que as faturas comerciais para certas mercadorias tinham de fornecer informações adicionais que excediam o que era normalmente exigido⁶³⁴. Do mesmo modo, em ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES ⁶³⁵ foi, entre outros motivos, a pesada carga administrativa que resultou da aplicação do regime de PT a transações entre partes relacionadas que levou o Panamá a contestar a medida, embora em última análise, sem sucesso, por não ter apresentado provas robustas.

Além disso, a Comentário ao art. 7 da CMOCDÉ prevê que os requisitos de documentação de PT não devem ser aplicados de forma a impor custos aos contribuintes e encargos desproporcionados às circunstâncias⁶³⁶. Embora seja tarefa árdua traçar a linha que separa os requisitos proporcionais e os desproporcionados, afigura-se indiscutível que as exigências significativamente mais onerosas impostas às mercadorias originárias de jurisdições com tratamento tributário preferencial possa constituir uma violação à cláusula da NMF.

No entanto, parece possível que um Estado possa justificar essas medidas nos termos do art. XX(d), quando a relação específica entre os parceiros comerciais, por exemplo, a inexistência de um acordo sobre o intercâmbio de informações, justifica requisitos mais onerados. Se tal defesa for bem-sucedida, com toda a probabilidade dependerá da capacidade do demandante de justificar a medida do caput do art. XX.

Para determinar a existência de requisitos de documentação desproporcionalmente onerosos, o Capítulo V das Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE, na sua versão de 2017 desenvolvida conforme a recomendações da Ação 13 do BEPS, define os critérios da documentação de PT⁶³⁷, bem como os documentos necessários.⁶³⁸

⁶³⁴ *Request for Consultations by Panama, Colombia – Customs Measures on Importation of Certain Goods from Panama, WT/DS348/1, G/L/782, G/VAL/D/8, 25 Julho 2006.*

⁶³⁵ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa, WT/DS453/R*, cit., par. 7.1038-7.1049.

⁶³⁶ Cf. CMOCDÉ Comentário ao art. 7, par. 26. Geralmente não se pretende que sejam impostas exigências de documentação mais onerosas em relação a tais transações do que as aplicáveis às transações entre empresas associadas. Além disso, como no caso da documentação sobre PT referida nas Diretrizes sobre Preços de Transferência da OCDE, as exigências não devem ser aplicadas de forma a impor aos contribuintes custos e encargos desproporcionais às circunstâncias.

⁶³⁷ *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations: July 2017*, OECD, Paris, 2017, pp. 229-246.

⁶³⁸ Anexos do *OECD transfer pricing guideline* detalha-se a documentação exigida. *Ibid.*, pp. 501-507.

Afigura-se improvável que os membros que implementem corretamente as recomendações prescritas nas Diretrizes dos Preços de Transferência da OCDE, versão 2017, enfrentem contestação na resolução de litígios da OMC.

4.1.4.2 Preços de transferência e ajustes fiscais de fronteira

Por último, é necessário abordar brevemente a ligação entre os PT e os direitos aduaneiros. Na ótica do país importador, a subfaturação constitui preocupação, pois evita o pagamento de direitos aduaneiros adequados. Na perspectiva das autoridades fiscais, no entanto, é excesso de faturamento, o que significa PT inflacionados; são preocupação, pois diminuem a base tributária. Se uma empresa sobrecarrega ou subcobra por bens aquando da venda à entidade estrangeira relacionada, dependerá da interação entre os direitos aduaneiros e a alíquota de imposto de renda em ambos os países. Observou-se que a cooperação entre as administrações fiscais e aduaneiras... está a tornar-se mais comum e isto deverá ajudar a reduzir o número de casos em que as avaliações aduaneiras são consideradas inaceitáveis para efeitos fiscais ou vice-versa.⁶³⁹

Contudo, as metodologias para a valorização aduaneira e os ajustamentos dos PT não são necessariamente as mesmas. Além disso, mesmo quando a metodologia aplicada é constante, a situação em que um país se baseia excessivamente em dados de PT para estabelecer o direito aduaneiro e desconsidera as regras do acordo de valoração aduaneira pode ser contestada no ORL. No GATT, no entanto, não existe nenhuma regra que impeça um país de valorizar as mercadorias de acordo com a metodologia estabelecida pelo acordo de valoração aduaneira e aplicando a mesma metodologia, ou outra diferente, para efeitos de ajustamentos de PT de imposto sobre o rendimento. Segue-se que, na medida em que qualquer imposto ou encargo desses exceda o custo aproximado dos serviços prestados, tanto constitui imposto como medida protecionista.

4.1.5. Ajustes fiscais de fronteira no GATT

Os ajustes fiscais de fronteiras servem hoje, em grande parte, para implementar o princípio do destino. Isso significa que as mercadorias são tributadas apenas no país em que são consumidas. Isso é conseguido por duas medidas que devem ser separadas uma da outra. Por um lado, os produtos importados estão sujeitos a alíquotas de imposto internas; por outro, certos impostos já

⁶³⁹ OECD, *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD, 2013, p. 43.

pagos para os produtos a serem exportados são reembolsados.⁶⁴⁰ Ambas as medidas estão resumidas na expressão “ajustes fiscais na fronteira” (*border tax adjustment*).⁶⁴¹

O regulamento central para as importações é a exigência de igualdade de tratamento dos nacionais, conforme estabelecido no art. III do GATT. Enquanto o art. III:1 estabelece o princípio, o art. III:2, primeira frase, não proíbe apenas uma carga maior sobre produtos importados similares; inversamente, também permite a carga sobre produtos importados até ao montante em que produtos nacionais similares também teriam de suportar. Isso abre a possibilidade de um imposto compensatório sobre as importações.⁶⁴²

Além do mais, isso é descrito no art. II:1; o GATT proíbe a cobrança de direitos aduaneiros e encargos similares, além das concessões tarifárias contidas nas listas. Portanto, esse limite deve ser observado, uma vez que os ajustes fiscais na fronteira são feitos regularmente quando a fronteira é atravessada, art. II:2 lit. O GATT esclarece isto. Os fardos que são cobertos pelo art. III:2 GATT e são equivalentes a impostos internos estão excluídos do conceito de impostos e encargos equivalentes a direitos aduaneiros. Enquanto os primeiros só são cobrados quando a fronteira é atravessada, os segundos são cobrados precisamente porque a fronteira é atravessada. Deve-se notar que os ajustes fiscais na fronteira para importações até ao montante da carga sobre bens domésticos similares são considerados como impostos internos compatíveis com os artigos II:1 e III:2, sentença 1 do GATT.⁶⁴³

Os ajustamentos fiscais de fronteira, como qualquer outro instrumento nacional, devem respeitar as condições refletidas no art. III:2. Essa disposição requer que os membros da OMC respeitem o princípio do tratamento nacional (NT) sempre que regularem as condições de concorrência em relação aos bens em seu mercado nacional e, para tanto, imponham medidas

⁶⁴⁰ Cf. D. RUDDIGKEIT, *Border Tax Adjustment an der Schnittstelle von Welthandelsrecht und Klimaschutz vor dem Hintergrund des Europäischen Emissionszertifikatehandels*, Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, Institut für Wirtschaftsrecht, Halle, 2009, pp. 6-7. Não há nenhuma norma na legislação da OMC que regule ou mesmo prescreva ajustes fiscais nas fronteiras como um todo. Ao contrário, as várias regras existentes para importação e exportação devem ser consideradas e elaboradas a partir de uma interpretação sistemática dos dispositivos.

⁶⁴¹ *Vide* supra item 3.2.5.

⁶⁴² D. RUDDIGKEIT, *Border Tax Adjustment...*, cit., p. 7.

⁶⁴³ Cf. F. ALTEMÖLLER, “Bilateralism and unilateralism: the future of international trade relations?”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 13, 2, 2018, p. 65. De acordo com o Artigo II:2 (a) do GATT, os Ajustes Fiscais de Fronteira devem estar de acordo com três condições-chave da OMC: (1) A imposição em questão deve ser considerada, antes de tudo, como um imposto de fronteira (“elegível”). (2) Adicionalmente, deve ser considerado como “equivalente” em relação ao imposto cobrado sobre o produto nacional. (3) Finalmente, a imposição sobre o produto importado não deve ser discriminatória, conforme definido no artigo III:2 ou no artigo III:4 do GATT (chamado “tratamento não menos favorável” em relação aos produtos importados, em comparação com o equivalente doméstico).

fiscais, com exceção dos requisitos de conteúdo local, que são totalmente ilegais, ao abrigo do art. III.2 do GATT. Como se trata de Ajustes Fiscais de Fronteira (AFFs), a disciplina relevante é o art. III.2 GATT. De acordo com essa disposição, se dois bens são semelhantes, o bem importado não deve ser tributado em excesso à tributação imposta ao bem doméstico; se são diretamente competitivos ou substituíveis (DCS), a tributação sobre o bem importado não deve ser aplicada de forma a proporcionar proteção (SATAP) ao bem doméstico.⁶⁴⁴

Grande parte do mal-entendido sobre as disposições do GATT em AFF pode resultar da não compreensão de que elas não permitem diretamente as sobrealíquotas de importação ou abatimentos de exportação. De fato, essas disposições destinavam-se principalmente a limitar tais práticas. Nenhuma das provisões se preocupa com o tipo ou montante de qualquer imposto em si, antes se referem a descontos ou sobrealíquotas superiores aos impostos sobre consumos específicos. As sobrealíquotas estavam limitadas ao montante de impostos domésticos comparáveis, e o excesso de impostos fronteiriços é proibido. Os abatimentos limitavam-se ao montante do imposto aplicado. Os abatimentos em excesso eram considerados como subsídios e estarão sujeitos a direitos compensatórios. As disposições não exigem que se ajustem aos impostos indiretos (impostos de consumo ou outros); há apenas a obrigatoriedade de que não se ajustem excessivamente.⁶⁴⁵

Um Grupo de Trabalho do GATT, criado em 28 de março de 1968, concentrou-se nas questões jurídicas do GATT envolvidas nos ajustes fiscais de fronteira. O relatório do Grupo de Trabalho, adotado em 2 de dezembro de 1970, chegou à conclusão de que os impostos cobrados diretamente sobre os produtos, incluindo impostos específicos sobre consumos e impostos sobre vendas, eram elegíveis para os AFFs.⁶⁴⁶ Em contrapartida, alguns outros impostos, incluindo encargos sociais e impostos sobre a folha de pagamento, foram considerados inelegíveis.⁶⁴⁷ O

⁶⁴⁴ H. HORN; P. C. MAVROIDIS, “To B(TA) or Not to B(TA)?”, cit., pp. 1914-15.

⁶⁴⁵ R. H. FLOYD, “GATT Provisions on Border Tax Adjustments”, *Journal of World Trade*, 1973, pp. 497-498.

⁶⁴⁶ S. CHARNOVITZ, “Border Tax Equalization”, cit., pp. 32-33; L/3464, (*GATT Working Party Report, Border Tax Adjustments L/3464 | Data de Circulação: Dezembro 2, 1970*, cit.

⁶⁴⁷ Cf. J. PAUWELYN, “Carbon leakage measures and border tax adjustments under WTO law”, in Geert van Calster (ed.) *Research handbook on environment, health and the WTO*, Elgar, Cheltenham, 2013 (Research handbooks on the WTO), pp. 476-77. Uma vez que os impostos sobre os produtores, como o imposto de renda das empresas, dificilmente serão repassados aos consumidores sob a forma de preços mais altos, não afetam a relação concorrencial entre produtos e, portanto, não precisam de ser ajustados para preservar a igualdade concorrencial. Pauwelyn argumenta que os impostos sobre o carbono, sejam eles cobrados sobre os produtos ou sobre os produtores, visam forçar tanto os produtores quanto os consumidores a internalizar os custos sociais do carbono. Devem, portanto, ser vistos como impostos sobre produtos ajustáveis. Entretanto a interpretação oficial no site da OMC, que apareceu até 2006, contradizia essa teoria. A declaração afirmava que “impostos sobre produtos” eram ajustáveis, enquanto “impostos sobre processos” não o eram e, como exemplo desses últimos, listou um imposto sobre a energia consumida na produção de uma tonelada de aço.

Grupo de Trabalho não chegou a uma visão comum; contudo, no que diz respeito ao tratamento de “impostos ocultos”, ou seja, impostos sobre bens e serviços consumidos durante o processo de produção, o Grupo de Trabalho fez a sugestão útil de substituir o termo “ajustamentos fiscais de fronteira” por “ajustamentos fiscais aplicados às mercadorias que entram no comércio internacional”.⁶⁴⁸

De acordo ainda com o grupo de trabalho, os critérios de ajustamento fiscal de fronteiras devem ser examinados, mas não pode haver definição precisa e absoluta de “similar”. Na aplicação dos critérios de ajustes fiscais de fronteiras, deve ter-se em mente quão estreita é a gama de “produtos similares”. No art. III:2, a primeira frase é destinada a se opor à gama de produtos “similares” contemplados em algumas outras disposições do GATT e outros acordos da OMC. Em síntese, deve-se aplicar o melhor critério para determinar se, na verdade, os produtos são “similares”, já que envolvem sempre um elemento inevitável de julgamento individual, discricionário.⁶⁴⁹ Essa decisão discricionária deve ser tomada ao serem consideradas as várias características dos produtos em casos individuais (propriedades, natureza e qualidade dos produtos, incluindo características físicas).⁶⁵⁰ Note-se que nenhuma abordagem para exercer o juízo será apropriada para todos os casos.

O ajuste de fronteira equivalente ao imposto interno que é definido de forma incoerente com as disposições do art. III:2 não se enquadra no âmbito do art. II:1. Todavia, tal encargo fronteiriço seria capturado pelas obrigações estritas contidas no art. III:2 e, portanto, isso não poderia prejudicar o valor das concessões pautais negociadas pelos membros exportadores.⁶⁵¹

⁶⁴⁸ R. ADLUNG, “Trade policies and the environment—Subsidies, taxes and border adjustments”, *Intereconomics*, vol. 32, 4, 1997, p. 185.

⁶⁴⁹ JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RORec*, *WT/DS8/AB/R*, *WT/DS10/AB/R*, *WT/DS11/AB/R*, cit., par. 42-43.

⁶⁵⁰ Cf. MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, *RPa*, *WT/DS308/R*, cit., par. 8.28. Os critérios relevantes originalmente estabelecidos no Relatório do Grupo de Trabalho sobre Ajustes Fiscais de Fronteira e posteriormente elaborados pelo Órgão de Recurso são: as utilizações finais do produto em determinado mercado; os gostos e hábitos dos consumidores, que mudam de país para país; as propriedades, natureza e qualidade do produto; e a classificação tarifária.

⁶⁵¹ Cf. INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES, *RPa*, *WT/DS360/R*, cit., par. 7.214-7.215. Um ponto final deve ser feito. Em consonância com que, salvo melhor juízo, a referência prevista no art. II:2(a), à “coerência com o art. III:2” não se destina a prever um requisito suplementar a cumprir para que um ajuste de fronteira caia fora do âmbito de aplicação do art. II:1, não procederíamos, em um inquérito nos termos do art. II:2(a), a examinar a coerência de um imposto interno com o art. III:2, depois de ter determinado que tal imposto de fronteira seja equivalente a esse imposto interno. É importante ter em mente, a esse respeito, que, se a parte queixosa pretender um painel para examinar o imposto interno e um imposto de fronteira equivalente à luz dos requisitos do art. III:2, está aberto à parte queixosa para incluir no seu pedido de painel uma alegação independente de violação do art. III:2, e para desenvolver tal reivindicação em suas observações a um painel.

Embora haja consenso sobre a possibilidade do ajuste fiscal sobre os insumos que são depois incluídos nos produtos finais (por exemplo, componentes materiais), existem opiniões divergentes em relação à elegibilidade dos impostos suportados pelos produtores sobre os insumos consumidos no processo produtivo (os chamados “impostos ocultos”), e sobre a possibilidade de utilizar os AFFs para “esterilizar” o impacto dos regulamentos que afetam a produção (por exemplo, disposições que aumentam o custo de produção com base nas emissões de carbono).⁶⁵² Alguns peritos em matéria de política comercial têm reservas sobre um ajustamento fiscal de fronteiras – mesmo que possa ser elaborado de forma coerente com a OMC – devido às potenciais ramificações diplomáticas e políticas para as relativamente frágeis negociações comerciais em curso.⁶⁵³ Algumas das questões mais controversas na OMC recaem nas relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, além de que alguns países em desenvolvimento podem interpretar um ajustamento fiscal de fronteira como um risco para as suas indústrias de exportação.⁶⁵⁴

Nota-se que existe ainda um debate significativo sobre a questão dos AFFs, e que isso só será resolvido por uma decisão real que confronte essas questões. Entretanto, parece razoável assumir que qualquer interpretação legal final poderia seguir um dos dois caminhos seguintes: por um lado, os AFFs são considerados inconsistentes com o art. III:2, mas a porta é deixada aberta para os países justificarem a medida com o art. XX; por outro lado, eles são considerados consistentes com o art. III:2.⁶⁵⁵

⁶⁵² C. DORDI, “III.8 Taxation and Border Tax Adjustment”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 360.

⁶⁵³ Cf. CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, “International Competitiveness: An Economic Analysis of VAT Border Tax Adjustments”, 2009, Washington, D.C., pp. 1-5. Um argumento comum é que os Estados Unidos utilizam prioritariamente impostos diretos (como impostos sobre renda e folha de pagamento), o que, supostamente, proporcionaria aos americanos uma desvantagem ao negociar com países que têm foco nos impostos indiretos (como um imposto sobre valor adicionado ou IVA). Esse argumento apoia-se na suposta autorização do GATT à realização de ajustes fiscais de fronteira (ou seja, o desconto de impostos indiretos sobre as exportações e a imposição de impostos indiretos sobre as importações) sobre os impostos indiretos, mas não para impostos diretos. De acordo com esse argumento, as empresas norte-americanas estão em desvantagem competitiva porque não podem fazer uso de ajustes fiscais nas fronteiras, como muitos dos seus concorrentes internacionais. Esses ajustes fiscais de fronteira ou descontos de IVA representariam um subsídio de exportação injusto que prejudicaria a competitividade internacional dos EUA, porque pretende reduzir o custo das exportações para o resto do mundo, aumentando o custo das importações de outros países. Entretanto, a análise econômica sugere que os ajustes fiscais nas fronteiras não resultam em tratamento preferencial das exportações e na discriminação contra as importações (ou seja, os ajustes fiscais nas fronteiras são neutros no que diz respeito ao comércio transfronteiriço). Isso ocorre porque os ajustes fiscais nas fronteiras não alteram a troca econômica fundamental de bens e serviços que está subjacente ao comércio. Na verdade, sem ajustes fiscais nas fronteiras, os exportadores enfrentariam dupla tributação: primeiro em seu país de origem, depois no país de destino.

⁶⁵⁴ J. ALDY, “Frameworks for Evaluating Policy Approaches to Address the Competitiveness Concerns of Mitigating Greenhouse Gas Emissions”, *National Tax Journal*, vol. 70, 2, 2017, p. 410.

⁶⁵⁵ *Vide*. I. SHELDON, “Economic and Legal Analysis of Climate Policy and Border Tax Adjustments: Federal vs. State Regulation”, *Ohio State Law Journal*, vol. 79, 4, 2018, pp. 789-793.

4.2 Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASCM)

Os incentivos fiscais envolvem interesses consideráveis... Não só afetam as economias nacionais, como os seus efeitos também ultrapassam as fronteiras nacionais: os incentivos fiscais podem influenciar a estrutura do mercado, transferir o equilíbrio da carga fiscal de certas empresas ou setores para outros e influenciar os fluxos transfronteiriços de bens e capitais à escala global. (II)

CLAIRE MICHEAU⁶⁵⁶

A concessão de subsídios e ajudas estatais, incluindo os incentivos fiscais, é vista por muitos países como instrumento necessário à promoção de políticas públicas. Eles podem ser usados para atrair investimentos em certas regiões, promover certas indústrias ou para apoiar a pesquisa e o desenvolvimento no país. Por outro lado, os subsídios e auxílios estatais podem ter efeitos econômicos adversos e comprometer a competição justa; com base nesse argumento, defende-se um certo nível de limitação e controle.⁶⁵⁷

O acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASCM), que evoluiu a partir do artigo XVI (subsídios) do GATT 1947, regula a prestação de subsídios em relação às mercadorias e as ações que podem ser tomadas contra essas subvenções pelos membros da OMC.⁶⁵⁸ O ASCM impõe, *inter alia*, disciplina sobre a concessão de subsídios relacionados com o comércio de

⁶⁵⁶ C. MICHEAU, “WTO law and tax subsidies: Towards the establishment of jurisprudential standards”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 1, 2007, p. 1.

⁶⁵⁷ L. ADAME, “State Aid Rules vs. Subsidies and Countervailing Measures”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 361.

⁶⁵⁸ Cf. L. RUBINI, “III.19 Rules on Subsidies”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 390. O ASCM, como se encontra em nossos dias, foi produto de uma evolução normativa. Na Sessão de Revisão de 1954-1955, o Artigo XVI do GATT foi alterado de forma a incluir compromissos que reduzem o uso de subsídios à exportação. A disposição emendada traduziu-se em proibição de subsídios à exportação de produtos que não sejam produtos primários. Em 1960, os membros do GATT estabeleceram uma lista ilustrativa de práticas (subsídios à exportação) que, provavelmente, resultariam da diferenciação de preços de produtos não primários, violando, portanto, o artigo XVI. Na Rodada de Tóquio (1973-1979), um acordo conhecido como Código de Subsídios foi negociado. Ele incluía restrições mais rigorosas aos subsídios à exportação e procedimentos mais detalhados a serem seguidos nas investigações que poderiam levar potencialmente à imposição de direitos compensatórios. O Código de Subsídios também identificou uma série de critérios para determinar se uma importação subsidiada era susceptível de ser uma causa ou uma ameaça de prejuízo material. A mencionada lista ilustrativa de subsídios à exportação foi anexada ao Código de Subsídios. Em 1986-1994, a Rodada do Uruguai de negociações do GATT criou um novo instrumento legal para regulamentar subsídios na forma do ASCM. Os subsídios para bens agrícolas também são regidos pelo AoA. De forma limitada, os subsídios nos serviços também foram abordados no âmbito do GATS.

mercadorias. No que se refere aos serviços, não existem regras sobre a concessão de subvenções, mas apenas um compromisso de celebrar negociações para desenvolver um código de subsídios.⁶⁵⁹

Os conceitos de “subsídio” e “especificidade”, que se encontram nos arts. 1º e 2º, respectivamente, juntamente com o art. 3º, são a chave de todo o ASCM. O art. 1 (definição de subsídio) prevê a existência de uma subvenção, nomeadamente quando existe “*contribuição financeira de um governo ou de qualquer organismo público no território de um Membro*” e “*uma vantagem é assim conferida*”. Tais contribuições incluem a renúncia a receitas fiscais que são “*de resto devidas*” (por exemplo, incentivos fiscais, tais como créditos fiscais).⁶⁶⁰ Subsídio é definido como a contribuição financeira que confere um benefício, ficando ainda dependente da verificação da “especificidade” dos subsídios. Os subsídios que sejam considerados “específicos”, isto é, concedidos a uma empresa, a um ramo de produção ou a um grupo de empresas ou ramos de produção, podem ser proibidos, impugnáveis ou sujeitos a medidas de compensação.⁶⁶¹

O ASCM divide os subsídios definidos no art. 1º. em subsídios proibidos e admissíveis. Os subsídios contingentes à exportação e os substituidores de importação são proibidos pelo art. 3, com base na presunção de que distorcem o comércio⁶⁶². O ASCM distingue originalmente entre duas categorias de subsídios admissíveis: aqueles que são acionáveis ou recorríveis (permitidos, mas potencialmente sujeitos a ação) e aqueles que são não acionáveis ou irrecorríveis (permitidos e protegidos da ação). Na prática, a última categoria já não existe, de modo que todos os subsídios são agora acionáveis, embora outros subsídios – em particular, certos subsídios para o ambiente, a investigação e o desenvolvimento (R&D) e o desenvolvimento regional – fossem não acionáveis, por um tempo; nos termos do art. 8º do ASCM, essa disposição teria expirado no final de 1999.⁶⁶³

O ASCM estabelece determinados requisitos substanciais que devem ser cumpridos para impor uma medida de compensação, bem como requisitos processuais aprofundados sobre a realização de um inquérito de compensação e a imposição e manutenção de medidas de

⁶⁵⁹ No GATS art. XV “1. Os Membros reconhecem que em determinadas circunstâncias, os subsídios podem ter efeitos de distorção do comércio de serviços. Os Membros manterão negociações com vistas à elaboração de disciplinas multilaterais necessárias para evitar estes efeitos de distorção.” Está materializada a preocupação, mas não existe, de fato, qualquer regulamentação de subsídios para comércio de serviços.

⁶⁶⁰ L. A. MARTÍNEZ GINER, “El régimen de subsidios en la OMC y las ayudas de estado en la UE: similitudes y divergencias”, *Revista de información fiscal*, 103, 2011, pp. 31-55.

⁶⁶¹ M. F. CAMPOS, “O controlo das subvenções do GATT 1947 até ao Uruguay Round: fundamentos históricos do Direito internacional das subvenções”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 60, 2017, pp. 288-291.

⁶⁶² Cf. C. MICHEAU, *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité: droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Larcier, Bruxelles, 2013.

⁶⁶³ Cf. D. XU, “The Interactions between ...”, cit.

compensação. No que respeita às regras substantivas, um membro não pode impor uma medida de compensação, a menos que determine que existam importações subsidiadas, prejuízo para a indústria nacional e nexo de causalidade entre as importações subsidiadas e o prejuízo.⁶⁶⁴ Um membro deve, igualmente, respeitar as regras processuais relativas ao início e à realização de investigações de compensação, à instituição de medidas preliminares e finais, à utilização de empresas e à duração das medidas.⁶⁶⁵

Não há dúvida de que as medidas de tributação devem estar sujeitas às obrigações da OMC em matéria de subsídios.⁶⁶⁶ A temática dos subsídios apresenta muitos aspectos controversos, especialmente do ponto de vista econômico.⁶⁶⁷ Distinguir entre subsídios que reduzem ou aumentam o bem-estar não é tarefa fácil. Adicione-se a isso a complexidade e a mistura da regulamentação de subsídios com instrumentos fiscais que afetam as decisões empresariais.⁶⁶⁸

Os incentivos fiscais são um dos tipos de subsídios mais utilizados. No contexto do comércio internacional, os incentivos fiscais visam, normalmente, o desenvolvimento econômico. Podem ser considerados como transferência de receitas governamentais alcançada pela redução das obrigações fiscais com base num sistema fiscal de referência. Os governos preferem utilizar essa forma de subsídio, uma vez que é mais eficiente e flexível.⁶⁶⁹ Ao utilizar incentivos fiscais, os tributos que,

⁶⁶⁴ L. L. GORMSEN, “State Aid and Direct Taxation...”, cit., p. 357. Unilateralmente, os membros da OMC podem optar por impor direitos compensatórios (“medidas antissubsídios”), ao abrigo da Parte V do ASCM.

⁶⁶⁵ Cf. P. PENTEADO NETO, *International trade subsidy rules and tax and financial export incentives: from limitations on fiscal sovereignty to development-inducing mechanisms*, AuthorHouse, Bloomington, IN, 2012.

⁶⁶⁶ Desde a entrada em vigor do ASCM, ainda mesmo no âmbito do GATT, um número de subsídios tributários foram avaliados conforme o art. 1.1(a)(1)(ii), que explicitamente se refere a medidas fiscais, bem como Anexo I Item (e), vide: RPa, *Income Tax Practices Maintained by Belgium*, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/127 e 28S/114; *Panel Report, Income Tax Practices Maintained by France*, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/114 e 28S/114; RPa, *Income Tax Practices Maintained by The Netherlands*, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/137 e 28S/114; RPa, *United States Tax Legislation (DISC)*, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/98 e 28S/114.

⁶⁶⁷ Cf. G. SHAFFER; R. WOLFE; V. LE, “Can Informal Law Discipline Subsidies?”, *Journal of International Economic Law*, vol. 18, 4, 2015, p. 715. Propõem uma plano para solucionar as controvérsias no âmbito do ASCM, mas que, de fato, poderia ser aplicado a qualquer acordo no âmbito da OMC. Com primeiro passo, é crucial a maior clareza de definições (dimensão 1) que permitiria uma disciplina mais forte (dimensão 2) assegurando que todos entendam suas obrigações. Acompanhe-se a disponibilização de dados mais confiáveis (dimensão 3) implicando em mais transparência, o que permitiria que os parceiros comerciais e as partes interessadas apliquem pressão sobre eventuais reformas e medidas incompatíveis. Por último, essa pressão é mais facilmente aplicada em organizações com forte estrutura institucional (dimensão 4) que proporcione interação sustentada para esclarecer definições e obrigações, bem como para assegurar o monitoramento, facilitar a aprendizagem e determinar soluções.

⁶⁶⁸ K. BUZARD; P. DELIMATISIS, “Subsidies and Investment Promotion Reaching New Heights in the Aviation Sector: The US-Tax Incentives Dispute”, *World Trade Review*, vol. 18, 2, 2019, pp. 327-328.

⁶⁶⁹ Cf. D. XU, “The Interactions between ...”, cit., pp. 2, 29-30. Os governos preferem utilizar incentivos fiscais em vez de instrumentos de subsídios diretos porque consideram que os incentivos fiscais são mais eficientes que os subsídios diretos. Na fase da legislação, é possível conceder incentivos fiscais mais rapidamente que a concessão de subsídios diretos. Na fase de implementação, os governos confiam sempre que as administrações fiscais podem

de outra forma, seriam devidos, acabam por ser perdidos. Os subsídios de incentivos fiscais servem a objetivos políticos dos governos, tais como estimular determinadas atividades e setores, atrair investimento direto estrangeiro e promover as exportações.

A seguir se apresentarão as provisões no ASCM relativas à tributação, discutindo-se os subsídios fiscais em seguida, os PT e acordos prévios de preços (APA), as zonas tributárias especiais e os ajustes fiscais na fronteira, todos como subvenções e requisitos para a sua compatibilidade com o ASCM.

4.2.1 Provisões no ASCM relativas à tributação

4.2.1.1 Artigo 1 (definição de subsídios)

O art. 1 apresenta a definição de subsídio, sendo classificada como uma contribuição financeira provida por um governo ou órgão público e conferindo um benefício. A definição de subsídio é uma disposição altamente litigada no âmbito da ORL, especialmente quanto à questão da existência de benefício.⁶⁷⁰ Para efeitos da presente investigação, é importante notar que os incentivos fiscais são geralmente abrangidos pelo art. 1.1(a)(1)(ii), que se refere a, quando “*receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais)*”.⁶⁷¹

O art. 1.1 da parte I estabelece a definição geral do termo “subsídio”, que se aplica sempre que a palavra “subsídio” ocorra ao longo do ASCM e condiciona a aplicação das disposições desse acordo relativas a subsídios proibidos na parte II, subsídios acionáveis na parte III, subsídios não acionáveis na parte IV e medidas compensatórias na parte V.

O universo dos subsídios é vasto e nem todos os subsídios são incompatíveis com o ASCM. Trata-se de uma disposição da definição que não impõe qualquer obrigação aos Estados membros. Nota-se, entretanto, que a lista de subsídios é exaustiva (itens i, ii, iii e iv do art. 1.1(a)). Contudo,

alcançar seus objetivos políticos pela administração da implementação de incentivos fiscais. Os incentivos fiscais são mais flexíveis que os subsídios diretos, pois, para os beneficiários de incentivos fiscais, existem várias formas e graus em que eles podem ser utilizados, individualmente ou combinados, permitindo assim, aos beneficiários, determinar o quanto a atividade em particular deve ser apoiada e como maximizar os benefícios derivados da utilização desses instrumentos.

⁶⁷⁰ Cf. Tradelawguide.com, 65 documentos, entre relatórios, prêmios, decisões referentes à provisão.

⁶⁷¹ Cf. BRAZIL – TAXATION, *RORec*, WT/DS472/AB/R / WT/DS497/AB/R, cit., par. 5.126. Nem o art. III: 8(b), nem qualquer outra disposição do GATT que tratem de subsídios, incluindo o art. XVI, define “subsídio”. A definição pormenorizada do que constitui um “subsídio” encontra-se no art. 1.1 do ASCM. Ainda que o caput do art. 1.1 afirma que a definição de um subsídio ao abrigo dessa disposição é “Para os fins deste Acordo”, ou seja, o ASCM, nota-se que o art. 2.1 contém várias referências textuais para a provisão do GATT lidar expressamente como subsídios, nomeadamente o art. XVI. Ao indicar que “um subsídio será considerado como existindo se: ... (a)1(ii) quando receitas públicas que, de outra forma, devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais como créditos fiscais).

os itens listados não são mutuamente exclusivos, ou seja, uma transação pode ser enquadrada em mais de um tipo de contribuição financeira.⁶⁷²

4.2.1.1.1 “Contribuição financeira”, art. 1.1(a)(1)

O termo “contribuição financeira” no art. 1.1(a) é definido de forma muito ampla, incluindo não só a transferência direta de fundos, mas também as receitas do governo perdidas (ou não cobradas), embora de outra forma sejam devidas. Geralmente, podem ser identificados três tipos de contribuição financeira, que estão elencados nos itens (i), (ii) e (iii) do artigo.⁶⁷³

Quanto à relação entre “contribuição financeira” no art.1.1(a) e “vantagem” do art.1.1(b), trata-se de dois elementos jurídicos distintos no art. 1.1, que, em conjunto, determinam se existe um subsídio.⁶⁷⁴ Destaque-se, entretanto, que os mesmos elementos factuais das conclusões, quanto à receita ser perdoada, podem servir para comprovar que se confere vantagem. As contribuições financeiras na forma de subsídios, nos termos do art.1.1(a)(1)(i), podem ser identificadas para conferir vantagens, dado que colocam o destinatário em posição melhor do que aquela que ele teria no mercado de outra forma. Uma contribuição financeira em forma de receitas governamentais perdoadas é, naturalmente, apta para fornecer aos contribuintes uma vantagem em comparação com as condições do mercado.⁶⁷⁵

A interpretação e aplicação do art. 1.1(a)(1) do ASCM permitiria estabelecer que uma entidade é um órgão público face à cadeia de controle governamental ligando aquela entidade ao governo. Uma entidade pode ser “governamental” no sentido largo ou no sentido estreito, ou diretamente ou através da atribuição ou da direção de um governo de um corpo confidencial. A questão será se a conduta da entidade é a de organismo público; assim como não há dois governos exatamente iguais, os contornos e características precisos de um organismo público são obrigados a diferir de entidade para entidade, Estado para Estado, e caso a caso. É muito relevante considerar que a ausência expressa de uma delegação estatutária de autoridade governamental prova que a entidade exerce funções governamentais de fato.

⁶⁷² D. COPPENS, *WTO disciplines on subsidies...*, cit., p. 40.

⁶⁷³ Z. ZHOU, “The definition of Subsidies under the SCM Agreement”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 315-316.

⁶⁷⁴ BRAZIL – AIRCRAFT, *RORec, Brazil – Export Financing Programme for Aircraft*, WT/DS46/AB/R, 1999, par. 157; US – TAX INCENTIVES, *RPa, United States – Conditional Tax Incentives for Large Civil Aircraft*, WT/DS487/R, 2016, par. 7.158.

⁶⁷⁵ US – TAX INCENTIVES, *RPa, WT/DS487/R*, cit., par. 7.163.

O termo “governo”, tal como definido no art. 1.1(a)(1), abrange tanto o governo no “sentido restrito” como “qualquer órgão público no território de um Membro”; conseqüentemente, a fim de verificar se existe contribuição financeira na acepção do art. 1.1(a)(1), as autoridades responsáveis pela investigação devem determinar se essa contribuição financeira foi concedida por um governo em sentido restrito, ou por um organismo público.⁶⁷⁶

Quando as provas apontam para uma prática sustentada e sistemática ou existem evidências de que um governo exerce controle significativo sobre a entidade e o seu comportamento, esses fatores servem como evidência de que a entidade relevante possui autoridade governamental e exerce essa autoridade no desempenho de funções governamentais.⁶⁷⁷ Desse modo, a mera propriedade ou controle sobre uma entidade por um governo, sem mais, não é suficiente para estabelecer que a entidade seja órgão público. Quando esse controle tiver sido exercido de forma significativa, esses elementos de prova podem permitir a inferência de que a entidade em causa exerce a autoridade governamental.⁶⁷⁸ Na recente decisão da US – COUNTERVAILING MEASURES, conclui-se que, na acepção do art. 1.1(a)(1), o órgão público deve ser entidade que possua, exerça ou esteja investida de autoridade governamental.⁶⁷⁹ Entretanto, deve-se registrar que este ponto não foi pacífico, e deu origem a uma opinião divergente no ORec.⁶⁸⁰

⁶⁷⁶ US – COUNTERVAILING MEASURES (CHINA), *RORec, United States – Countervailing Duty Measures on Certain Products from China, WT/DS437/AB/R*, 2014, par. 4.42.

⁶⁷⁷ C. P. BOWN; J. A. HILLMAN, “WTO’ing a Resolution to the China Subsidy Problem”, *Journal of International Economic Law*, 2019, pp. 2-3. A preocupação da definição de “subsídios” centra-se na natureza restrita da entidade considerada capaz de prestar a contribuição financeira necessária: apenas “um governo ou organismo público”, com o ORec a limitar a expressão “organismo público” a abranger apenas as entidades que exercem funções governamentais. Esta definição estrita muitas vezes significa que as SOEs (Empresas Estatais) escapam ao escrutínio.

⁶⁷⁸ US – PIPE AND TUBE PRODUCTS (TURKEY), *RPa, United States – Countervailing Measures on Certain Pipe and Tube Products from Turkey, WT/DS523/R*, 2018, par. 7.38-7.40, 7.65-7.68.

⁶⁷⁹ US – COUNTERVAILING MEASURES (ART. 21.5 – CHINA), *RORec, United States – Countervailing Duty Measures on Certain Products from China, WT/DS437/AB/RW (adotado em 15 Agosto 2019)*, par. 7.16-7.20. Ser investido de autoridade governamental é a característica chave de um órgão público. A propriedade estatal, embora não seja um critério decisivo, pode servir como prova indicativa, em conjunto com outros elementos, da delegação de autoridade governamental. A ausência de uma delegação estatutária expressa de autoridade não exclui necessariamente a determinação de que determinada entidade seja organismo público. O que importa é se a entidade está investida de autoridade para exercer funções governamentais, mas não como isso é conseguido.

⁶⁸⁰ *Ibid.*, par. 5.242-5.248. Em sua divergência, o membro do ORec (vencido) argumentou que, se a entidade é órgão público, deve ser determinado caso a caso, tendo em conta as características da entidade relevante, sua relação com o governo e o ambiente legal e econômico prevaemente no país em que a entidade opera. Uma entidade pode ser considerada órgão público quando o governo tem a capacidade de controlar essa entidade ou sua conduta para transmitir valor financeiro. Não há nenhum requisito para que uma autoridade investigadora determine em cada caso se a entidade investigada “possui, exerce ou é investida de autoridade governamental”.

4.2.1.1.2 “Uma transferência direta de fundos”, art. 1.1(a)(1)(i)

A frase “uma transferência direta de fundos” sugere que está em causa a maneira ou método pelo qual os fundos são transmitidos. O termo “direto” se refere ao imediatismo da ligação entre as partes na transferência, o imediatismo do mecanismo pelo qual a transferência é efetuada.⁶⁸¹ A alínea (i) do art. 1.1(a)(1) indica a ação que envolva a transferência dos fundos do governo para o receptor. O significado de “fundos” inclui não só dinheiro, mas também recursos financeiros e outras reivindicações financeiras de modo mais geral. A transferência direta de fundos na alínea (i), portanto, captura a conduta por parte do governo pela qual o dinheiro, recursos financeiros ou reivindicações financeiras são disponibilizados a um destinatário. Resulta da alínea (i) que a transferência direta de fundos implicará, normalmente, o financiamento do governo ao beneficiário. Em alguns casos, como no dos subsídios, a transferência de fundos não implicará obrigação recíproca por parte do beneficiário. Em outros casos, como empréstimos e aportes de capital, o beneficiário assume obrigações para com o governo, em troca dos fundos prestados. Assim, a provisão de financiamento pode ser uma doação, ou pode envolver direitos e obrigações recíprocos.⁶⁸²

As garantias ou seguros de crédito à exportação são considerados exemplos de “potenciais” transferências diretas de fundos porque os fundos só são transferidos quando o crédito à exportação não é reembolsado devido a um risco coberto. Obviamente, existe uma contribuição financeira, independentemente de esses fundos terem de ser pagos no final e, portanto, se a transferência potencial se materializa efetivamente. Uma transferência de fundos pode ser efetuada diretamente de um governo para uma pessoa coletiva que seja o produtor do bem subsidiado, ou poderia ser fornecida indiretamente, por exemplo através de concessão, no imposto de renda, às pessoas naturais que possuam a empresa, na medida em que invistam nas atividades produtivas da pessoa coletiva.⁶⁸³

No BRAZIL – AIRCRAFT, as partes, entre outros pontos, discordaram sobre a forma da contribuição financeira, uma das partes argumentando que se fez uma transferência direta de fundos, enquanto a outra parte argumentou que envolvia uma “potencial” transferência direta de

⁶⁸¹ US – CARBON STEEL (INDIA), RORec, *United States – Countervailing Measures on Certain Hot-Rolled Carbon Steel Flat Products*, WT/DS436/AB/R, 2014, par. 4.89.

⁶⁸² US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), RORec, *United States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint)*, WT/DS353/AB/R, 2012, par. 614, 617.

⁶⁸³ US – COUNTERVAILING MEASURES ON CERTAIN EC PRODUCTS, RORec, *United States – Countervailing Measures Concerning Certain Products from the European Communities*, WT/DS212/AB/R, 2002, par. 113.

fundos.⁶⁸⁴ O Painel ponderou que a questão de se a prática envolve transferência direta de fundos ou “potencial” transferência direta de fundos não é relevante para a existência de um subsídio. Para a existência de subsídio é suficiente que exista uma “prática governamental” visando transferir fundos.

Essas (potenciais) transferências diretas de fundos são cobertas, de acordo com o painel na KOREA – COMMERCIAL VESSELS, “independentemente de envolverem ou não o exercício de poderes regulamentares ou autoridade fiscal”. Se a expressão “prática do governo” cumprir o papel de filtragem defendido, essa frase presumivelmente teria sido também incluída nas subalíneas (ii) e (iii) do art. 1.1(a)(1). A frase “prática do governo”, no art. 1.1(a)(1)(i) do ASCM, simplesmente denota o autor da ação (ou seja, governo) e não restringe o escopo às funções normalmente desempenhadas pelos governos.⁶⁸⁵

4.2.1.1.3 “*Receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas*”, art. 1.1(a)(1)(ii)

Apresenta-se agora uma alínea de expressiva importância para as questões tributárias. Quando um governo concede uma subvenção, pode subsidiar por ações positivas quando faz transferências financeiras (alínea (i)) ou em espécie, fornecendo bens ou serviços, (alínea (iii)). A contribuição financeira (alínea (ii)) reconhece que um governo também poderia subsidiar por ação negativa, quando se abstém de arrecadar receitas que de outra forma seriam devidas. O fato de os regimes fiscais poderem ser utilizados para alcançar resultados semelhantes a pagamentos positivos explica efetivamente por que razão essa categoria foi acrescentada.

É importante distinguir entre receitas do governo e receitas perdoadas ou não cobradas. No caso do *US–FSC*, do ponto de vista do Painel, o termo “de outra forma devido” implica que o montante da receita cobrado pelo governo é inferior ao que teria sido numa situação geral. Além disso, a palavra “perdoado” indica que o governo desistiu do direito de arrecadar receitas que “de outra forma” poderiam ter sido arrecadadas. O Painel indica que, se determinada condição levar à diminuição maior das receitas do governo do que na mesma situação sem essa condição, quer a alteração dessa determinada condição seja através da política fiscal ou “de outra forma devida”, a contribuição financeira será considerada como existente.⁶⁸⁶ Entretanto, essa contribuição não inclui

⁶⁸⁴ BRAZIL – AIRCRAFT, *RPa*, *Brazil – Export Financing Programme for Aircraft*, WT/DS46/R, 1999, par. 7.13.

⁶⁸⁵ KOREA – COMMERCIAL VESSELS, *RPa*, WT/DS273/R, cit., par. 7.29.

⁶⁸⁶ Cf. G. SACERDOTI, “Taxation Issues under the GATT in the WTO Appellate Body Jurisprudence”, in Daniel Sarmiento, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de l’Hotellerie-Fallois, International Bureau of Fiscal Documentation (eds.) *Litigating EU tax law in international, national and non-EU national courts*, IBFD, Amsterdam, 2014, p. 105. Destacou a relevância dessa construção jurisprudencial sobre a temática, reproduzindo na íntegra o relatório do ORec. do caso *US-FSC*, par. 90 “*We turn now to the definition of the term “subsidy” and, in particular, to Article 1.1(a)(1)(ii)*”

a isenção de direitos ou impostos sobre um produto exportado, quando destinado ao consumo interno.⁶⁸⁷

Subsídios, podem assumir a forma de créditos tributários, conforme ASCM, art. 1.1(a)(1)(ii), por exemplo, no caso US – LARGE CIVIL AIRCRAFT, discute-se uma contribuição financeira governamental consubstanciada em receitas públicas devidas que são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais na forma de créditos fiscais).

O termo “receita” é definido como fonte individual ou item de renda (privada ou pública), ou a quantia de renda decorrente disso. O termo “governo” qualifica o termo “receita” e indica que o art. 1.1(a)(1)(ii) está preocupado com as receitas a que um governo tem direito. O art.1.1(a)(1)(ii) descreve o comportamento relevante que pode constituir contribuição financeira ao abrigo dessa disposição como o eventual precedente da cobrança de receitas governamentais.⁶⁸⁸ O texto do art.1.1(a)(1)(ii) também indica, por exemplo, que a receita governamental pode ser “perdoada” ou “não recolhida” por meio de incentivos fiscais, como créditos fiscais.⁶⁸⁹

A palavra “devida” denota que algo seja devido ou esteja a pagar uma obrigação executória ou dívida. Não contempla qualquer decisão de um governo de não tributar certa renda. As palavras “de outra forma devida” garantem que somente a receita que teria sido pagável em outras circunstâncias, ou seja, receita de outra forma devida, pode constituir uma contribuição financeira no quadro do Artigo 1.1(a)(1)(ii). Não surge simplesmente porque um governo não tributou o

[of the SCM Agreement], which provides that there is a “financial contribution” by a government, sufficient to fulfil that element in the definition of a “subsidy”, where “government revenue that is otherwise due is foregone or not collected” (emphasis added). In our view, the “foregoing” of revenue “otherwise due” implies that less revenue has been raised by the government than would have been raised in a different situation, or, that is, “otherwise”. Moreover, the word “foregone” suggests that the government has given up an entitlement to raise revenue that it could “otherwise” have raised. This cannot, however, be an entitlement in the abstract, because governments, in theory, could tax all revenues. There must, therefore, be some defined, normative benchmark against which a comparison can be made between the revenue actually raised and the revenue that would have been raised “otherwise”. We, therefore, agree with the Panel that the term “otherwise due” implies some kind of comparison between the revenues due under the contested measure and revenues that would be due in some other situation. We also agree with the Panel that the basis of comparison must be the tax rules applied by the Member in question”.

⁶⁸⁷ *Vide.* infra 4.2.1.9, relativa Nota de Rodapé 1 do ASCM.

⁶⁸⁸ Cf. D. COPPENS, *WTO disciplines on subsidies...*, cit., pp. 45-46. As receitas poderiam ser perdoadas em relação a todas as formas de tributação, tais como impostos internos, cobrindo impostos diretos (obtidos sobre o rendimento) e indiretos (obtidos sobre os produtos), e direitos de importação (tarifas ou impostos aduaneiros). Os abatimentos de impostos indiretos e direitos de importação na exportação estão explicitamente excluídos da definição de subsídio e, portanto, do âmbito do ASCM. Tais abatimentos não são considerados como perda de receitas.

⁶⁸⁹ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), *RORec, United States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint), Recurso do art. 21.5 do DSU pela União Europeia, WT/DS353/AB/RW (adotado 12 Abril 2019)*, par. 5.141-5.142. O ORec considerou que a palavra “perdoada” no Art.1.1(a)(1)(ii), por um lado, sugere que um governo tenha desistido do direito de arrecadar receita. A palavra “coletar”, por outro lado, indica uma ação de reunir algo, como contribuições de dinheiro ou impostos. A receita governamental “não coletada” no art. 1.1(a)(1)(ii), portanto, diz respeito à omissão de arrecadação de receita, enquanto a receita governamental “perdoada” refere-se à renúncia de um direito de aumentar a receita.

rendimento que poderia ter tributado; embora, desde a perspectiva fiscal, um governo possa ser levado a “renunciar” a uma receita quando opta por não tributar certos rendimentos, isso não significa que essa receita seja, de outra forma, devida – na acepção do art. 1.1(a)(1)(ii).⁶⁹⁰

A análise da existência de alguma contribuição financeira na forma de receitas “perdoadas” deve centrar-se na desistência por parte de um governo do seu direito à receita, em vez da utilização das concessões fiscais disponíveis pelos contribuintes elegíveis.⁶⁹¹ Em suma, considera-se receita “perdoada”, nos termos do art.1.1(a)(1)(ii), quando o governo renuncia ao direito de aumentar a receita. Consequentemente, estabelecer que tal contribuição financeira existe exigirá a determinação de que o governo renuncia ao direito de aumentar a receita. Essa determinação deve centrar-se na condução do governo, e não no uso de concessões fiscais pelos contribuintes elegíveis.⁶⁹²

Em princípio, um membro é livre de não tributar qualquer categoria específica de rendimentos que deseje, mesmo que isso resulte na concessão de um “subsídio” nos termos do art. 2.1, desde que o membro respeite as suas obrigações junto da OMC relativamente a subsídios. Os membros têm autoridade soberana para determinarem as suas próprias regras de tributação; a comparação prevista no art. 1.1(a)(1)(ii) deve ser, necessariamente, entre as regras de tributação contidas na medida impugnada e outras regras de tributação do membro em questão.⁶⁹³ O exame ao abrigo do art. 1.1(a)(1)(ii) deve ser suficientemente flexível para se adaptar às complexidades das regras de tributação domésticas do membro.⁶⁹⁴

No que diz respeito à possibilidade de estabelecer uma contribuição financeira (e benefício) para os incentivos fiscais que, legalmente, são mutuamente exclusivos, de acordo com seus próprios termos explícitos, o fato de que um contribuinte possa, no futuro, escolher entre incentivos fiscais não torna o que não é escolhido, em última análise, receita perdoada. Para medidas em que possa haver múltiplos potenciais destinatários da contribuição financeira, certos contribuintes podem ser

⁶⁹⁰ *Ibid.*, par. 5.145-5.146. Deve haver algum referencial normativo definido, contra o qual uma comparação pode ser feita entre as receitas realmente levantadas e as receitas que teriam sido levantadas “de outra forma”.

⁶⁹¹ US – FSC, *RPa*, *WT/DS108/R*, cit., par. 87, 90.

⁶⁹² US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), *RORec*, *WT/DS353/AB/RW*, cit., par. 5.161 e 5.171.

⁶⁹³ Cf. M. C. C. M. DE ALMEIDA, “Export Processing Zones and the Law of the World Trade Organization”, *Direito.UnB*, vol. 1, 2, 2014, p. 112. Não é correto, no entanto, afirmar que qualquer receita do governo que, de outra forma, seja perdida ou não cobrada, seja isenção fiscal. As isenções fiscais estão incluídas nessa disposição, mas ela pode enredar outros tipos de receitas do governo que não sejam impostos. Vale a pena mencionar que essa formulação mais ampla é bem-vinda, pois impede um membro de contornar o artigo 1.1(a)(1)(ii), alegando que determinada receita que era devida não seja um imposto, de acordo com seu conceito interno.

⁶⁹⁴ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 66, 86, 89.

elegíveis, e podem usar um incentivo, enquanto outros podem ser elegíveis, e podem usar o outro em um determinado momento durante o período de disponibilidade das medidas fiscais.⁶⁹⁵

O art. 1.1(a)(1)(ii) abrange uma receita perdoadada no futuro. No contexto particular das medidas fiscais, a legislação subjacente pode ser efetiva durante o período definido na própria legislação, ou indefinidamente. Quando tal legislação dá origem a contribuição financeira na forma de receitas perdoadadas, o fato de um governo ter perdoado essas receitas é verdadeiro para todo o período durante o qual a legislação esteja em vigor. Mesmo que a data efetiva de início do período definido na legislação seja posterior à data em que a legislação entre em vigor, a partir da data da entrada em vigor o governo teria, em virtude da legislação, já dado seu direito a receitas fiscais futuras durante o período futuro definido. O tempo presente do verbo “ser” (são) no art.1.1(a)(1)(ii) refere-se ao governo que renuncie presentemente ao direito de cobrar receitas, agora ou no futuro.⁶⁹⁶

A receita governamental pode ser “perdoada” ou “não coletada” por meio da provisão de incentivos fiscais aos contribuintes. Os contribuintes podem utilizar facultativamente concessões fiscais disponíveis; entretanto, como a cláusula introdutória do art. 1.1(a)(1) refere “*uma contribuição financeira de um governo*”, a determinação de se a receita é “perdoada” ou “não coletada” na acepção do art. 1.1(a)(1)(ii) deve concentrar-se na conduta do governo, em vez da utilização de concessões fiscais pelos contribuintes elegíveis. Isso significa que, em princípio, as provas invocadas nessa análise devem estar localizadas nas regras de tributação que cada Estado membro, por sua própria escolha, estabelece para si⁶⁹⁷. Embora os elementos de prova relativos às regras de tributação do membro em resposta sejam mais relevantes para fazer tal determinação, a utilização de concessões fiscais disponíveis pelos contribuintes elegíveis pode fornecer indicações adicionais de que o

⁶⁹⁵ US – TAX INCENTIVES, *RPa*, *WT/DS487/R*, cit., par. 7.155.

⁶⁹⁶ *Ibid.*, par. 7.53-7.54.

⁶⁹⁷ Cf. D. COPPENS, *WTO disciplines on subsidies...*, cit., pp. 46-47. A jurisprudência tem esclarecido quando os membros perdem receitas de outra forma seria devida. Na sua análise do caso US – LARGE CIVIL AIRCRAFT, o ORec explicou que essa determinação envolve uma análise em três etapas: primeiro, deve ser identificado o tratamento fiscal aplicável aos destinatários. Isso envolve a consideração das “razões objetivas” por detrás desse tratamento e, quando envolve mudança no tratamento fiscal, as razões para essa mudança. Em segundo lugar, deve ser identificado um tratamento fiscal de referência para comparação. Afinal, a palavra “renunciar” sugere que o governo renunciou ao direito de obter receitas que, de outra forma, teria obtido. Quanto à base desse referencial, ela deve estar localizada em regras de tributação de cada membro. Quanto à substância desse referencial, refere-se ao tratamento fiscal dos rendimentos comparáveis de contribuintes com situação comparável. Em terceiro e último lugar, o ORec concluiu que as razões para o tratamento fiscal contestado devem ser comparadas ao tratamento fiscal de referência, a fim de determinar se o governo está a renunciar a receitas que, de outro modo, são devidas em relação aos rendimentos dos beneficiários.

governo tem “perdoado” ou “não coletado” suas receitas.⁶⁹⁸ Embora a evidência do uso real de certos incentivos fiscais possa apoiar ou confirmar a constatação de que a receita governamental que é devida seja perdoada, isso não é exigido para efeitos do art. 1.1(a)(1)(ii), especialmente quando se alega que as medidas impugnadas “como tal” impliquem contribuição financeira.⁶⁹⁹

Para ilustrar exemplos de receitas governamentais devidas eventualmente perdoadas, são coletadas as decisões no caso do US – TAX INCENTIVES. Cabe citar que foram oferecidos incentivos de isenção de tributos sobre vendas, menores alíquotas de tributação, créditos fiscais para desenvolvimento de produtos, para propriedade e alugueis, construção, computadores relacionados com a indústria aeronáutica.⁷⁰⁰ De igual modo, no caso BRAZIL – TAXATION, diversos incentivos fiscais foram contestados no âmbito da OMC, destaquem-se: isenção e suspensão de IPI, isenção de PIS/PASEP, COFINS e CIDE, 100% de redução no imposto de renda sobre lucros decorrentes da exploração de patentes.⁷⁰¹

No que toca à alocação do subsídio, a empresa é livre de alocar o benefício dele ao valor de vendas de todos os produtos, uma vez que o benefício desse subsídio pode ser utilizado de qualquer forma pela empresa destinatária. Uma empresa beneficiária tem discricionariedade para alocar a vantagem resultante da economia com o subsídio fiscal; por exemplo, no caso US – WASHING MACHINES onde se enfrenta um subsídio fiscal ligado aos produtos relativamente aos quais foram empreendidas as atividades de R&D subjacentes. O fato de o beneficiário poder identificar as atividades de R&D empreendidas em relação aos produtos é irrelevante, desde que não exista correlação necessária entre as despesas de R&D e o montante do crédito fiscal. O benefício conferido pelos subsídios de crédito fiscal não tem de ser atribuído pelas receitas das operações de produção ultramarinas, simplesmente porque tais operações foram “beneficiadas” pelas atividades de R&D subjacentes. Nesse sentido, o efeito positivo do R&D subjacente mencionado não constitui “benefício”, na acepção do art.1.1. (b) do ASCM.⁷⁰²

⁶⁹⁸ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), *RORec*, *WT/DS353/AB/RW*, cit., par. 5.144, 5.153.

⁶⁹⁹ US – TAX INCENTIVES, *RPa*, *WT/DS487/R*, cit., par. 7.154.

⁷⁰⁰ *Ibid.*, p. 7.99-7.134.

⁷⁰¹ BRAZIL – TAXATION, *RPa*, *WT/DS472/R* *WT/DS497/R*, cit., par. 7.414-7.490.

⁷⁰² US – WASHING MACHINES, *RPa*, *United States – Anti-Dumping and Countervailing Measures on Large Residential Washers from Korea*, *WT/DS464/R*, 2016, par. 7.303-7.304, 7318-7.319. A alegação da Coreia baseia-se numa caracterização errônea da natureza do subsídio em causa. A Coreia sustenta que RSTA Art.10(1)(3) prevê subsídios de R&D, porque os créditos fiscais resultantes reduzem retroativamente o custo das atividades de R&D que deram origem a esses créditos fiscais. Entretanto, os subsídios pertinentes no presente caso são os créditos fiscais. Esses subsídios de crédito fiscal não são subsídios R&D. O fato de esses subsídios de crédito fiscal terem sido fornecidos em

Nos casos em que tinha sido constatada uma contribuição financeira na forma de receita perdoada, a conclusão de que existe vantagem foi alcançada com pouca dificuldade.⁷⁰³ No caso de contribuições financeiras baseadas em impostos, embora a receita perdoada por um governo não pode ser conceitualmente equivalente ao gozo de uma vantagem pelo beneficiário, por uma questão prática os dois coincidirão muitas vezes quando o governo perdoa uma receita, isto é, faz com que se afaste do referencial normativo em relação a determinada categoria ou classe de contribuintes ou atividades. Uma alíquota de imposto reduzida, crédito tributário das empresas, ou isenções da carga fiscal fazem com que os destinatários se encontrem “melhor” do que de outra forma teriam estado no mercado, conferindo as características de vantagem na acepção do art.1.1(b) do ASCM.⁷⁰⁴

4.2.1.1.3.1 Teste “normalmente exigível”

Uma das questões centrais do art. 1.1(a)(1)(ii) é o teste a ser aplicado para determinar se as receitas governamentais eram “normalmente exigíveis”. Vários painéis tentaram conceituar esse termo aplicando um teste de “*but for*”. Em outras palavras, “normalmente exigível” refere-se a uma situação que prevaleceria, exceto pela medida em questão. A questão era se, na ausência da medida sujeita a disputa, haveria uma obrigação fiscal mais elevada. O ORec teve uma visão mais matizada. Por exemplo, nos US – FSC, o ORec aceitou que o teste “*but for*” funcionava no caso em questão porque havia relação de “regra-exceção”. Mas também apontou que pode não funcionar em outros casos, entre outras coisas porque não seria difícil contornar tal teste desenhando um regime fiscal sob o qual não haveria uma regra geral.⁷⁰⁵

Com base nos casos anteriores, o US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT)⁷⁰⁶ propôs, (*three step test*) para examinar uma reivindicação sobre o tratamento fiscal, um teste de três passos: primeiro, ao examinar uma reivindicação no tocante ao art. 1.1(a)(1)(ii), deve-se identificar o tratamento fiscal que se aplica ao rendimento dos alegados destinatários. A identificação desse

consequência da atividade de R&D elegível não significa que esses subsídios estejam vinculados a essa atividade de R&D ou aos produtos em relação aos quais essa atividade de R&D foi empreendida. Os subsídios de crédito fiscal são fornecidos após as atividades de R&D subjacentes terem sido empreendidas, num montante determinado por referência às atividades totais de R&D. Os créditos fiscais constituem subsídios porque a receita governamental é perdoada ou não coletada. O benefício é o montante da receita que é perdoada ou não recolhidos. Essa receita perdoada ou não recolhidos equivale a dinheiro que a Samsung pode manter em sua conta, em vez de gastar em sua fatura de impostos.

⁷⁰³ BRAZIL – TAXATION, *RPa*, *WT/DS472/R* *WT/DS497/R*, cit., par. 7.398, 7.491-7.494, 7.829.

⁷⁰⁴ US – TAX INCENTIVES, *RPa*, *WT/DS487/R*, cit., par. 7.160-7.164.

⁷⁰⁵ W. MULLER, *WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures: A Commentary*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, p. 90.

⁷⁰⁶ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *RORec*, *WT/DS353/AB/R*, cit., par. 812-815.

tratamento fiscal implicará a consideração das razões objetivas por detrás desse tratamento e, se implica uma alteração das regras fiscais de um membro, faz-se a apreciação das razões subjacentes a essa alteração.⁷⁰⁷ Segundo passo, deve-se identificar uma referência para que a comparação seja feita, ou seja, o tratamento fiscal da renda comparável de contribuintes com localização comparável. Nem sempre é um exercício trivial e pode, em algumas circunstâncias, ser excessivamente difícil. Identificar um padrão de referência implica um exame da estrutura do regime fiscal doméstico e de seus princípios organizadores. Em alguns casos, os princípios serão aqueles bem reconhecidos nos regimes fiscais dos membros; noutros casos, serão exclusivos do regime nacional em particular; pode ser que medidas fiscais distintas, implementadas ao longo do tempo, não ofereçam facilmente princípios coerentes que sirvam de referência.⁷⁰⁸ Como terceiro passo, devem-se comparar as razões do tratamento fiscal impugnado com o tratamento fiscal de referência que se identificou depois de examinar o regime fiscal de um membro; tal comparação permitirá que um painel determine se, à luz do tratamento do rendimento comparável de contribuintes comparativamente situados, o governo está renunciando a receitas devidas em relação ao rendimento dos alegados destinatários.⁷⁰⁹

4.2.1.1.4 “*Um governo fornece bens ou serviços*”, art. 1.1(a)(1)(iii)

Trata-se também de um subsídio prescrito no ASCM, quando o governo forneça bens ou serviços além daqueles destinados a uma infraestrutura geral ou quando adquira bens. Os bens incluem “propriedade ou posses” e, portanto, também bens imóveis. Os bens ou serviços são fornecidos pelo governo, não só quando são diretamente fornecidos ou prestados, mas também quando é oferecido um direito intangível com o efeito de tornar estes bens ou serviços disponíveis; o que pressupõe relação próxima entre a ação do governo que fornece o bem ou serviço, por um lado, e o uso ou usufruto do bem ou serviço pelo destinatário, por outro.

⁷⁰⁷ BRAZIL – TAXATION, *RORec*, *WT/DS472/AB/R / WT/DS497/AB/R*, cit., par. 5.162; US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), *RORec*, *WT/DS353/AB/RW*, cit., par. 5.147.

⁷⁰⁸ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *RORec*, *WT/DS353/AB/R*, cit., par. 813; US – TAX INCENTIVES, *RPa*, *WT/DS487/R*, cit., par. 7.50. A tarefa do Painel é desenvolver uma compreensão da estrutura tributária e dos princípios que melhor explicam o regime fiscal do membro, assim como de fornecer base fundamentada para identificar o que constitui rendimento comparável de contribuintes comparativamente situados; as provas invocadas nessa análise devem estar localizadas nas regras de tributação que cada membro, por sua própria escolha, estabelece para si; um membro será mantido para dar conta da estrutura tributária e dos princípios que ele próprio emprega; isso é semelhante à abordagem empreendida no domínio das finanças públicas para fins de estimativa do que são conhecidas como despesas fiscais.

⁷⁰⁹ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), *RORec*, *WT/DS353/AB/RW*, cit., par. 5.147; US – TAX INCENTIVES, *RPa*, *WT/DS487/R*, cit., par. 7.51.

De acordo com o relatório do ORec do caso US – CARBON STEEL (ÍNDIA),⁷¹⁰ a linguagem do art. 1.1(a)(1)(iii) diz respeito a contribuições financeiras em que “um governo presta bens ou serviços”. O significado do termo “fornece” é “disponibilizar” ou “colocar à disposição”, embora nem todos os atos governamentais que disponibilizem um bem particular, ou que coloquem um bem particular à disposição de um beneficiário, necessariamente, constituam uma disposição desse bem. No entanto, especificando que é o “governo” que “fornece” os bens, a frase enfatiza o papel fundamental servido pela ação tomada pelo governo em disponibilizar um bem particular, ou em colocar um bem particular à disposição de um beneficiário. A significância contextual está no fato de que o parágrafo (III) se refere a um “governo” que “fornece”, enquanto o parágrafo (i) se refere a uma “prática governamental” que “envolve”. Quando ocorre justaposição destes termos, torna-se evidente que o último termo sugere um quadro potencialmente alargado para examinar o papel do governo em relação à transferência direta de fundos nos termos do art.1.1(a)(1)(i).

Exceção explícita, a provisão de “infraestrutura geral” pelo governo é extraída da definição de subsídio. O significado comum de infraestrutura refere-se a instalações e serviços (centrais eléctricas, esgotos, estradas, habitação) considerados como a base económica de um país. Tais infraestruturas só são excluídas se forem de natureza geral e, portanto, disponíveis para todas ou quase todas as entidades.⁷¹¹ Por exemplo, em EC – LARGE CIVIL AIRCRAFT, uma unidade industrial não foi considerada infraestrutura geral porque foi especificamente realizada e feita sob medida para a AIRBUS. Assim, também a extensão da pista não foi considerada geral porque foi realizada para atender às necessidades específicas da AIRBUS, e a sua utilização foi *de jure* limitada à AIRBUS. Por outro lado, melhorias rodoviárias questionadas nos US – LARGE CIVIL AIRCRAFT foram consideradas “infraestrutura geral”, porque eram acessíveis ao público em geral e concebidas para alcançar uma vasta gama de objetivos de segurança, ambientais e económicos.⁷¹²

4.2.1.1.5 “*Acquire bens*”, art. 1.1(a)(1)(iii)

De acordo com o art. 1.1(a)(1)(iii) do ASCM, o governo faz uma contribuição financeira quando compra bens. Destaque-se, por oportuno, que a compra de serviços não está explicitamente listada como um tipo de contribuição financeira. Os significados comuns do verbo “adquirir” são: (i) obter; ganhar a posse de, e (ii) adquirir em troca de pagamento em dinheiro ou

⁷¹⁰ US – CARBON STEEL (ÍNDIA), *RORec, WT/DS436/AB/R*, cit., par. 4.91.

⁷¹¹ D. COPPENS, *WTO disciplines on subsidies...*, cit., p. 43.

⁷¹² EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT, *RPa, European Communities and Certain Member States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft, WT/DS316/R*, 2010, par. 7.1084, 7.1121; US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *RPa, United States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint), WT/DS353/R*, 2011, par. 7.444, 7.464-7.470.

equivalente, comprar.⁷¹³ Desse modo, uma compra resultará na posse pelo governo do bem que é adquirido; deverá envolver algum tipo de pagamento (monetário ou não) em troca de um bem; a pessoa ou entidade que fornece o bem receberá alguma contrapartida.⁷¹⁴

4.2.1.1.6 “pagamentos a um sistema de fundos” ou “instrua um órgão privado a realizar”, art.1.1(a)(1)(iv)

O art. 1.1(a)(1)(iv) estipula que as contribuições podem também ser feitas indiretamente por um governo. Isso ocorre quando o governo (ou qualquer órgão público) faz pagamentos a um fundo ou quando confia ou dirige um órgão privado para realizar um dos três tipos de contribuição financeira listada nos itens (i), (ii) ou (iii).⁷¹⁵ Essa disposição impede que os governos tentem desviar do propósito do ASCM, propiciando contribuições financeiras por um intermediário ou usando um órgão privado para fazer tal contribuição.⁷¹⁶

4.2.1.1.7 “...receita ou sustentação de preços no sentido do art. XVI do GATT”, Art.1.1(a)(2)

O leque de medidas governamentais para fornecer subsídios é alargado para além das estabelecidas no artigo 1.1(a)(1) mediante o conceito de “rendimento ou sustentação aos preços”, no artigo art. 1.1(a)(2).

O termo “sustentação de preço” no sentido do art. 1.1(a)(2) não inclui todas as intervenções governamentais que possam ter efeito nos preços, tais como tarifas e restrições quantitativas; seu foco é a natureza da ação governamental, não os efeitos de tal ação. Inclui a intervenção governamental direta no mercado com o desenho para fixar o preço de um bem a determinado nível, por exemplo pela compra de produção excedente quando o preço é fixado acima do equilíbrio. Envolve a fixação e manutenção de preço fixo pelo governo, em vez de mudança aleatória no preço, sendo apenas efeito secundário de qualquer forma de medida governamental.⁷¹⁷

⁷¹³ CANADA – RENEWABLE ENERGY, *RPa, Canada – Certain Measures Affecting the Renewable Energy Generation Sector, Canada – Measures Relating to the Feed-In Tariff Program*, WT/DS412/R, WT/DS426/R, 2012, par. 7.225-7.226.

⁷¹⁴ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), *RORec, WT/DS353/AB/RW*, cit., par. 619.

⁷¹⁵ US – SUPERCALENDERED PAPER, *RPa, United States – Countervailing Measures on Supercalendered Paper from Canada*, WT/DS505/R, 2018, par. 7.37. Em ambos os casos (atribuição e direção), o governo usa um órgão privado como representante para trazer à existência um dos tipos de contribuições financeiras listadas nos parágrafos (i) a (iii).

⁷¹⁶ US – ANTI-DUMPING AND COUNTERVAILING DUTIES (CHINA), *RORec, United States – Definitive Anti-Dumping and Countervailing Duties on Certain Products from China*, WT/DS379/AB/R, 2011, par. 291. O termo “órgão privado” pode ser útil para iluminar as características essenciais dos organismos públicos, porque o termo em destaque descreve algo que não é “um governo ou qualquer órgão público”.

⁷¹⁷ CHINA – GOES, *RPa, China – Countervailing and Anti-Dumping Duties on Grain Oriented Flat-Rolled Electrical Steel from the United States*, WT/DS414/R, 2012, par. 7.85-7.86, 7.92.

No que toca aos aspectos tributários, a referência no art. 1.1(a)(2) ao art. XVI do GATT é referência ao art. XVI:1, e não ao art. XVI:4.⁷¹⁸ Nesse caso, será oportuno relembrar o que dispõe a nota interpretativa Ad art. XVI do GATT (“*A isenção em favor de um produto exportado, dos direitos ou taxas que atingem o produto similar quando este é destinado ao consumo interno..., não será considerada como subsídio*”). Portanto, a exclusão ou redução de direitos aduaneiros e impostos em produto exportado, em quantidade que não exceda aqueles que eram devidos pelos produtos internos, não se caracterizaria como subsídio.

4.2.1.1.8 “Com isso se confira uma vantagem”, art. 1.1(b)

Nos termos do art. 1.1(b) do ASCM, para um subsídio existir, um benefício deve ser conferido por contribuição financeira. Quando as contribuições financeiras são em dinheiro, o valor do benefício conferido será claro. Existem, contudo, outras formas em que a concessão de um benefício não será óbvia à primeira vista: por exemplo, quando um incentivo fiscal é concedido, ou um empréstimo é feito pelo governo. No relatório do ORec em CANADA – AIRCRAFT pondera-se que uma “vantagem” não deve existir em abstrato, mas deve ser recuperada e desfrutada por um beneficiário. O termo “vantagem”, portanto, implica que deve haver beneficiário. A expressão “com isso” indica que é a contribuição financeira que confere a vantagem; um subsídio, portanto, surge quando um governo fornece contribuição financeira que confira benefício.⁷¹⁹ “Conferir” significa, *inter alia*, “dar”, “conceder” ou “outorgar”; a utilização da expressão “se confira”, com a expressão “com isso”, exige naturalmente um inquérito sobre o que foi conferido ao beneficiário. Desse modo, o art. 1.1(b) centra-se no beneficiário e não no governo que presta a contribuição financeira.⁷²⁰

O significado ordinário de “vantagem” abrange claramente alguma forma de benefício e preocupação com “vantagem para o beneficiário” e não com o “custo para o governo”.⁷²¹ Uma

⁷¹⁸ US – FSC, RORec, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, WT/DS108/AB/R, 1999, par. 135. A referência à Nota Interpretativa Ad art. XVI do GATT (“*A isenção em favor de um produto exportado, dos direitos ou taxas que atingem o produto similar quando este é destinado ao consumo interno..., não serão considerados como um subsídio.*”) não é uma referência específica ao art. XVI:4 do GATT 1994. Estas referências não nos dão, portanto, orientação para determinar a relação entre as provisões de subsídios à exportação do ASCM e o art. XVI:4 do GATT 1994.

⁷¹⁹ EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT, RORec, *European Communities and Certain Member States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft*, WT/DS316/AB/R, 2011, par. 708.

⁷²⁰ CANADA – AIRCRAFT, RORec, *Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft*, WT/DS70/AB/R, 1999, par. 154.

⁷²¹ INDIA - EXPORT RELATED MEASURES, *Relatório do Painel, Índia - Export Related Measures*, WT/DS541/R, 2019, par. 7.439-7.431. Um benefício na acepção do art 1.1(b) é uma "vantagem" para o beneficiário da contribuição financeira. Ou seja, existe um benefício para os fins desta disposição se "a 'contribuição financeira' torna o beneficiário 'melhor do que seria', na ausência dessa contribuição. Desse modo não existe preocupação quanto ao aspecto da economicidade de benefício, isto na dimensão de custos do benefício.

“vantagem” não existe em abstrato, mas deve ser recebida e apreciada por um beneficiário ou um destinatário, de modo que o benefício surge apenas se uma pessoa, natural ou legal, ou um grupo de pessoas, de fato recebeu algo. Além disso, o foco de qualquer análise deve ser em pessoas coletivas ou singulares, em vez de em operações produtivas.⁷²²

O conceito de “vantagem” implica uma comparação, porque não pode haver “vantagem” para o beneficiário a menos que a “contribuição financeira” faça com que o beneficiário “fique melhor” (*better off*) que ficaria na ausência dessa contribuição. O ORec indica que o “mercado” fornece a base de comparação apropriada para determinar se um benefício foi conferido, porque o potencial de distorção do comércio por uma contribuição financeira pode ser identificado ao determinar se o beneficiário recebeu essa contribuição financeira em termos mais favoráveis do que aqueles disponíveis para o beneficiário no mercado.⁷²³

Por último, a determinação da “vantagem” nos termos do art. 1.1(b) é uma análise *ex ante* que não depende da forma pela qual a contribuição financeira específica foi efetivamente realizada após a sua concessão. A análise do benefício é prospectiva e centra-se em projeções; a natureza, o montante e a utilização prevista do subsídio contestado podem ser fatores relevantes a considerar numa avaliação do período durante o qual se pode esperar que o benefício da contribuição financeira flua.⁷²⁴

4.2.1.1.9 Especificidade, condição *sine qua non* para se aplicar disposições do ASCM

A referência ao art. 1.1 no art. 1.2, bem como a arquitetura global dos art. 1 e 2, sugerem uma ordem lógica de análise nos termos da qual só pode ser alcançada a constatação de especificidade após a existência de contribuição financeira que confira vantagem determinada.⁷²⁵ Por lei, nos termos do art. 1.2, um subsídio que não seja “específico” está fora do âmbito de aplicação do ASCM. Portanto, um subsídio deve ser específico para que possam ser impostas medidas de compensação.

4.2.1.2 Artigo 2 (especificidade)

A “especificidade” de um subsídio é um conceito crucial da ASCM, pois é pré-requisito para identificar o subsídio como sendo proibido, passível de medidas de compensação ou de medidas

⁷²² US – SUPERCALENDERED PAPER, *RPa*, WT/DS505/R, cit., par. 7.102-7.103.

⁷²³ EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT (21.5 – US), *RORec*, WT/DS316/AB/RW, cit., par. 5.107.

⁷²⁴ *Ibid.*, par. 5.397; US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), *RORec*, WT/DS353/AB/RW, cit., p. 8.822.

⁷²⁵ US – COUNTERVAILING MEASURES (ART. 21.5 – CHINA), *RORec*, WT/DS437/AB/RW, cit., par. 5.225.

de compensação e, portanto, condição para a disciplina do subsídio direto e indireto e para as obrigações de notificação (art. 8:3 e art. 25:2). Uma subvenção é específica se a autoridade que a concede ou a legislação ao abrigo da qual a autoridade que a concede limitar expressamente o acesso à subvenção a determinadas empresas.⁷²⁶

4.2.2.1.1 Artigo 2.1 do ASCM

De acordo com o art. 2.1, um subsídio é “*específico*” se for concedido a “*determinadas empresas*”, ou seja, uma empresa, ou indústria ou grupo de empresas ou indústrias.⁷²⁷ O subsídio também é específico se for limitado a certas empresas localizadas dentro de uma região geográfica designada na jurisdição da autoridade responsável pela concessão. A determinação da especificidade com base no art. 2 envolve considerar se existe limitação no acesso ao subsídio em estudo.⁷²⁸ Nota-se, portanto, que o art. 2 se preocupa com a distorção criada por um subsídio que não está amplamente disponível. Implicitamente, fundamenta-se na hipótese de que, se um subsídio é amplamente disponível, é muito improvável que venha a distorcer a alocação de recursos dentro da economia.

A análise da especificidade nos termos do art. 2. centra-se em saber se existe especificidade *de jure* ou *de facto* relativamente ao acesso à utilização do subsídio em apreciação. A especificidade pode ter uma das seguintes três formas: i) empresa ou indústria, quando o governo tem como alvo uma empresa ou indústria ou um grupo ou mais grupos específicos para subsídio (Art. 2.1); ii) regional, quando o governo tem como alvo produtores em partes específicas de seu território para subsídio (art. 2.2); iii) subsídios proibidos, quando o governo se foca na exportação de bens ou uso de bens domésticos como insumo para exportação.⁷²⁹

O *caput* do artigo estabelece que a análise da especificidade é dirigida a “um subsídio, tal como definido no parágrafo 1 do art. 1”. Isto indica que uma análise da especificidade deve ser precedida da avaliação da implicação da medida como contribuição financeira do tipo enumerado no art.

⁷²⁶ C. GRAVE, *Der Begriff der Subvention im WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen*, Duncker & Humblot, Berlin, 2002, pp. 189-190.

⁷²⁷ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RPa*, *WT/DS108/RW*, cit., par. 8.66. Ao expandir a concessão de um subsídio a um vasto grupo de utilizadores ou beneficiários suficientes para atingir a não especificidade, um membro está, ao mesmo tempo, necessariamente cessando a sua concessão como subsídio específico. A especificidade e a não especificidade não podem de modo algum coexistir objetivamente. O ato de conceder um subsídio não específico, por si só, opõe-se à especificidade. A especificidade é simplesmente eliminada.

⁷²⁸ US – COUNTERVAILING MEASURES (ART. 21.5 – CHINA), *RORec*, *WT/DS437/AB/RW*, cit., par. 5.228.

⁷²⁹ P. VAN DEN BOSSCHE; W. ZDOUC, *The law and policy of ...*, cit., p. 793.

1.1(a)(1), ou qualquer forma de sustentação a receita ou aos preços, tal como referido no art. 1.1.(a)(2), e que vantagem é assim concedida.⁷³⁰

4.2.2.1.1.1 Artigo 2.1(a)

O art. 2.1(a) engloba a especificidade “*de jure*” ou “*in law*”. No contexto de determinar se um subsídio é específico “*de jure*”, a linguagem das alíneas (a) e (b) orienta uma autoridade investigadora a examinar qualquer limitação explícita de acesso a subsídio ou a procurar a existência de condições ou critérios objetivos que determinam a sua elegibilidade. Nos casos em que um exame da natureza e do conteúdo da medida contestada indique que o acesso à subvenção está explicitamente limitado a certas empresas ou, em alternativa, se existirem critérios ou condições que regulem a elegibilidade que estejam enunciados em lei, regulamento ou outro documento oficial, a autoridade investigadora começará normalmente por examinar essa prova à luz das alíneas a) e b), a fim de determinar se a subvenção é específica “*de jure*”.⁷³¹

O texto do art. 2.1(a) estabelece duas bases sobre as quais pode ser estabelecida a especificidade *de jure*: ou a autoridade outorgante que concede o subsídio e a legislação ao abrigo da qual este funciona limitam explicitamente o acesso ao subsídio a certas empresas. Uma análise *de jure* deve limitar-se ao texto da legislação ou instrumento relevante em questão. Dado que o art. 2.1(a) prevê que “quando a autoridade outorgante, ou a legislação pela qual essa autoridade se deve reger, explicitamente limitar o acesso ao subsídio a apenas determinadas empresas”, é evidente que a limitação expressa pode ser encontrada quer na legislação pela qual a autoridade que a concede funciona, quer noutras declarações ou meios pelos quais a autoridade que a concede expressa a sua vontade.⁷³² Deste modo, a análise textual da legislação ao abrigo da qual a autoridade outorgante *efetua a concessão* deve pode ser utilizada para discernir se ela limita explicitamente o acesso ao

⁷³⁰ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *RPa*, *WT/DS353/R*, cit., par. 7.32. ““*Como parte queixosa, as Comunidades Europeias carregam o encargo de demonstrar, para cada uma das medidas impugnadas, que: (i) a medida que é realmente desafiadora existe; (ii) a medida implica uma contribuição financeira de um organismo público na aceção do art.1.1(a)(1) do ASCM; (iii) a contribuição financeira confere um benefício na aceção do art. 1.1(b) do ASCM; e (iv) o subsídio é específico na aceção do art. 2.º do ASCM. Estes são requisitos cumulativos. Assim, se o painel constatar que as Comunidades Europeias não demonstraram qualquer um destes elementos, o painel deve constatar que as Comunidades Europeias não demonstraram a existência de um subsídio específico*” (TL).

⁷³¹ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *RORec*, *WT/DS353/AB/R*, cit., par. 858. A redução do Washington State B&O (Business & Occupation) tax pelo House Bill 2294 é um subsídio fiscal que se identificou como sendo *de jure* específico na aceção do art. 2.1(a), do ASCM. Uma vez que lei expressamente o estabeleceu, proposto especificamente para a Boeing.

⁷³² US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *RPa*, *WT/DS353/R*, cit., p. 7.190.

subsídio a certas empresas para determinar se tais subsídios são “específicos” na acepção do art. 2.1(a).⁷³³

4.2.2.1.1.2 Artigo 2.1(b)

O art. 2.1(b), por sua vez, estabelece que “não ocorrerá” especificidade se a autoridade que concede o subsídio, ou a legislação ao abrigo da qual a autoridade que concede a subsídio opera, estabelecer critérios ou condições objetivas que regem a elegibilidade e o montante do subsídio, desde que a elegibilidade seja automática, que tais critérios ou condições sejam estritamente cumpridos e que estejam claramente enunciados num documento oficial, de modo a serem passíveis de verificação. Os subsídios não são específicos se estabelecem critérios ou condições definidas para o direito ao subsídio, portanto, uma não especificidade *de jure*. O pano de fundo desse esquema é que a igualdade de favorecimento das empresas dentro de setores individuais da economia e a distribuição igualitária dos beneficiários potenciais em toda a economia asseguram melhor eficiência.⁷³⁴

4.2.2.1.1.3 Artigo 2.1(c)

A referência a “um programa de subsídios” no contexto de uma análise de especificidade deve ser avaliada num quadro analítico mais vasto que sirva para estabelecer a existência de subsídio ao abrigo do art. 1.1. Em particular, uma análise de especificidade nos termos do art. 2.1 centra-se não apenas no fato de um subsídio ter sido orientado para determinados destinatários, mas também em todas as empresas ou indústrias elegíveis para receberem esse mesmo subsídio. É relevante considerar se os subsídios foram concedidos aos destinatários em conformidade com um plano ou esquema de algum tipo, o que pode ser evidenciado por uma série sistemática de ações, nos termos das quais as contribuições financeiras que conferem o benefício. Um exame da existência de um plano ou esquema relativo à utilização do subsídio em causa pode também exigir a avaliação do funcionamento desse plano ou esquema durante um período.⁷³⁵

⁷³³ US – UPLAND COTTON, RORec, *United States – Subsidies on Upland Cotton*, WT/DS267/AB/R, 2005, par. 7.1146.

⁷³⁴ C. GRAVE, *Der Begriff der Subvention...*, cit., p. 202.

⁷³⁵ US – COUNTERVAILING MEASURES (ART. 21.5 – CHINA), RPa, *United States – Countervailing Duty Measures on Certain Products from China, Recurso para art. 21.5 do DSU pela China*, WT/DS437/RW, 2018, par. 7.258, 7.265. O mero fato de as contribuições financeiras terem sido prestadas a certas empresas não é suficiente para demonstrar que tais contribuições foram concedidas em conformidade com um plano ou esquema para efeitos do art. 2.1 (c) do ASCM. A fim de estabelecer que a prestação de contribuições financeiras constitui um plano ou regime nos termos do art. 2.1 (c), uma autoridade investigadora deve ter provas adequadas da existência de uma série sistemática de ações nos termos dos quais contribuições que conferem um benefício são fornecidas a certas empresas.

A frase “*será levado em conta*”, na última sentença do art. 2.1 (c), tem sido entendida como imposição da obrigação “*de tomar algo em juízo ou consideração; para tomar algo em aviso prévio*”. Assim, o último período do art. 2.1(c) exige que o período durante o qual o programa de subsídio será implementado seja considerado, bem como o número de utilizadores.⁷³⁶ Adicionalmente, exige que considere se o montante de um subsídio concedido a certas empresas nos termos desse mesmo programa de subvenção é desproporcionalmente grande.⁷³⁷

O art. 2.1(c) fornece fatores que podem ser considerados subsídios específicos. São quatro os fatores para determinar a especificidade *de facto* de um subsídio. Primeiro fator: destaca-se a utilização de um programa de subsídios por um número limitado de “determinadas empresas”⁷³⁸. O segundo fator seria o uso predominantemente utilizado por “determinadas empresas”. O terceiro fator seria a concessão de montantes desproporcionalmente grandes de subvenção a “determinadas empresas”⁷³⁹. O quarto fator seria a forma como o poder discricionário foi exercido

⁷³⁶ EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT, *RPa*, WT/DS316/R, cit., par. 7.969; US – COUNTERVAILING MEASURES (ART. 21.5 – CHINA), *RPa*, WT/DS437/RW, cit., par. 7.259.

⁷³⁷ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *RORec*, WT/DS353/AB/R, cit., par. 879. “...Art. 2.1(c) não oferece orientações claras sobre a forma de medir se certas empresas usufruem “concessão de parcela desproporcionalmente grande do subsídio”. A linguagem do art. 2.1(c) indica que a primeira tarefa é identificar os “montantes de subsídio” concedidos. Em segundo lugar, deve ser feita uma avaliação sobre se os montantes da subvenção são “desproporcionalmente grandes”. Este termo sugere que a desproporcionalidade é um conceito relacional que requer uma avaliação sobre se os montantes de subsídios estão fora de proporção, ou relativamente demasiado grandes. Quando vistos contra o quadro analítico acima referido no que respeita ao Art.2.1(c), este fator exige que um painel determine se a alocação efetiva dos “montantes de subvenção” a certas empresas é demasiado grande em relação ao que teria sido a dotação se a subvenção fosse administrada em conformidade com as condições de elegibilidade subvenção, tal como avaliado nos termos do art. 2.1(a) e (b). Em nossa opinião, quando a concessão de subsídio indica uma disparidade entre a distribuição esperada dessa subvenção, determinada pelas condições de elegibilidade, e a sua distribuição efetiva, será necessário o Painel examinar as razões dessa disparidade para como, em última análise, determinar se houve uma concessão de montantes desproporcionalmente grandes de subvenção a certas empresas.” (TL).

⁷³⁸ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART. 21.5 – EU), *RPa*, *United States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint), Recurso do Artigo 21.5 do DSU pela União Europeia*, WT/DS353/RW, 2017, par. 8.1003-8.1004, 8.1048-8.1049. A Boeing tem sido a única beneficiada da isenção de imposto sobre a propriedade de *Large Cargo Freighter* (LCF); isenção especificamente adaptada para a Boeing; o fato de apenas a Boeing ter utilizado o subsídio fornecido pela isenção de imposto sobre a propriedade de LCF indica claramente a existência de limitação do acesso ao subsídio. A Boeing tem sido o único utilizador da isenção de imposto sobre a propriedade de LCF; isenção especificamente adaptada para a Boeing; o fato de apenas a Boeing ter utilizado a subvenção fornecida através da isenção de imposto sobre a propriedade de LCF indica claramente a existência de limitação do acesso ao subsídio. Igualmente, apenas a Boeing utilizou os subsídios fornecidos por isenções fiscais de vendas e utilização em combustíveis de aeronaves, equipamentos informáticos e materiais de construção indicando claramente a existência de limitação de acesso aos subsídios; específico na aceção do art. 2.1(c).

⁷³⁹ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), *RORec*, WT/DS353/AB/RW, cit., par. 884-889. A Boeing e seu sucessor, Spirit, receberam aproximadamente 69% de todos os Industrial Revenue Bonds (IRBs) concedidos pela cidade de Wichita entre 1979 e 2005. O fato de que a Boeing e seu sucessor receberam mais de dois terços de todos os abatimentos de imposto de propriedade relativos a IRBs da cidade de Wichita durante um período de 25 anos fornece uma razão para acreditar que os subsídios do IRB foram concedidos em quantidades desproporcionalmente grandes a certas empresas. Nenhuma evidência ou razão explica a disparidade entre as distribuições do subsídio.

pela autoridade: quando se decide conceder um subsídio ficam favorecidas “determinadas empresas”.⁷⁴⁰

O art. 2.1(c) fornece uma lista de fatores que podem ser considerados subsídios específicos. São eles: (i) a subvenção é utilizada apenas por um número limitado de “determinadas empresas”; (ii) a subvenção é predominantemente utilizada por “determinadas empresas”; (iii) são concedidos montantes desproporcionados de subvenções a “determinadas empresas”; (iv) a autoridade que concede a subvenção favorece “determinadas empresas” no exercício do seu poder discricionário.

4.2.2.1.2 Artigo 2.2 do ASCM

A questão de saber se “*dentro de uma região geográfica*” no sentido do art. 2.2 deve necessariamente haver algum tipo de identidade administrativa ou econômica formal, ou se qualquer espaço identificado no território de uma autoridade concedente pode ser “*dentro de uma região geográfica*” para efeitos do art. 2.2.⁷⁴¹ A jurisprudência tem concluído que uma região geográfica é qualquer área identificada dentro da jurisdição da autoridade que concede a autorização⁷⁴². Um parque industrial ou zona de desenvolvimento econômico pode ser “uma região geográfica”. Se um subsídio for prestado apenas a empresas situadas dentro de uma região que tenha uma identidade geográfica fixa, tal subsídio é “limitado” a certas empresas dentro dessa região, porque não é possível às empresas não localizadas dentro dessa “região” designada ter acesso à medida. Em tal situação, a localização de uma empresa é o fator determinante de elegibilidade para o subsídio.

Um subsídio é específico nos termos do art. 2.2 quando o acesso a ele é explicitamente ou implicitamente limitado a entidades envolvidas em atividades econômicas no mercado que tem sua sede, filiais ou instalações de manufatura em uma “região geográfica designada” dentro da

⁷⁴⁰ Z. ZHOU, “The definition of Subsidies...”, cit., p. 317.

⁷⁴¹ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), RORec, WT/DS353/AB/RW, cit., par. 5.299. “Art. 2.2 diz respeito à especificidade regional dos subsídios, ou seja, à especificidade em razão da localização dos beneficiários de subvenções elegíveis numa determinada região geográfica. A frase “subsídio que seja limitado a” refere-se ao conceito de uma limitação, semelhante à contida nos arts. 2.1(a) e 2.1(c) do ASCM. A definição de dicionário do verbo “limitar” é “confinar dentro dos limites, para definir limites para”, “para encadernar, restringir”. Assim, o art. 2.2 refere-se aos subsídios que são prestados dentro de certos limites. Como o art. 2.2 lida com a especificidade regional, o termo “limitado”, no contexto desta disposição, sugere que o acesso a uma subvenção deve ser limitado aos beneficiários elegíveis situados numa “região geográfica designada”, na jurisdição da autoridade que concede a concessão.” (TL)

⁷⁴² US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART. 21.5 – EU), RPa, WT/DS353/AB/RW, cit., par. 8931, Nr. 2387. Desse modo a “designação” de uma região para fins do Artigo 2.2 não precisa ser afirmativa ou explícita, mas também pode ser realizada por exclusão ou implicação, desde que a região em questão seja claramente discernível do texto, desenho, estrutura e operação do subsídio em causa; e o conceito de “região geográfica” no art. 2.2 não depende da dimensão territorial da área abrangida por um subsídio.

jurisdição da autoridade concedente, ou que estejam estabelecidas de outra forma dentro dessa região.⁷⁴³

Deve-se destacar, no tocante a questões tributárias, a exceção prescrita no segundo período do art. 2.2 de que não deve ser considerada subsídio específico a fixação ou alteração das alíquotas de imposto de aplicação geral por todos os níveis de governo com direito a fazê-lo. Portanto, a redução de alíquotas de um tributo por qualquer nível de governo não pode ser considerada subsídio específico.⁷⁴⁴

4.2.1.3 Artigo 3 (*subsídios proibidos*)

O ASCM distingue entre duas categorias de subsídios: subsídios proibidos (parte II do acordo) e subsídios acionáveis (parte III do acordo). A concessão de subsídios não é, por si só, proibida ao abrigo do ASCM, nem a concessão de subsídios constitui, sem mais, uma inconsistência com esse acordo.⁷⁴⁵ Entretanto, um membro não pode conceder subsídios proibidos.

Segundo a ótica do ASCM, os subsídios proibidos são os subsídios de exportação e subsídios de conteúdo local. Se uma medida específica for considerada subsídio proibido, será recomendado ao membro que a retire sem demora. Caso o membro não retire o subsídio, o membro queixoso pode tomar as medidas de combate apropriadas.

Apenas os subsídios que dependam do desempenho das exportações, na acepção do art. 3.1.(a) (vulgarmente designado *subvenções à exportação*), ou que dependam da utilização de produtos domésticos sobre mercadorias importadas, na acepção do art. 3.1.(b) (comumente referido como importação subsídios de substituição), são proibidos.⁷⁴⁶ Em qualquer caso, os subsídios, se

⁷⁴³ Por exemplo, em US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), *RORec*, *WT/DS353/AB/RW*, cit., par. 5.320-5.321. A limitação contida no Section 12-6-3360 do *South Carolina Income Tax Act* não é anulada pelo fato de as empresas que não se encontram atualmente *Multi-county Industrial Park* (MCIP) venham a tornar-se parte de um MCIP no futuro e, em seguida, qualificar-se para o subsídio. Tendo essa limitação geográfica o subsídio concedido à Boeing por créditos adicionais de imposto de renda corporativo, nos termos da Section 12-6-3360 do *South Carolina Income Tax Act*, é específico na acepção do art. 2.2.

⁷⁴⁴ Cf. G. G. VETTORI, “Contribuição ao estudo sobre...”, cit., p. 115. Mesmo que a redução de alíquotas ocorra somente para parte do território do país, não havia por que ser considerada um subsídio geograficamente específico nos termos do segundo período do art. 2.2.

⁷⁴⁵ Cf. M. F. CAMPOS, “Novos Desafios à Regulamentação das Subvenções no Sistema Comercial Multilateral”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. LXII, 2019, p. 404. A maior parte dos subsídios específicos não são permitidos nem proibidos, per se. Estão numa situação indefinida, tipo “lusco-fusco” regulamentar. Trata-se de subsídios que não têm objetivo explícito correlacionado às exportações ou importações. Entanto, constata-se que os subsídios, tipicamente, permitem os beneficiários reduzir custos e, portanto, ser mais competitivo, potencialmente aumentando seus lucros.

⁷⁴⁶ Cf. A. GREEN; M. TREBILCOCK, “Enforcing WTO Obligations: What Can We Learn from Export Subsidies?”, *Journal of International Economic Law*, vol. 10, 3, 2007, p. 656. O ASCM proíbe subsídios contingentes, *de jure* ou *de facto*, quer exclusivamente, quer como uma de várias condições, ao desempenho das exportações. Essa proibição geral de subsídios à exportação é mais rigorosa que o tratamento da maioria das outras medidas internas, tais como

específicos, são disciplinados na parte III do ASCM, mas um membro reclamante deve demonstrar a existência de efeitos danosos ao abrigo do art. 5 desse acordo.⁷⁴⁷

A distinção fundamental entre os subsídios acionáveis (Parte III) e proibidos (Parte II) que sustentam toda a estrutura e lógica do ASCM encontra expressão geralmente nas diferenças nos elementos que definem as obrigações aplicáveis e as diferenças de tratamento dadas a essas medidas no que diz respeito às vias de recurso disponíveis para os contestar.⁷⁴⁸ Em todas as disposições relativas às subvenções proibidas na Parte II, as vias de recurso disponíveis são mais fortes e mais rápidas do que as disponíveis na Parte III do ASCM para subsídios acionáveis. Isso reflete o estatuto jurídico da proibição: se a medida for independente de seus efeitos, a única solução coerente é retirá-la.⁷⁴⁹

O art. 3.1 prevê obrigações específicas em relação a dois tipos de subsídios: subsídios que dependem do desempenho das exportações e subsídios que dependem da utilização de bens domésticos sobre produtos importados; os subsídios desses tipos definidos são proibidos.⁷⁵⁰ Os subsídios proibidos constituem categoria especial de subsídios que os membros consideraram criarem distorções comerciais proscritas sem a necessidade de um membro queixoso apresentar quaisquer efeitos adversos.⁷⁵¹ Os subsídios proibidos, descritos no art. 3 do ASCM, não são permitidos de forma definitiva, e os membros da OMC têm permissão para impor unilateralmente medidas compensatórias contra o país que os promova. Essa categoria inclui (i) subsídios que são

subsídios internos (subsídios que não são contingentes ao desempenho das exportações), impostos ou regulamentos. Além disso, muitos acordos da OMC, GATT ou GATS, preveem “exceções” sob as quais os membros podem manter medidas que, de outra forma, violam as obrigações da OMC, quando as medidas estão relacionadas a algum objetivo permitido, como a proteção ambiental. O Acordo SCM não prevê tais exceções a suas disposições.

⁷⁴⁷ US – TAX INCENTIVES, *RORec*, *WT/DS487/AB/R*, cit., par. 5.6; EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT (21.5 – US), *RORec*, *WT/DS316/AB/RW*, cit., p. 5.55.

⁷⁴⁸ Cf. J. MIRANDA, “The Economics of Actionable Subsidy Disputes”, in Theresa Carpenter, Marion Jansen, Joost Pauwelyn (eds.) *The Use of Economics in International Trade and Investment Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, p. 210. Os subsídios proibidos são aqueles que, *de jure* ou *de facto*, geram incentivos quer para estimular a exportação, ou mesmo para comprar bens domésticos em oposição às importações. Na perspectiva do direito da OMC, esses subsídios são perniciosos para o comércio por artificialmente impulsionarem as exportações e desestimularem as importações, assim como os subsídios acionáveis, ainda que não sejam danosos per se, na medida em que provoquem “efeitos adversos” demonstráveis sobre um colega membro da OMC. Por conseguinte, o Acordo SCM não regula os subsídios como tal. Ele regula o subsídio desde que sejam proibidos ou passíveis de ação.

⁷⁴⁹ US – FSC (22.6), *Decisão pelo Árbitro*, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” – Recurso para Arbitragem pelos US conforme art. 22.6 do DSU e art. 4.11 do ASCM*, *WT/DS108/ARB*, 2002, par. 5.36-5.40.

⁷⁵⁰ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 130.

⁷⁵¹ US – TAX INCENTIVES, *RPa*, *WT/DS487/R*, cit., par. 7.198.

contingentes, *de jure* ou *de facto*, no desempenho das exportações; e (ii) subsídios que dependam da utilização de bens domésticos sobre produtos importados.⁷⁵²

Urge advertir que a concessão de um subsídio não é, por si só, proibida ao abrigo do ASCM. Nem a concessão de um “subsídio”, sem mais, constitui uma inconsistência com esse acordo. O universo dos subsídios é vasto. Nem todos os subsídios são incompatíveis com o acordo de SCM; os únicos “proibidos” são os identificados no art. 3º do acordo SCM⁷⁵³

4.2.1.3.1 Artigo 3.1(a)

Os subsídios à exportação são, como categoria de subsídio, mais inerentemente propensos a ter efeitos adversos em terceiros do que qualquer outra categoria de subvenção.⁷⁵⁴ A concessão do subsídio deve ser vinculada (ou contingente) do desempenho da exportação.

Os subsídios à exportação são subsídios contingentes ao desempenho das exportações. A lista ilustrativa dos subsídios à exportação está contida no Anexo I do ASCM. Os subsídios à exportação são proibidos não só quando o subsídio é contingente *de jure*, mas também quando é contingente *de facto*. Um subsídio é contingente *de jure* ao desempenho das exportações quando a existência dessa condição pode ser demonstrada com base nas próprias palavras da legislação pertinente, regulamentação ou outro instrumento jurídico que constitua a medida.⁷⁵⁵ A contingência de exportação *de jure* é demonstrada com base nas palavras da legislação pertinente, da regulamentação ou de outro instrumento jurídico⁷⁵⁶. Um subsídio é dependente do desempenho da exportação se for contingente em algumas circunstâncias, mesmo que noutras não seja contingente.⁷⁵⁷

⁷⁵² Ainda no art. 3 do ASCM estão consignadas as seguintes notas, como potencial aplicação em tributação. *Nr. 4*: “Esta norma será satisfeita quando os fatos demonstrarem que a concessão de um subsídio, ainda que não esteja vinculada de direito ao desempenho exportador, está de fato vinculada a exportações ou ganhos com exportações reais ou previstos. O simples fato de que subsídios sejam concedidos a empresas exportadoras não deverá, por si só, ser considerado como subsídio a exportação, no sentido definido neste artigo.” e *Nr. No. 5* “Aquelas medidas que estejam indicadas no ANEXO I como não caracterizadoras de subsídios à exportação não serão proibidas por este Artigo ou nenhum outro deste Acordo.”

⁷⁵³ US – TAX INCENTIVES, *RPa*, *WT/DS487/R*, cit., par. 7.198 e Nr. 415.

⁷⁵⁴ US – FSC (22.6), *Decisão pelo Árbitro*, *WT/DS108/ARB*, cit., par. 5.35.

⁷⁵⁵ CANADA – AUTOS, *RORec*, *WT/DS139/AB/R*, *WT/DS142/AB/R*, cit., p. 100; US – UPLAND COTTON (ART. 21.5 – BRAZIL), *RORec*, *United States – Subsidies on Upland Cotton – Recurso pelo art. 21.5 do DSU pelo Brasil*, *WT/DS267/AB/RW*, 2008, par. 572.

⁷⁵⁶ CANADA – AIRCRAFT, *RORec*, *WT/DS70/AB/R*, cit., par. 167.

⁷⁵⁷ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 119. Recordamos que a medida ETI concede uma isenção de imposto em dois diferentes conjuntos de circunstâncias: (a) a propriedade é produzida dentro dos Estados Unidos e mantida para uso fora dos Estados Unidos; e (b) a propriedade é produzida fora dos Estados Unidos e mantida para uso fora dos Estados Unidos.

Exemplos de medidas que foram identificadas como subsídios *de jure* vinculados à exportação: i) subsídio de financiamento à exportação⁷⁵⁸, ii) subsídio condicionado à exigência de que a propriedade produzida num país seja utilizada fora dele⁷⁵⁹, iii) subsídio condicionado mediante requisito de índice de produção-vendas⁷⁶⁰, iv) créditos de exportação concedidos com o objetivo de apoiar e desenvolver, direta ou indiretamente, o comércio de exportação.⁷⁶¹

No que toca aos subsídios contingentes *de facto* ao desempenho da exportação, a contingência de exportação *de facto* é tarefa muito mais difícil e complexa de provar do que a contingência de exportação *de jure*.⁷⁶² Não existe um documento jurídico único que demonstre que o subsídio é contingente ao desempenho da exportação. A existência da contingência de exportação *de facto* deve ser inferida a partir da configuração total dos fatos que constituem e rodeiam a concessão do subsídio, nenhuma das quais por si só é susceptível de ser decisiva em qualquer dado caso.⁷⁶³

A Nota de Rodapé 4 oferece detalhes adicionais sobre a contingência *de facto*:

Esta norma será satisfeita quando os fatos demonstrarem que a concessão de um subsídio, ainda que não esteja vinculada de direito ao desempenho exportador, está de fato vinculada a exportações ou ganhos com exportações reais ou previstas. O simples fato de que subsídios sejam concedidos a empresas exportadoras não deverá, por si só, ser considerado como subsídio à exportação, no sentido definido neste artigo.

A chave para identificação da contingência *de facto* são os “incentivos” criados pelo subsídio. Uma maneira de olhar para a relação entre subsídios e exportação é perguntar se os subsídios incentivam as empresas a exportar, no sentido de incentivar para exportar em vez de vender internamente. Colocando nos termos do art. III:4 do GATT, talvez isto possa ser pensado como as “condições de concorrência” entre as exportações e as vendas internas. Ao favorecer as vendas de exportação através de um subsídio, o subsídio incentiva os produtores a exportar em vez de vender no mercado interno.⁷⁶⁴

⁷⁵⁸ CANADA – AIRCRAFT, RPa, *Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft*, WT/DS70/R, 1999, par. 5.54.

⁷⁵⁹ US – FSC (21.5 – EC) (I), RORec, WT/DS108/AB/RW, cit., par. 141-142.

⁷⁶⁰ CANADA – AUTOS, RORec, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, cit., par. 104-106, 108.

⁷⁶¹ CANADA – AIRCRAFT, RPa, WT/DS70/R, cit., par. 9.230.

⁷⁶² US – FSC, RORec, WT/DS108/AB/R, cit., par. 160.

⁷⁶³ CANADA – AIRCRAFT, RORec, WT/DS70/AB/R, cit., par. 167, 170. O inquérito inicial deve ser sobre se a autoridade concedente impôs condição baseada no desempenho da exportação na concessão do subsídio.

⁷⁶⁴ S. LESTER, “The problem of subsidies as a means of protectionism: lessons from the WTO EC-aircraft case”, *Melbourne Journal of International Law*, vol. 12, 2, 2011, p. 365.

4.2.1.3.2 Artigo 3.1(b)

O art. 3.1(b) proíbe os subsídios que sejam *de jure* ou *de facto* contingentes de tal forma que exijam a utilização de bens domésticos em preferência, ou em vez de bens importados, como condição para receber a subvenção, enquanto a distinção entre contingência *de jure* e *de facto* reside nas provas que podem ser empregues para demonstrar que um subsídio é dependente da utilização de bens domésticos sobre importados. Se um subsídio é contingente na acepção do art. 3.1.(b), exige uma análise aprofundada da relação entre a concessão do subsídio e a utilização de bens domésticos sobre as mercadorias importadas de forma objetiva com base em controle cuidadoso e rigoroso de todas as provas pertinentes. Isso é especialmente importante quando a alegada contingência não é claramente expressa na língua utilizada no instrumento jurídico pertinente.⁷⁶⁵

A existência de contingência nos termos do art. 3.1(b) não se limita aos casos em que a medida exija que o beneficiário do subsídio utilize bens domésticos para a exclusão completa das mercadorias importadas. O art. 3.1(b) requer estabelecer a existência de contingência na utilização de bens domésticos sobre produtos importados, mas não exige demonstrar qualquer quantidade ou nível de deslocamento de mercadorias importadas por bens domésticos, a fim de determinar tal contingência.⁷⁶⁶ O art. 3.1(b) não traz referência à lista exemplificativa dos subsídios de conteúdo local, tal como ocorre nos subsídios de exportação, art. 3.1(a). Entretanto, é possível inferir que esse artigo se aplica também a medidas de natureza tributária, em particular incentivos fiscais.⁷⁶⁷

Uma vez que o Acordo proíbe todos os subsídios à exportação e subsídios que condicionem a utilização de produtos domésticos. Proíbe também a concessão de subsídios destinados a indústrias específicas, na medida em que tenham efeitos comerciais adversos. Quando a lei não faz referência expressa à indústria, mas uma indústria única recebe a maior parte da subvenção, tal subvenção pode constituir violação de fato. Por exemplo, no BRAZIL – AIRCRAFT⁷⁶⁸, o ORec constatou que o Brasil se engajou em violação *de facto* quando subsidiou o seu fabricante de aeronaves, a Embraer. Os subsídios nacionais em diversos setores econômicos, incluindo

⁷⁶⁵ US – TAX INCENTIVES, *RORec*, *WT/DS487/AB/R*, cit., par. 5.14-5.18.

⁷⁶⁶ *Ibid.*, par. 5.22.

⁷⁶⁷ G. G. VETTORI, “Contribuição ao estudo sobre...”, cit., p. 117.

⁷⁶⁸ BRAZIL – AIRCRAFT, *RORec*, *WT/DS46/AB/R*, cit.

aeronáutica, automóveis, autopeças, construção naval, energia renovável e produtos agrícolas e têxteis, já foram identificados como violando o ASCM.⁷⁶⁹

O termo “produtos” pode ser lido como sinônimo de “bens”. Nem o texto nem o contexto do art. 3.1(b) fornecem esclarecimentos sobre o tipo ou a natureza das mercadorias objeto dessa disposição. Assim, esse termo pode referir-se a qualquer tipo de mercadoria que possa ser utilizada pelo beneficiário do subsídio, incluindo peças ou componentes que sejam incorporados noutra bem, materiais ou substâncias que sejam consumidos no processo de produção de outro bem, ou ferramentas ou instrumentos que sejam utilizados no processo de produção; no art. 3.1(b), o termo “produtos” é qualificado com os adjetivos “domésticos” e “importados”, o que implica que as mercadorias em causa devam ser, pelo menos potencialmente, negociáveis; no entanto, o amplo âmbito dos termos “uso” e “bens” apoia a opinião de que o significado do termo “produtos” não se limita aos bens que são efetivamente negociados.⁷⁷⁰

O art. 3.1(b) não proíbe subsídio à “produção” doméstica *per se*, mas sim a concessão de subsídios que dependem da “utilização”, pelo beneficiário do subsídio, de bens domésticos sobre produtos importados; por conseguinte, os subsídios relacionados com a produção doméstica não são, por esse motivo, proibidos ao abrigo do art. 3. do ASCM. Esses subsídios podem, normalmente, ser esperados para aumentar o fornecimento dos bens domésticos subsidiados no mercado em causa, aumentando assim a utilização desses bens a jusante e afetando negativamente as importações, sem exigir, necessariamente, a utilização de nacionais sobre bens importados como condição para a concessão da subvenção. Subsídios à produção doméstica não são vedados, mas apenas aqueles subsídios que estimulam a substituição de importação.⁷⁷¹

Portanto, se a concessão de um subsídio estiver isenta da obrigação de tratamento nacional do GATT em virtude de ser paga exclusivamente aos produtores domésticos na acepção do art. III:8(b), do GATT 1994, pode ainda ser constatada a sua utilização por parte desses produtores de bens domésticos importados ao abrigo do art. 3.1(b) do ASCM; um teste baseado na análise de se determinada medida se “orienta no sentido de induzir” a utilização de produtos domésticos sobre

⁷⁶⁹ Cf. G. SHAFFER, “How the WTO ...”, cit., pp. 452-453. Embora as regras da OMC não proibam todos os subsídios, tais como aqueles que não são específicos para determinadas indústrias e aqueles que não causam prejuízo grave a outros membros da OMC, eles restringem as opções legais do governo, quando os subsídios são direcionados e utilizados para os objetivos da política de desenvolvimento industrial e outros.

⁷⁷⁰ US – TAX INCENTIVES, *RORec*, *WT/DS487/AB/R*, cit., par. 5.9.

⁷⁷¹ EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT (21.5 – US), *RORec*, *WT/DS316/AB/RW*, cit., par. 5.61.

as importações não responde à questão de saber se a medida exige que o beneficiário utilize produtos domésticos sobre mercadorias importadas como condição para receber o subsídio.⁷⁷²

A contingência *de facto* deve ser estabelecida a partir da configuração total dos fatos que constituem e rodeiam a concessão do subsídio, incluindo a concessão, a estrutura e as modalidades de funcionamento da medida que concede a subvenção, nenhuma das quais é susceptível de ser decisiva em qualquer caso. A configuração dos fatos pode incluir os seguintes elementos: (i) a concessão e a estrutura da medida que concede a subvenção, (ii) as modalidades de funcionamento estabelecidas nessa medida, e (iii) as circunstâncias factuais pertinentes à concessão da subvenção que fornecem o contexto, a estrutura e as modalidades de funcionamento da medida; além disso, a determinação da contingência deve basear-se na avaliação da própria subvenção, à luz das circunstâncias factuais pertinentes, em vez de fazer referência à motivação subjetiva da autoridade que concede a medida; expressões comentáveis dos objetivos políticos de um governo para conceder a subvenção podem, no entanto, constituir elementos de prova relevantes no inquérito.⁷⁷³

Subsídios contingentes *de facto* prestigiam a utilização de bens domésticos no lugar de produtos importados. Os elementos que seriam considerados para a determinação *de facto* da contingência de exportação nos termos do art. 3.1(a) são igualmente relevantes para a determinação de contingência nos termos do art. 3.1(b).

No que diz respeito à definição de subsídios de imposto de renda, por vezes, pode ser difícil estabelecer a referência para a receita renunciada.⁷⁷⁴ Os membros podem reclassificar uma isenção fiscal como regra geral e alegam que em face dessa regra isentiva geral não houve uma receita renunciada.

4.2.2.3.3 Subsídios acionáveis (recorríveis)

Os subsídios que não sejam subsídios à exportação e subsídios de conteúdo local são passíveis de ação caso causem efeitos adversos aos interesses de outros membros (Art. 5 ASCM). Os subsídios acionáveis não são proibidos; ao contrário, são vistos como subsídios sujeitos a contestação. Portanto, uma vez removidos os efeitos adversos aos interesses de outros membros, os subsídios não são mais acionáveis e não podem ser objeto de contestação.

⁷⁷² US – TAX INCENTIVES, *RORec*, *WT/DS487/AB/R*, cit., par. 5.15-5.17.

⁷⁷³ US – TAX INCENTIVES, *RPa*, *WT/DS487/R*, cit., par. 4.320.

⁷⁷⁴ A. O. SYKES, “The Limited Economic Case for Subsidies Regulation”, 2015, p. 5, data de consulta 7 novembro 2018, in <http://www.ssrn.com/abstract=2531051>.

Um subsídio é considerado adverso quando produz prejuízo grave aos interesses de outro membro, um prejuízo para a sua indústria doméstica, anulação ou prejuízo dos benefícios previstos, direta ou indiretamente, para outros membros ao abrigo do GATT 1994. Quando um subsídio acionável é específico e produz efeito adverso, os países afetados têm direito a queixa formal mediante o ORL da OMC e podem impor sanções de retaliação no caso de a queixa ser bem-sucedida. Um subsídio é passível de medidas de compensação (*countervailable*) quando é: i) específico na acepção do art. 2 do ASCM, e ii) não é irrecorrível em virtude da parte V do ASCM.⁷⁷⁵

4.2.2.3.4 Subsídios não acionáveis (irrecorríveis)

Durante os primeiros cinco anos após a entrada em vigor, o ASCM continha uma terceira categoria de subsídios, os subsídios não acionáveis. As disposições em matéria de subvenção não acionáveis, como definido nos arts. 8º e 9º do ASCM, foram subsídios para investigação e desenvolvimento, adaptação das instalações existentes às novas regulações ambientais e assistência às regiões desfavorecidas. Foram subsídios selecionados para um estatuto não acionável, com base no fato de terem promovido importantes objetivos políticos e não terem tido efeitos nocivos no comércio. As disposições relativas às subvenções não acionáveis foram aplicadas provisoriamente pelo período de cinco anos e expiraram no final de 1999.⁷⁷⁶

4.2.1.4 Artigo 4 (recursos)

O art. 4º prevê procedimentos acelerados de resolução de litígios para reclamações envolvendo subsídios proibidos nos termos do art. 3. Uma vez que, na perspectiva da OMC, os subsídios proibidos são muito piores do que os subsídios acionáveis, o ASCM prevê diferentes soluções para os subsídios proibidos e os subsídios acionáveis. Os subsídios proibidos, que são contestados com sucesso, têm de ser retirados sem demora (*“withdraw the subsidy without delay”*), tal como definido no art. 4.7.⁷⁷⁷ Em contraste, quando um subsídio acionável foi contestado com

⁷⁷⁵ US – LEAD AND BISMUTH II, RPa, *United States – Imposition of Countervailing Duties on Certain Hot Rolled Lead and Bismuth Carbon Steel Products Originating in the United Kingdom*, WT/DS138/R e Corr.2, adotado 7 Junho 2000, 1999, n. 64.

⁷⁷⁶ S. LESTER, “The problem of subsidies . . .”, cit., p. 354.

⁷⁷⁷ EC AND CERTAIN MEMBER – LARGE CIVIL AIRCRAFT (21.5 – US), RPa, *European Communities and Certain Member States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft*, Recurso para art. 21.5 do DSU pelos US, WT/DS316/RW, 2016, par. 6.1085. “6.1085. Conforme lemos, as conclusões do painel acima e do ORec no BRAZIL – AIRCRAFT, (Art. 21.5 – Canada) e CANADA – AIRCRAFT (Art. 21.5 – Brazil), as disputas representam as seguintes duas importantes proposições. Primeiro, o cumprimento da obrigação do Artigo 4.7 de “retirar o subsídio sem demora” será alcançado quando um Membro implementador tiver deixado de violar as disciplinas de subsídio proibidas dos art. 3.1 e 3.2 do ASCM. Na nossa opinião, esta noção do que significa cumprir a obrigação de “retirar o subsídio” para efeitos do Artigo 4.7 é consistente com a nossa conclusão de que o requisito do art. 7.8 de “tomar as medidas adequadas para remover os efeitos adversos” ou “retirar o subsídio” será satisfeito quando um Membro implementador deixar de causar efeitos adversos através da utilização de subsídios, na acepção do art. 5 do Acordo SCM.” (TL)

sucesso, o membro subvencionador tem a opção de remover os “efeitos adversos” envolvidos ou retirar o subsídio.⁷⁷⁸

O ASCM adotou um conceito diferente de proibição de subsídios e ajudas estatais no direito comunitário da União Europeia. Em vez de seguir a via da introdução de uma regra de proibição geral, o ASCM contém um artigo específico que separa os subsídios proibidos dos outros subsídios. Os proibidos são aqueles destinados à exportação e ao conteúdo local. Outros subsídios não são proibidos como tal; mas podem ser sujeitos a ação, se causarem efeitos adversos aos interesses de outros membros da OMC. Uma vez eliminados os efeitos adversos, os subsídios não podem estar sujeitos a contestação. Portanto, tanto o direito comunitário quanto o direito da OMC aplicam um conceito de proibição. Contudo, a aplicação do conceito de proibição na legislação do direito comunitário da UE é mais rigorosa e, geralmente, aplicável a todas as ajudas estatais, salvo disposição em contrário, enquanto a legislação da OMC aplica o conceito de proibição apenas a subsídios selecionados (subsídios à exportação e, potencialmente, subsídios passíveis de ação). Outra importante diferença é o fato de que o direito comunitário da UE se aplica tanto a mercadorias como a serviços, enquanto o da OMC é específico de mercadorias.⁷⁷⁹

4.2.1.5 Artigo 5 (efeitos danosos)

Os subsídios específicos são acionáveis na medida em que têm “efeitos danosos” (Art. 5.º) sobre os interesses de outro membro. A maioria dos subsídios, como subsídios a atividades produtivas, caem na categoria “acionável”. Embora não sejam proibidos, os subsídios acionáveis, estão sujeitos a contestação, quer pelo mecanismo de resolução de litígios da OMC quer pela imposição de direitos de compensação, caso essas subvenções tenham efeitos adversos sobre os interesses de outro membro.

⁷⁷⁸ J. MIRANDA, “The Economics of Actionable...”, cit., p. 211.

⁷⁷⁹ Cf. L. ADAME, “State Aid Rules vs. Subsidies and Countervailing Measures”, cit., pp. 371-373. Na legislação comunitária auxílios *minimis* não superiores 100.000 euros, durante qualquer período de três anos, não distorcem nem ameaçam a concorrência entre os Estados-membros. As regras de *minimis*, contudo, não se aplicam às atividades relacionadas à exportação e aos auxílios condicionados à utilização de produtos nacionais em detrimento de produtos importados. Uma subvenção inferior a 100.000 euros, no que diz respeito a atividades relacionadas à exportação, será excluída das regras de *minimis* ao abrigo da legislação comunitária e representa um auxílio estatal e considerada subsídio proibido ao abrigo da legislação da OMC. Quando subvenção inferior a 100.000 euros é concedida relativamente a atividades não excluídas das regras de *minimis*, não constitui auxílio estatal ao abrigo das regras da UE, mas pode ainda assim ser objeto de ação ao abrigo das regras da OMC, se for considerada subsídio passível de recurso. A legislação da CE também aceita certas medidas como auxílios estatais permitidos. Exemplos seriam os auxílios regionais, auxílios à investigação e desenvolvimento, educação, auxílios ao emprego, auxílios à proteção ambiental. Esses tipos de auxílios são permitidos sob a presunção de facilitar o desenvolvimento de atividades ou áreas de interesse comum. O ASCM contém uma disposição sobre os subsídios não passíveis de ação, tais como subsídios para investigação, a certas regiões desfavorecidas e subsídios ambientais. Esses subsídios podem ser vistos como semelhantes, na sua natureza, às medidas de auxílio estatal admissíveis; contudo, a partir de 1 de janeiro de 2000, esses subsídios devem ser testados contra subsídios acionáveis.

Os efeitos danosos que tornam um subsídio acionável são: i) “dano à indústria nacional” de um membro da OMC (como a investigação sobre direitos de compensação conduzidos pelas autoridades nacionais); ii) “grave dano aos interesses” de um membro da OMC; e iii) “anulação ou prejuízo de vantagens resultantes para outros membros, direta ou indiretamente, do GATT”, em particular os benefícios de concessões vinculadas nos termos do art. II do GATT.

O texto do art. 5 não prevê um agente para o substantivo “aplicação”, sugerindo que poderá incorrer na “aplicação de qualquer subsídio”, seja um governo que concede o subsídio, seja um beneficiário do subsídio. Um governo poderia “aplicar” subsídios, no sentido de que emprega o subsídio para um propósito declarado. No entanto, a menção da “aplicação de qualquer subsídio” no art. 5 parece referir-se a mais do que à mera “concessão” ou “manutenção” de subsídio por um governo.⁷⁸⁰ Em particular, nota-se que o art. 6.3 do ASCM define o grave dano a que se refere o art. 5, entre outros, em termos de “redução significativa dos preços”, “perda de vendas”, “depreciação dos preços” e “supressão dos preços”. As vendas e os preços dos bens, na economia de mercado, são atividades normalmente desenvolvidas pelo beneficiário do subsídio e não pela entidade concedente. Tais ações do beneficiário de subsídio são claramente relevantes para avaliar se o membro da OMC, como concedente, cumpriu a sua obrigação de não causar, pela aplicação de qualquer subsídio, efeitos danosos aos interesses de outros membros. Inegavelmente, a concessão de subsídio por um governo pode causar, pela sua aplicação, efeitos danosos, e pode, como consequência, desencadear a obrigação prevista no art. 7.8 do ASCM ao membro subvencionador de “tomar as medidas apropriadas para remover os efeitos adversos” ou “eliminar o subsídio”.⁷⁸¹

A utilização do art. 5 deixa claro que a anulação e o prejuízo são uma categoria do conceito global de “efeitos danosos” no âmbito do ASCM; um achado positivo de anulação ou prejuízo é, por definição, também um achado de “efeitos danosos”.⁷⁸² Na maioria dos casos, o ônus está no membro reclamando para provar que um subsídio “acionável” tem “efeitos adversos”.

⁷⁸⁰ EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT, *RORec*, WT/DS316/AB/R, cit., par. 662-663.

⁷⁸¹ Cf. art. 7.8 do ASCM: “*Sempre que seja adotado relatório de grupo especial ou de ORec em que se determine que de um subsídio resultaram efeitos danosos aos interesses de outro Membro no sentido definido no Artigo 5, o Membro outorgante ou mantenedor do subsídio deverá tomar as medidas adequadas para remover os efeitos danosos ou eliminar o subsídio.*”

⁷⁸² US – FSC (22.6), *Decisão pelo Árbitro*, WT/DS108/ARB, cit., par. 61.

Indiscutivelmente, isso é mais oneroso do que determinar se uma subvenção é proibida e, por isso, talvez explique por que as medidas fiscais raramente foram contestadas com esses fundamentos.⁷⁸³

4.2.1.6 Artigo 6 (*grave dano*)

Como comentado, existem três tipos de efeitos adversos. O art. 6 trata do “grave dano” ou “*prejuízo grave*”. O conceito de “gravidade” inclui não apenas perda de exportações pelo membro reclamante ao mercado de origem do membro subvencionador, mas também perda de exportações pelo membro reclamante aos exportadores do membro subvencionador no mercado de terceiros países. Portanto, essa noção faz com que subsídios potencialmente acionáveis a qualquer momento causem prejuízo às indústrias de exportação de outros membros. Em geral, o ônus da prova relativo ao “*grave dano*” cabe ao queixoso, exceto quando os subsídios são de magnitude ou tipo específico. Nesses casos, o ônus é do membro subsidiando para provar que não existe “*grave dano*”.

Ainda que o ASCM não forneça uma definição do termo “grave dano”, descreve no art. 6.3 quatro situações específicas em que ele existe: (i) “deslocação” ou “impedimento” das importações para o mercado de um membro da OMC produto de um subsídio da produção interna, (ii) “deslocação” ou “impedimento” das exportações de um membro de um mercado de um país terceiro em resultado das exportações subsidiadas de outro membro ; (iii) efeitos adversos sobre os preços, tais como subcotação, depressão ou supressão dos preços no “mesmo mercado”; e (iv), no caso de produtos primários ou *commodities*, um aumento da participação no mercado mundial do membro subsidiador da OMC.⁷⁸⁴

Segundo o Relatório do ORec do US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT),⁷⁸⁵ existem dois meios distintos de proceder à avaliação coletiva dos efeitos dos subsídios múltiplos, a saber: (i) uma decisão *ex ante* é tomada para realizar uma análise única dos efeitos de subsídios múltiplos cuja estrutura, concepção e funcionamento são semelhantes e, portanto, para avaliar, em análise de causalidade integrada, os efeitos coletivos de tais subsídios; e (ii) um exame é realizado após ter verificado que pelo menos um subsídio causou efeitos danosos e que os efeitos de outros subsídios complementam esses efeitos adversos. O primeiro tipo de abordagem foi utilizado pelo painel em US – UPLAND COTTON, e esta última abordagem foi utilizada pelo painel em EC AND CERTAIN MEMBER – LARGE CIVIL AIRCRAFT. Por questão de conveniência, vamos referir-nos ao primeiro tipo

⁷⁸³ G. ALDOMAS, “The Conflict Between the EU State Aid Rulings and WTO Rules”, *Tax Notes International*, vol. 84, 2016.

⁷⁸⁴ J. MIRANDA, “The Economics of Actionable...”, cit., pp. 211-212.

⁷⁸⁵ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *RORec, WT/DS353/AB/R*, cit., par. 1282.

de abordagem como decisão para “agregar” os subsídios, ou “agregação”, e ao segundo tipo de abordagem como decisão de “acumular” os efeitos dos subsídios, ou “cumulação”.

Em US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART. 21.5 – EU), à luz das semelhanças na estrutura e operação entre o estado de Washington e a cidade de Everett, nas reduções de alíquota de impostos era apropriado agregá-los e, assim, realizar a análise integrada dos seus efeitos, juntamente com os subsídios FSC/ETI, que também foram vinculados a vendas por unidade de LCA. A natureza e o funcionamento específicos desses subsídios por unidade são tais que é adequado proceder à análise integrada de seus efeitos.⁷⁸⁶

O grave dano pode surgir ao abrigo do art. 6.3(c) apenas quando a subcotação do preço for “efeito dos subsídios”. No caso *INDONESIA – AUTOS*⁷⁸⁷, em informação que forneceu no processo do Anexo V, efetivamente admite que os subsídios pautais e fiscais no âmbito do programa *National Car* são responsáveis pelo nível significativo de subcotação dos preços, o que permitiu estabelecer a existência de grave dano.

4.2.1.7 Artigo 27 (*tratamento especial e diferenciado de países em desenvolvimento*)

O art. 27 discute do tratamento preferencial oferecido a países em desenvolvimento no que toca à tolerância aos subsídios concedidos pelos governos desses membros. A seguir transcreve-se parte do artigo.

Nos termos do art. 27º, certos membros têm direito a tratamento especial e diferenciado e não estão sujeitos à proibição de subsídios à exportação.⁷⁸⁸ No contexto das regras da OMC sobre subsídios, o art. 27 torna operacional o princípio declarado no Preâmbulo do Acordo da OMC, no sentido de que esforços positivos sejam promovidos para assegurar que os países em desenvolvimento e, especialmente, os menos desenvolvidos entre eles, garantam participação no crescimento do comércio internacional proporcional às necessidades do seu desenvolvimento econômico.⁷⁸⁹ Essa isenção tem sido amplamente utilizada pelos países em desenvolvimento para

⁷⁸⁶ *RPa, WT/DS353/AB/RW*, cit., par. 9.72-9.73.

⁷⁸⁷ *RPa, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R*, cit., par. 14.255.

⁷⁸⁸ *BRAZIL – AIRCRAFT, RPa, WT/DS46/R*, cit., par. 7.26. Nos termos do artigo 27º, certos membros têm direito a tratamento especial e diferenciado e não estão sujeitos à proibição de subsídios à exportação.

⁷⁸⁹ *CANADA – AIRCRAFT CREDITS AND GUARANTEES, RPa, Canada – Export Credits and Loan Guarantees for Regional Aircraft, WT/DS222/R*, 2003, par. 7.179. Concede-se aos países em desenvolvimento membros um tratamento especial e diferenciado em relação a todos os subsídios à exportação, independentemente da forma que assumam; na medida em que um crédito à exportação constitui um subsídio à exportação, enquadra-se no âmbito do art. 27 do ASCM.

incentivos à exportação e também inclui as vantagens fiscais nas zonas de processamento de exportação.⁷⁹⁰

4.2.1.8 Anexo I

No Anexo I do ASCM é apresentada uma lista ilustrativa de subsídios à exportação, onde se podem notar alguns deles de natureza tributária, em especial o item (e), (g), (h) e (i). Observa-se que o Anexo I é meramente ilustrativo, ou seja, não pretende ser uma lista exaustiva de subsídios à exportação.

Os exemplos listados no Anexo I descrevem “subsídios” no sentido do Artigo 1 do ASCM que são, adicionalmente, proibidos pelo art. 3.⁷⁹¹ O item (e) da lista ilustrativa identifica uma medida específica que é considerada subsídio de exportação proibido nos termos do art. 3.1(a).⁷⁹² No caso US – FSC, as isenções *Foreign Sales Corporation* enquadram-se no âmbito da língua do item (e) do Anexo I do ASCM.⁷⁹³

Na verdade, os itens (e), (f), (g), (h) e (i) da lista ilustrativa, todos se referem a isenções, remissões ou diferimentos de impostos ou encargos de importação; não há nenhuma indicação de que uma vantagem fiscal não constituiria subsídio de exportação, simplesmente porque reduziu o imposto do exportador a nível comparável ao dos concorrentes estrangeiros.⁷⁹⁴

O Anexo 1 também deixa patente que o ASCM visa, de fato, regular os subsídios introduzidos por impostos diretos. Uma questão interessante surge com respeito aos incentivos fiscais concedidos para atrair novos investimentos. As empresas atraídas por tais esquemas de incentivos fiscais, contudo, contribuem para os orçamentos daqueles Estados. Por outras palavras, será uma contribuição financeira do governo se houver, em termos globais, um aumento das receitas? Há opiniões de que tal situação também seria abrangida pela definição de subsídios da OMC. Poder-se-ia argumentar que, embora haja, afinal, um aumento de receitas, o incentivo fiscal ainda cumpre os requisitos para a classificação como subsídio (uma contribuição financeira fornecida pelo governo e que confere um benefício específico).⁷⁹⁵

⁷⁹⁰ Z. ZHOU, “The definition of Subsidies...”, cit., p. 320.

⁷⁹¹ EU – PET (PAKISTAN), RPa, *European Union – Countervailing Measures on Certain Polyethylene Terephthalate from Pakistan*, WT/DS486/R, 2017, par. 7.43.

⁷⁹² US – FSC, RORec, WT/DS108/AB/R, cit., par. 130.

⁷⁹³ RPa, WT/DS108/R, cit., par. 7.109-7.112, 7.115.

⁷⁹⁴ BRAZIL – AIRCRAFT (ART. 21.5 – CANADA), RPa, *Brazil – Export Financing Programme for Aircraft – Recurso do Canada para art. 21.5 do DSU*, WT/DS46/RW, 2000, par. 7.25.

⁷⁹⁵ L. ADAME, “State Aid Rules vs. Subsidies and Countervailing Measures”, cit., pp. 370-371.

Na lista ilustrativa de subsídios à exportação, cinco deles envolvem medidas fiscais, a saber, os impostos de importação [item (i), impostos indiretos (itens (g) e (h)), e impostos diretos (itens (e) e (f)]. Desse modo, essa lista ilustrativa também se aplica às medidas fiscais tipicamente voltadas para zonas especiais de exportação e zonas similares. Os elementos (g), (h) e (i) implementam o princípio de destino no que diz respeito a tipos específicos de impostos indiretos e impostos de importação. Considerando que (g) envolve impostos cobrados no ponto de venda final e IVA, (h) refere-se a impostos “*em cascata*”. A alínea (g) do Anexo I diz respeito à “*isenção ou dispensa da produção e distribuição de produtos exportados*”, de impostos indiretos superiores aos cobrados em relação à produção e distribuição de produtos do tipo, quando vendidos para consumo doméstico. Da mesma forma, o item (h) envolve “*isenção, remissão ou adiamento de impostos indiretos cumulativos de estágios anteriores sobre bens ou serviços utilizados na produção de mercadorias exportadas que exceda a isenção, a dispensa ou o adiamento de impostos indiretos cumulativos, como antes da fase anterior, sobre bens ou serviços utilizados na produção de produtos similares quando vendidos para consumo doméstico*”.

Da mesma forma, o item (i) envolve 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)*.” No que diz respeito aos itens (h) e (i), as diretrizes sobre o consumo de fatores de produção no processo produtivo constam do Anexo II do ASCM. O relevo está confinado a “*entradas fisicamente incorporadas, energia, combustíveis e óleo utilizados no processo de produção e catalisadores que são consumidos no decorrer da sua utilização para obter o produto exportado*.” Consequentemente, não pode ser concedida qualquer diferenciação às entradas de capital, uma vez que elas não estão fisicamente incorporadas nos produtos transformados, apesar do fato de os bens de capital poderem ser consumidos em certa medida no processo de produção (que é a razão pela qual normalmente se qualificam como subsídios de depreciação para fins fiscais).

Em contraste com os impostos indiretos, os itens (e) e (f) personificam o princípio da origem para impostos diretos. A rubrica (e) exclui a “*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*”, embora a Nr. 59 do ASCM torne claro que o item (e) não se destina a impedir os membros de tomar medidas para evitar a dupla tributação da renda estrangeira. A Nr. 59 também deixa claro que o adiamento não é necessário para a subvenção à exportação em que, por exemplo, sejam cobradas taxas de juro apropriadas. Também requer que os membros cumpram o princípio da “*plena concorrência*” no que diz respeito aos PT. Além disso, o item (f) trata como subsídio de exportação “*... deduções especiais diretamente relacionadas com as exportações ou o desempenho de*

exportação, acima dos concedidos no que diz respeito à produção para consumo doméstico, no cálculo da base em que são cobrados impostos diretos”.⁷⁹⁶

O Anexo II do ASCM trata das “diretrizes sobre insumos consumidos no processo produtivo”. Observando que tal como dispõe a Nr. 61, os “*insumos consumidos no processo produtivo são insumos incorporados fisicamente, energia, combustíveis e óleos, utilizados no processo produtivo, e catalisadores, que são consumidos ao longo do processo de obtenção do produto exportado*”.

4.2.1.9 Nota de rodapé 1

A Nr. 1 prevê, na parte correspondente, que a isenção a um produto exportado de direitos ou impostos que recaiam sobre o produto similar, quando destinado ao consumo interno, ou a remissão de tais direitos ou impostos em montantes não superiores aos que foram acrescidos, não é considerada subvenção.⁷⁹⁷ Note-se que as medidas fiscais identificadas na Nr. 1, não constituindo “subsídio”, envolvem a isenção de impostos sobre o consumo de produtos exportados, pelo que a Nr. 1 se aplicaria especialmente a impostos indiretos ou de consumo, e não a encargos de importação.

A referência ao art. XVI na Nr. 1 diz respeito à nota Ad interpretativa do art. XVI do GATT, e não é específica do art. XVI:4 do GATT 1994. Refere-se portanto a remissão de impostos ou taxas em valor que não exceda os totais que eram devidos.⁷⁹⁸

As medidas fiscais identificadas na Nr. 1 implicam a isenção dos produtos exportados dos impostos sobre o consumo com base no produto; não abrangem medidas relativas à tributação das sociedades, e não dos produtos.⁷⁹⁹ A Nr. 1 trata de isenções de direitos e impostos ou remissões para produtos exportados; não abrange as medidas de isenção dos direitos de importação relativas aos produtos vendidos para consumo no território do membro em questão.⁸⁰⁰

⁷⁹⁶ Cf. W. SCHÖN, “World Trade Organization ...”, cit.

⁷⁹⁷ M. C. C. M. DE ALMEIDA, “Export Processing Zones . . .”, cit., p. 114.

⁷⁹⁸ Cf. EU – PET (PAKISTAN), RPa, WT/DS486/R, cit., par. 7.37. “A língua “não deve ser considerada uma subsídio” na Nota 1 indica que, na ausência de novas qualificações, as duas situações descritas nunca são subsídios nos termos do art. 1º. Dos dois, o último aparece o mais material e contém os termos em que as partes dirigem seus argumentos, isto é, ‘a remissão de tais deveres ou impostos nos montantes não excedentes daqueles que acumularam’. As partes parecem concordar, e não vemos nenhuma razão para duvidar, que os ‘deveres’ que ‘acumulou’ neste contexto são os direitos de importação que se acumularam em insumos importados consumidos na produção de um produto subsequentemente exportado. Assim, a comparação prevista no art. 1.1(a)(1)(II), está entre as remissões de direitos obtidos por uma empresa ao abrigo de um regime de drawback de direitos, por um lado, e os deveres que se acumularam em insumos de produção importados utilizados por essa empresa para produzir um subsequentemente produto exportado, por outro lado. Um subsídio existe na medida em que o primeiro excede o último, ou seja, uma remissão ‘excessiva’ ocorre representando receitas abandonadas de outra forma devido. Para facilitar a referência, este relatório refere-se a este como o princípio de excesso de remissões.” (TL).

⁷⁹⁹ US – FSC, RORec, WT/DS108/AB/R, cit., par. 93.

⁸⁰⁰ CANADA – AUTOS, RORec, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, cit., par. 92.

O reembolso não excessivo do IVA não seria subvenção nos termos da Nr. 1.⁸⁰¹ Os abatimentos de impostos indiretos aquando da exportação, ou seja, aqueles cobrados sobre bens, como um imposto sobre o valor adicionado, não constituem subsídio proibido, tal como está definido na Nr. 1.

Entretanto, conforme o caso BRAZIL – TAXATION, suspensões fiscais disponíveis em relação às vendas domésticas e de exportação não se limitam a eliminar os impostos sobre a compra de matérias-primas, bens intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção dos produtos efetivamente exportados; mas o fazem em relação a todas as vendas dos produtos em questão, internamente e para exportação, por empresas credenciadas. Portanto, conclui-se que as medidas em questão não são cobertas pela Nr. 1 do ASCM, pois não se aplicam somente à compra de matérias-primas, bens intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção para vendas de exportação, mas também às vendas domésticas, e assim dão origem a isenção excessiva de impostos no sentido do item (g) do Anexo I do ASCM.⁸⁰²

Esse ponto é reforçado quando se observa a lista dos subsídios à exportação contidos no Anexo 1, que fornece exemplos de tais subsídios, incluindo na alínea 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.”⁸⁰³ A Nr. 1, juntamente com os anexos I a III do ASCM, especifica as circunstâncias em que os impostos podem ou não ser reembolsados sobre as exportações.

4.2.1.10 Nota de rodapé 58

O item (e) da lista de subsídios à exportação no Anexo I é complementado com duas importantes notas de rodapé para subsídios de natureza fiscal. A primeira é a Nr. 58 que define os conceitos de impostos diretos e indiretos.

⁸⁰¹ US – FSC, RPa, WT/DS108/R, cit., par. 706.

⁸⁰² BRAZIL – TAXATION, RPa, WT/DS472/R WT/DS497/R, cit., par. 7.1222.

⁸⁰³ EU – PET (PAKISTAN), RORec, European Union – Countervailing Measures on Certain Polyethylene Terephthalate from Pakistan, WT/DS486/AB/R (adotado 28 Maio 2018), 2018, par. 5.98-5.99\ Footnote 230, 231, 232. “5.98 Os “direitos aduaneiros ou impostos” referidos na Nr. 1 incluem direitos ou impostos diretamente suportados pelo produto exportado. Ao mesmo tempo, os “direitos aduaneiros ou impostos” referidos na Nr. 1 incluem também os direitos ou impostos cobrados sobre os insumos consumidos na produção do produto exportado. Importante, o Anexo I(i) ao ASCM deixa claro que os regimes de drawback de direitos estão preocupados com os ‘encargos de importação’ que são ‘cobrados em insumos importados que são consumidos na produção do produto exportado’. Assim, no que diz respeito aos regimes de drawback de direitos, a receita governamental que é descrita na Nr. 1 do ASCM está preocupada com os deveres ou impostos a forma de encargos de importação sobre insumos que são consumidos na produção de bens destinados a Exportação. “Fn 230. Por exemplo, o item (g) do Anexo I do ASCM identifica, como subvenção à exportação, a isenção ou remissão, no que respeita à produção e distribuição de produtos exportados, de impostos indiretos superiores aos cobrados em relação à produção e distribuição de produtos semelhantes quando vendidos para consumo doméstico.”

A Nr. 58 também se presta à distinção entre os direitos aduaneiros, impostos indiretos e impostos diretos. Trata-se de uma nota orientada para definições detalhadas de impostos nas leis da OMC e é aplicada para efeitos do direito comercial internacional. Essa definição não proporciona uma compreensão geral dos impostos nas leis da OMC; mas sublinha a diferença entre os direitos aduaneiros, os impostos indiretos e os diretos.

Conforme detalha a nota de rodapé, o termo “impostos diretos” pode significar 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 “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. Dentre os impostos indiretos, a nota desdobra em: i) “impostos indiretos sobre etapas anteriores”, i.e. aqueles tributos aplicados sobre bens ou serviços usados direta ou indiretamente no fabrico de um produto; ii) “impostos indiretos cumulativos”, que são impostos multi-estágios 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.

4.2.1.11 Nota de rodapé 59

Ainda no item (e) da lista de subsídios à exportação no Anexo I, encontramos a Nr. 59. Nessa nota se prescreve que os PT entre entidades conexas devem ser aqueles que teriam existido se as empresas tivessem agido no princípio do *arm's length* e, em geral, prevê que o parágrafo (e) do Anexo I não se destina a “*impedir um Membro de tomar medidas para evitar dupla tributação sobre ganhos de fonte situada no estrangeiro*”.⁸⁰⁴

A Nr. 59 estabelece exceções ao princípio da proibição de subsídios à exportação. No entanto, é de notar que a segunda, a terceira e a quarta frases dessa nota de rodapé não contêm tais exceções. De fato, especificam que, para efeitos fiscais, os Estados devem tributar os rendimentos de transações entre importadores e exportadores com base nos preços aplicáveis em condições de livre concorrência. Desse modo, a eventual economia significativa de impostos diretos nas transações de exportação pode constituir subsídio à exportação e dar origem a uma litígio que procurará ser resolvido através de CDT ou de qualquer outro mecanismo internacional especial.⁸⁰⁵

⁸⁰⁴ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 137. A “dupla tributação” ocorre quando o mesmo rendimento, nas mãos do mesmo contribuinte, é passível de tributação em diferentes Estados.

⁸⁰⁵ M. SADOWSKY, *Droit de l'OMC*, ..., cit., p. 437.

Com efeito, é em torno da noção de “medidas para evitar a dupla tributação dos rendimentos provenientes de fontes estrangeiras” que se constrói o debate sobre a qualificação dessas medidas como exceções. O significado de “evitar” é elaborado no contexto da Nr. 59. O termo “evite” é definido *inter alia* como “para se livrar, colocar um fim à”, e como “para escapar, iludir; prevenir, obviar”⁸⁰⁶. O uso do termo “para evitar”, em vez de, por exemplo, medidas “que evitam”, indica que o propósito da medida (ou pelo menos um dos seus propósitos) deve ser evitar (ou seja, “prevenir” ou “obviar”) a dupla tributação da renda de origem estrangeira.

O termo “renda de fonte estrangeira” no item (e) da lista ilustrativa refere-se a rendimentos suscetíveis de serem tributados em dois Estados. Refere-se ao rendimento gerado pelas atividades de um contribuinte não residente num Estado “estrangeiro” que tenha essas ligações com esse Estado, de modo a que os rendimentos possam ser devidamente sujeitos a impostos nesse Estado. O rendimento deve ter ligações com um Estado “estrangeiro” de tal forma que estejam devidamente sujeitas a imposto nesse Estado, bem como no membro que toma a medida de dupla tributação-elisão⁸⁰⁷. Cada membro é livre para determinar as regras que usará para identificar a fonte de renda e as consequências fiscais – para tributar ou não tributar os rendimentos – que fluem da identificação da fonte; a Nr. 59 não obriga os deputados a adotarem qualquer norma jurídica específica para determinar se o rendimento é de origem estrangeira para efeitos das suas medidas de dupla tributação-elisão.

Mesmo que a Nr. 59 ao item (e) signifique que uma medida não é “subsídio à exportação” proibido, a nota não pretende estabelecer uma exceção à definição geral de “subsídio” de outra forma aplicável ao longo de todo o acordo de ASCM.⁸⁰⁸ Na prática, aponta que uma medida tomada para evitar a dupla tributação do rendimento da fonte estrangeira pode ser “subsídio”.⁸⁰⁹ Portanto, ela não altera o âmbito de aplicação da definição de “subsídio” no art. 1.1 do ASCM.⁸¹⁰ Para dar sentido ao termo “ganhos de fonte situada no estrangeiro”, que é uma provisão relacionada com impostos em um tratado de comércio internacional, é apropriado obter a assistência de princípios amplamente reconhecidos, aplicados por muitos Estados no campo da tributação.⁸¹¹ Adverte-se que o fato de uma transação envolver algum elemento estrangeiro não

⁸⁰⁶ US – FSC, *RPa*, *WT/DS108/R*, cit., par. 8.94.

⁸⁰⁷ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 138-139.

⁸⁰⁸ US – FSC, *RORec*, *WT/DS108/AB/R*, cit., par. 93.

⁸⁰⁹ *Ibid.*, par. 129.

⁸¹⁰ *Ibid.*, par. 131.

⁸¹¹ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 142.

significa necessariamente que todos os rendimentos gerados por essa transação serão “ganhos de fonte situada no estrangeiro”, na acepção da Nr. 59 ao item (e) da lista ilustrativa.⁸¹²

4.2.1.11.1 Primeira frase (diferimento de tributos diretos)

A primeira frase da Nr. 59 diz que “*Os Membros reconhecem que o diferimento poderá não constituir subsídio à exportação quando, por exemplo, são percebidos os juros adequados*”. Por conseguinte, o diferimento de impostos diretos ou contribuições para a segurança social não constitui subsídio à exportação se forem cobrados juros “adequados”. Esse princípio exige duas observações. Por um lado, a exceção é apresentada como exemplo. Isso implica que outros exemplos devam ser aplicados. Por outro lado, a aplicação do conceito de subsídio é também aqui apresentada. De fato, essas medidas equivalem a subvenção se os juros do empréstimo assim implementado forem diferidos abaixo da taxa de mercado e, portanto, conferirem benefício.⁸¹³ Essa exceção não é tão relevante como a última frase da nota, uma vez que apenas implementa princípios já existentes. Porém, é interessante citar essa primeira frase, pois veremos que o princípio do *arm's length* se aplica ao longo da nota até à última frase da nota de rodapé.

4.2.1.11.2 Segunda frase (princípio da “plena concorrência” - *arm's length*)

A segunda frase da Nr. 59 reafirma que, na repartição das receitas de vendas de exportação, para efeitos fiscais, entre as empresas exportadoras e os compradores estrangeiros controlados, o preço das mercadorias é determinado de acordo com o princípio da “plena concorrência” a que se refere a frase da nota de rodapé. A reafirmação do princípio da “plena concorrência” no segundo período da Nr. 59 no item (e) da lista ilustrativa a utilizar não resolve a questão de saber se um membro tem permissão para esculpir uma isenção contingente de exportação da categoria de rendimentos de origem estrangeira que é tributada ao abrigo das suas outras regras de fiscalidade.⁸¹⁴

Os membros reafirmam o princípio de que os preços das mercadorias nas transações entre empresas e compradores estrangeiros controlados pelas primeiras, ou ambos sob o mesmo controle, devem, para fins fiscais, ser os preços que seriam cobrados entre as empresas independentes agindo em *arm's length* (ASCM, Nr. 59).

⁸¹² *Ibid.*, par. 154.

⁸¹³ M. SADOWSKY, *Droit de l'OMC*, ..., cit., p. 438.

⁸¹⁴ US – FSC, *RORec, WT/DS108/AB/R*, cit., par. 98-99.

4.2.1.11.3 Terceira e quarta frases (remédios)

A terceira e quarta frases da Nr. 59 estabelecem regras relacionadas com as vias de recurso e não têm qualquer influência sobre as obrigações substantivas dos membros nos termos dos art. 1.1 e 3.1 do ASCM.

Nestas circunstâncias, os membros devem normalmente tentar resolver suas diferenças utilizando tratados fiscais bilaterais existentes ou outros mecanismos internacionais específicos, sem prejuízo dos direitos e obrigações dos membros ao abrigo do GATT 1994, incluindo o direito de consulta. Desse modo, 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 (ASCM, Nr. 59).

4.2.1.11.4 Quinta frase (medidas para evitar a dupla tributação)

A última frase da Nr. 59 é, sem dúvida, a mais inovadora entre as frases da importante nota de rodapé. Afirma que o conteúdo da alínea e) não se destina a limitar a capacidade de um membro para tomar medidas para evitar a dupla tributação dos rendimentos obtidos por empresas suas ou por empresas de outro membro. Por conseguinte, os Estados-membros da OMC podem tomar medidas para evitar a dupla tributação dos rendimentos de origem estrangeira obtidos pelas suas empresas ou por outras empresas, sem que tais medidas constituam subsídios à exportação proibidos. Isto significa que, para evitar a dupla tributação legal dos rendimentos, os Estados são livres de aplicar o método de isenção ou crédito.⁸¹⁵

O ORec reconheceu explicitamente essa quinta frase como exceção ao art. 3.1(a) do ASCM. Contudo, a utilização do método de isenção deve estar em conformidade com o princípio da “plena concorrência”. Os membros não são obrigados pelos acordos abrangidos a fornecer alívio à dupla tributação, uma vez que a Nr. 59 simplesmente preserva a prerrogativa dos membros para concederem tal alívio, a seu critério, ao rendimento de origem estrangeira.

Desse modo, a quinta frase da Nr. 59 aplica-se às medidas tomadas por um membro para evitar a dupla tributação dos rendimentos auferidos por um contribuinte desse membro em Estado “estrangeiro”. Na prática, permite que um membro tome medidas que concedam tratamento fiscal especial ao “rendimento de origem estrangeira”, a fim de aliviar o encargo de “dupla tributação” sobre seu contribuinte.⁸¹⁶

⁸¹⁵ M. SADOWSKY, *Droit de l'OMC*, ..., cit., p. 38.

⁸¹⁶ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec, WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 148.

As medidas abrangidas pela Nr. 59 não são obrigadas a ser perfeitamente adaptadas à dupla carga fiscal efetiva. As medidas não têm de conceder alívio a todos os encargos fiscais duplos. Os membros mantêm a autoridade soberana para determinar por si mesmos se, e em que medida, eles irão conceder tal alívio.⁸¹⁷ A importância da quinta frase é que os membros têm o direito de “tomar”, ou “adotar” medidas para evitar a dupla tributação do rendimento de origem estrangeira, apesar de eles poderem ser, em princípio, subsídios à exportação na acepção do art. 3.1(a) do acordo SCM. O fato de as medidas abrangidas pela Nr. 59 poderem conceder isenção fiscal mesmo aos rendimentos que não são tributados noutra jurisdição, não significa que tais isenções fiscais possam ser concedidas, nos termos da quinta frase da Nr. 59, a qualquer rendimento. Não dá aos membros um critério irrestrito para evitar a dupla tributação do “rendimento de origem estrangeira” pela concessão de subsídios à exportação.⁸¹⁸

A flexibilidade prevista na Nr. 59 não se estende de forma adequada a permitir que os membros adotem regras de repartição que resultem sistematicamente em isenção fiscal para o rendimento que não tenha ligação com um Estado “estrangeiro” e que não seja considerado como fonte estrangeira ao abrigo de qualquer um dos princípios de tributação amplamente aceites.⁸¹⁹

A quinta frase da Nr. 59 constitui exceção ao regime jurídico aplicável aos subsídios à exportação nos termos do art. 3.1(a), ao prever, explicitamente, que, quando é tomada uma medida para evitar a dupla tributação dos rendimentos de fontes estrangeiras, um membro tem o direito de o adotar. Na medida em que constitui exceção à proibição dos subsídios à exportação, é necessário ter muito cuidado na definição do seu âmbito de aplicação.⁸²⁰ Como a quinta frase da Nr. 59 está provida de uma defesa afirmativa que justificaria um subsídio de exportação proibido quando a medida em questão é tomada “para evitar a dupla tributação do rendimento de origem estrangeira”, entretanto o ônus de provar que a medida é justificada por estar no âmbito de aplicação da quinta frase da Nr. 59 cabe à parte que responde.⁸²¹

Em suma, a Nr. 59 refere-se a medidas para evitar a dupla tributação dos rendimentos provenientes de fontes estrangeiras. Assim, a alínea (e) do Anexo I, não se destina a limitar a adoção de medidas por um membro quando vise: (i) “evitar”; (ii) “a dupla tributação”; (iii) “do

⁸¹⁷ US – FSC, *RORec*, *WT/DS108/AB/R*, cit., par. 146.

⁸¹⁸ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 140, 142.

⁸¹⁹ *Ibid.*, par. 185.

⁸²⁰ *Ibid.*, par. 132.

⁸²¹ *Ibid.*, par. 133.

rendimento de origem estrangeira” auferido pelas empresas do membro em causa ou de outro membro: para que a medida seja abrangida pela quinta frase da Nr. 59, deve satisfazer cada um destes três elementos.⁸²²

4.2.1.12 Nota de rodapé 60

Ainda nas notas de rodapé da lista ilustrativa de subsídios proibidos, em particular no item (h), que trata de isenções em impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores, que são aplicados aos insumos consumidos no fabrico do produto de exportação, destaque-se a Nr. 60.

A Nr. 60 trata da excessiva remissão de um imposto sobre valor acrescido, e dispõe que o problema da remissão excessiva dos impostos sobre o valor adicionado é exclusivamente abrangido pela alínea g) do Anexo I, recordando que a “remissão” de impostos inclui a restituição ou o abatimento de impostos nos termos da Nr. 58.

4.2.1.13 Nota de rodapé 64

Merece ainda breve referência a Nr. 64, que prescreve, para efeito de se calcular um montante de um subsídio, apurar se ocorreu grave dano.

Desse modo a Nr. 64 trata do cálculo do subsídio *ad valorem* para subsídios relacionados com tributos. Nesse caso, o valor do produto deve ser calculado como o valor total das vendas da empresa recebedora no exercício em que foi obtida a medida relacionada com o imposto. Em termos práticos, isso era relevante para verificar se existiu subsídio *ad valorem* superando 5% do valor do produto, pois, à luz do art. 6.1(a), seria suficiente para configurar grave dano. Entretanto, deve-se registrar que esse dispositivo perdeu validade em face do que dispões o art. 31, que estabeleceu cinco anos como o limite temporal de validade desse artigo .

Na figura 4 apresenta-se o esquema dos requisitos legais expresso no ASCM para a conformidade dos incentivos fiscais.

⁸²² US – FSC (21.5 – EC) (I), *RPa, WT/DS108/RW*, cit., par. 8.91.

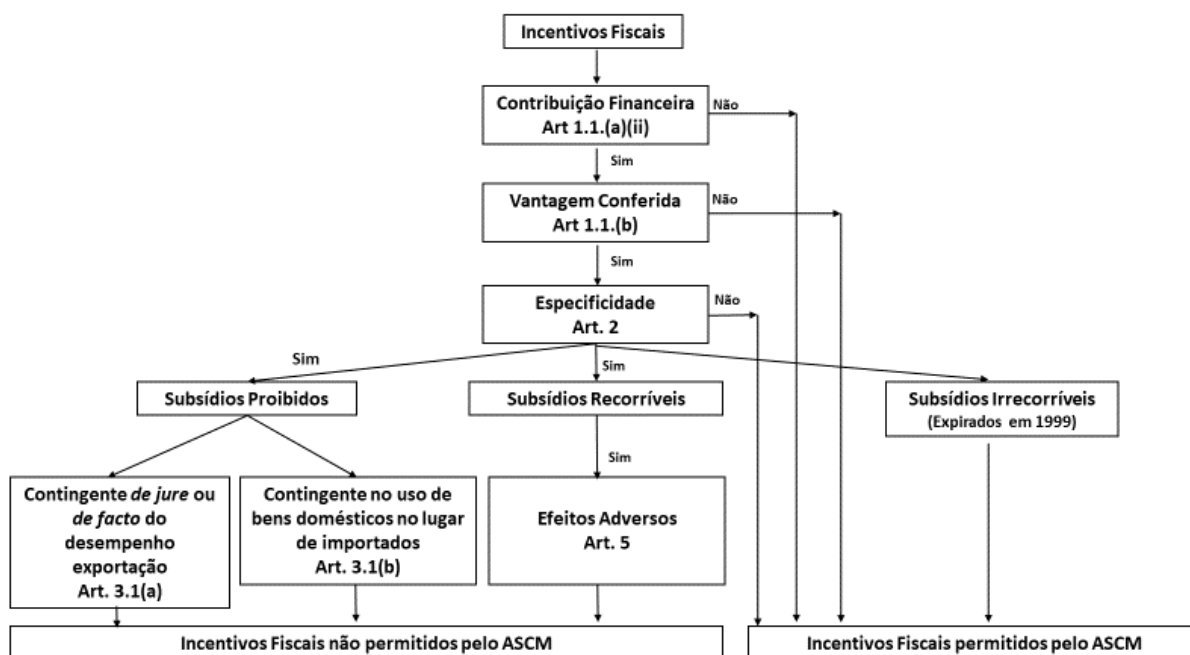


Figura 4: Incentivos Fiscais conforme o ASCM

4.2.1 Os Incentivos fiscais e o ASCM

O ASCM deixa a autonomia de um membro da OMC em grande parte intacta na concepção do seu sistema fiscal. O artigo 1.1(a)(1)(ii) classifica as “receitas perdidas ou não cobradas” como uma “contribuição financeira”. Essa contribuição financeira é subsídio se for também específica e confere vantagem ao beneficiário. Ao examinar a aplicação dessa disposição, o ORec destacou sempre a soberania dos Estados na determinação dos impostos e na estrutura dos seus regimes fiscais domésticos. A OMC não obriga os membros a tributar qualquer categoria de renda, seja de fonte estrangeira ou de fonte doméstica.⁸²³

Entretanto, casos como US – FSC e US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) evidenciaram que, se um membro da OMC fixar determinada alíquota de imposto, não pode excluir certos setores da aplicação dessa alíquota geral de imposto e tratar esses setores de forma diferente. Da mesma forma, pode argumentar-se que o ASCM é, em princípio, neutro face aos diferentes sistemas fiscais (aqueles que se baseiam principalmente em impostos diretos, por oposição aos que se concentram, em grande medida, também em impostos indiretos; sistemas fiscais territoriais *versus* sistemas fiscais mundiais).

⁸²³ W. MULLER, *WTO Agreement on Subsidies...*, cit., p. 15.

Dada a variedade e a complexidade dos sistemas fiscais domésticos, será geralmente muito difícil isolar uma regra geral de tributação e exceções a essa regra geral; um exame ao abrigo do art. 1.1(a)(1)(ii), deve ser suficientemente flexível para se adaptar às complexidades das regras de tributação internas de um membro; um sistema fiscal doméstico pode ser tão repleto de exceções que a alíquota aplicável à categoria geral de rendimentos deixará de constituir regra geral, mas a exceção; na busca de identificar a regra geral e a exceção, um painel pode criar artificialmente regra e exceção onde não exista tal distinção.⁸²⁴

A determinação de um índice de referência para a comparação implica a identificação do tratamento fiscal de rendimentos comparáveis de contribuintes comparativamente situados; esse exercício implica o exame da estrutura do regime fiscal doméstico e dos seus princípios organizadores e obriga o painel a desenvolver uma compreensão da estrutura tributária e dos princípios que melhor explicam o regime fiscal do membro. Esse exame deve ser efetuado com base nas regras de tributação que cada membro, por sua própria escolha, estabelece para si; na identificação do índice de referência, um painel deve estar atento às limitações inerentes à identificação e à comparação da regra geral de tributação e da exceção a essa regra, uma vez que tal abordagem pode resultar na constatação de que a receita governamental de outra precipite que, a qualquer momento, a alíquota de um imposto aplicável a um destinatário seja reduzida.⁸²⁵

Na identificação de um índice de referência adequado à comparação, deve-se identificar e examinar as situações fiscais que é legítimo comparar; deve haver uma base racional para comparar o tratamento fiscal dos rendimentos sujeitos à medida impugnada e ao tratamento fiscal de certos outros rendimentos; em termos gerais, nessa comparação, semelhante será comparado com similar (por exemplo, se a medida em questão envolve o rendimento obtido nas transações de vendas, pode não ser adequado comparar o tratamento desse rendimento com rendimentos de emprego).⁸²⁶

No contexto da tributação direta, é inadmissível a redução da alíquota de tributos diretos, deduções à base tributária, ou mesmo restituição de impostos diretos relativos às operações de exportação. Igualmente, não podem ser toleradas depreciações e amortização aceleradas de ativos de empresas exportadoras. A depreciação ou amortização acelerada constitui um benefício fiscal relativo ao *timing* de pagamento do tributo, na medida em que se posterga o pagamento de tributos, beneficiando as empresas pelo custo de oportunidade do valor do tributo direto no tempo.

⁸²⁴ BRAZIL – TAXATION, *RORec*, WT/DS472/AB/R / WT/DS497/AB/R, cit., par. 5.162.

⁸²⁵ *Ibid.*, par. 5.163.

⁸²⁶ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, WT/DS108/AB/RW, cit., par. 90.

Qualquer medida fiscal que implique tributação diferida dos lucros decorrentes de uma atividade de exportação permite, em tese, que tais lucros sejam aplicados e rendam juros não tributados. Desse modo, a economia gerada pelo diferimento corresponde ao valor presente do tributo que teria incidido sobre os juros. Adverte-se que provisões que sejam necessárias à atividade normal das empresas não podem ser qualificadas como isenção a título de exportações, assim como as provisões de risco de crédito resultante de vendas a prazo para o exterior.⁸²⁷

4.2.1.1 *Tax Sparing como subsídio fiscal*

Algumas disposições de convenções de dupla tributação (CDTs) contêm o mecanismo de um crédito fiscal fictício pelo qual os países desenvolvidos reconhecem e preservam os benefícios dos incentivos fiscais concedidos pelos países em desenvolvimento aos investidores estrangeiros. O crédito fiscal fictício contém elementos do método de isenção, bem como as técnicas do método de crédito. Com base no “*tax sparing credit*”, o Estado de residência permite um crédito fiscal que teria sido pago na ausência de incentivos fiscais. A esse respeito, o Estado de residência respeita a subvenção indireta dada pelo país de origem. Na outra forma, o método do “*matching credit*”, o país de residência geralmente permite uma *lump sum* como percentagem do montante bruto de rendimento estrangeiro superior à alíquota de tributação imposta pelo país de origem, ao abrigo da sua própria jurisdição fiscal, ou que pode ser imposta ao abrigo do tratado fiscal, independentemente dos benefícios fiscais efetivamente concedidos pelo Estado de origem. O resultado pode ser considerado como isenção parcial, porque o Estado de residência renuncia apenas a determinada percentagem de seu direito à tributação mundial. É decisão do Estado de origem se vai impor um imposto sobre a percentagem de rendimentos isentos.⁸²⁸

O uso de incentivos fiscais (investir em outro Estado) através da aplicação de tratados de imposto de renda, relaciona-se com a obrigação dos Estados-membros de cumprirem os deveres decorrentes dos tratados fiscais, por vezes ancorados na Constituição (nos Estados monistas). Pode mesmo vir da prática judicial interna que eleva o tratado de imposto sobre o rendimento acima da

⁸²⁷ A. P. XAVIER, *Benefícios Fiscais à Exportação: Limites e Perspectivas*, Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1970, pp. 57-59.

⁸²⁸ Cf. O. FOLTYN, “The Exemption Method and Fictitious Tax Credit as a Prohibited Subsidy under WTO Law”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 378-379. O método da isenção garante condições de concorrência iguais no Estado de origem entre investidores de diferentes países. Isso é conhecido como neutralidade da importação de capital. Embora o método de isenção não seja compatível com o princípio principal da tributação mundial, os principais países exportadores de capital o justificam com base no argumento da não interferência na cooperação económica internacional, e no das melhores oportunidades de concorrência para investimentos estrangeiros.

própria lei (*lex superior*), implementando obrigações internacionais como expressão da máxima *pacta sunt servanda* de direito público e da CVDT.⁸²⁹

Em algumas circunstâncias, a *tax sparing* ou *matching provision* pode, portanto, resultar em posição fiscal vantajosa, que tem sido identificada em debates na literatura e no âmbito da OCDE e da OMC como potencial subsídio. A OCDE observa que a *tax sparing* abre a porta ao abuso fiscal e questiona a sua eficácia como forma de ajuda ao desenvolvimento econômico. Os proponentes veem no crédito fiscal correspondente a confirmação, em nome do Estado de residência, do abandono dos direitos fiscais sobre um item de rendimento em favor do Estado de origem. Portanto, não pode ser visto como vantagem concedida a um contribuinte ou a um setor da economia, mas como um mecanismo ligado ao sistema fiscal que poderia ser justificado como sendo inerente à lógica e à estrutura do sistema fiscal.⁸³⁰ Nesses termos, salvo melhor juízo, não parece existir subsídio específico nos termos prescritos no ASCM, não se encontrando, assim, em incompatibilidade com o referido acordo.

4.2.2 Transfer Pricing, Acordo Prévio de Preços de Transferência e o ASCM

Quando “*receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais*” constituem um subsídio de exportação proibido. A Nr. 59 afirma que os preços das mercadorias cobradas pelas entidades conexas devem ser aqueles que teriam existido se ambos tivessem agido de acordo com o princípio do *arm's length*. Quando uma empresa cobra preço muito baixo a uma entidade relacionada, ela efetivamente transfere os lucros para fora do país ao exportar esses bens. Da mesma forma, quando a empresa importadora paga preços inflacionados à entidade relacionada, ela diminui a sua base tributária ao importar as mercadorias. Em ambos os casos, a carga do imposto de renda da empresa exportadora ou importadora, respectivamente, é reduzida, uma vez que a precificação incorreta corrói a base tributária doméstica. Assim, em ambas as situações, a empresa não é tributada suficientemente e o Estado passa a receita no sentido do art. 1.1(a)(1)(ii).⁸³¹

⁸²⁹ Cf. E. VRANES, *Trade and the Environment*, Oxford University Press, Oxford, 2009, p. 68. As máximas *pacta tertiis* e *lex superiores* evidenciam uma afinidade funcional, se nos voltarmos para modificações *inter se* de tratados multilaterais. Se uma modificação *inter se* infringe direitos de terceiros, ela é ilegal segundo o princípio *pacta tertiis*. No entanto, essa barreira à destruição de direitos também pode ser considerada como o tratado multilateral anterior com maior poder derogatório do que a modificação *inter se*. Em outras palavras, vistas da perspectiva do poder derogatório (a possibilidade de derrogação legal), tais normas de tratados, em particular as normas de tratados integrais e interdependentes, podem ser consideradas como “*lex superior*” funcional, em razão dos direitos de terceiros envolvidos.

⁸³⁰ J. ENGLISH (ED.), *International tax law: new challenges to and from constitutional and legal pluralism – Online Books*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2016, pp. 11-13.

⁸³¹ V. BEYER, “Income Tax in the WTO...”, cit., p. 35.

Isso pode ser contrastado com a tendência atual em tributação internacional que busca combater exatamente esse tipo de erosão de base e deslocamento de lucro. Assim, será explorado em que medida o ASCM pode apoiar esforços que combatam a concorrência fiscal prejudicial. Mais especificamente, o foco será a possibilidade de contestar as Acordos Prévios de Preço de Transferência (APPTs) no âmbito do ASCM.⁸³² Em particular, quando um APPT aprova os PTs que não estejam em conformidade com os requisitos de *arm's length*, conforme exigido pela Nr. 59.⁸³³

Os subsídios à exportação, conforme o art. 3.1(a), exigem, no entanto, contingência, na lei ou de fato, no desempenho de exportação. Quando uma empresa do País X exporta bens subavaliados para uma entidade relacionada no País Y, ela transfere os lucros para Y. No caso de a autoridade competente do País X aprovar essa prática por meio de uma APPT, é possível encontrar contingência de exportação. Sem realmente exportar as mercadorias, a empresa do País X não consegue transferir os seus lucros para Y. Desse modo, o subsídio expresso na subavaliação de seus produtos, diga-se receitas, exige a compra por estrangeiros das mercadorias domésticas em questão. Assim, as condições de receitas renunciadas e de contingência de exportação são cumpridas. Se um benefício for conferido, em grande parte depende das condições do imposto de renda no País Y. Se o deslocamento dos lucros não resultar em economias de imposto de renda, indiscutivelmente não é conferido um benefício. No entanto, é duvidoso que uma empresa se envolvesse em tal prática, se não fosse capaz de realmente economizar impostos. Assim, nesse cenário, pode-se encontrar um subsídio de exportação proibido.⁸³⁴

Se a transferência de precificação incorreta ocorre em relação às entradas importadas, no entanto, a contingência de exportação não é tão facilmente estabelecida. Nesse cenário, os lucros são transferidos para o exterior, pagando um preço inflacionado ao importar produtos de uma entidade estrangeira relacionada. Isso diminui a base tributária e, portanto, a carga tributária da empresa importadora. Quando os insumos são importados a preços inflacionados, processados e

⁸³² Cf. V. BEYER, "Battling Tax Evasion...", cit., pp. 3-4. Os APPTs podem ser utilizados pelas autoridades fiscais para prefixar PT diferentes daqueles pelo *arm's length* entre entidades relacionadas. Em certas situações, as autoridades fiscais fariam isso para proporcionar incentivos fiscais aos produtores de bens, os quais, de outra forma, deslocariam sua produção para o estrangeiro. Contudo, ao reduzir a carga fiscal sobre o rendimento dessas empresas, as autoridades fiscais fornecem potencialmente um subsídio de imposto sobre o rendimento que pode resultar em vantagem competitiva nos mercados de exportação.

⁸³³ Cf. S. K. BILANEY, "Suggested Approaches to...", cit., p. 269. Um APPT proporciona certeza ao contribuinte no que respeita à fixação de preços, tanto do ponto de vista do imposto sobre o rendimento como do ponto de vista aduaneiro. Tal acordo especificaria também o conjunto de documentos e provas a serem mantidas pelo contribuinte para satisfazer os requisitos, tanto do imposto sobre o rendimento como das autoridades aduaneiras.

⁸³⁴ V. BEYER, "Income Tax in the WTO ...", cit., p. 36.

exportados novamente, teria de ser provado que o APPT, legalmente ou de fato, vinculou os subsídios às exportações antecipadas dos produtos.⁸³⁵

De acordo com a Nr. 4 do ASCM: “O simples fato de que subsídios sejam concedidos a empresas exportadoras não deverá, por si só, ser considerado como subsídio à exportação”. Jurisprudência prévia fornece algumas sugestões sobre como estabelecer contingência de exportação. A consciência de um membro de que o mercado doméstico é demasiado pequeno para absorver a produção de um bem subsidiado pode indicar que o subsídio é concedido na condição de o produto final ser exportado⁸³⁶.

Outro procedimento para identificar potencial das exportações antecipadas para o consumo doméstico na presença de subsídios pode ser comparar com a situação da ausência de subsídio para estabelecer contingência de exportação. Em última análise, a existência de uma contingência *de facto* deve ser inferida a partir da configuração total dos fatos que constituem e envolvem a concessão do subsídio, nenhum dos quais, por si só, é susceptível de ser decisivo em qualquer caso. Portanto não é labor trivial fazer declarações gerais sobre um subsídio ser contingente *de facto* em matéria de desempenho de uma exportação antecipada.⁸³⁷

Há amplo consenso de que a discriminação contra bens estrangeiros, ao considerá-los como despesas (despesas comerciais, custos de publicidade, despesas especiais) viola o princípio da igualdade de tratamento dos nacionais. Os casos fiscais demonstraram que as exportações podem ser subsidiadas por uma prática generosa de PT. Assim, o ASCM declara expressamente o seu apoio ao princípio da “plena concorrência” na Nr. 59, segunda frase. Por outro lado, um Estado pode discriminar as importações se o cálculo da renda do importador se basear em PT muito

⁸³⁵ CANADA – AUTOS, *RORec, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R*, cit., par. 104-108. O ORec concordou com o Painel em que a única maneira para que um fabricante e importador canadense importe todos os veículos motorizados em *Duty-Free* é exportar. Assim, nessa situação, o montante da isenção é “diretamente dependente” do montante exportado. Ao chegar a essa conclusão, o ORec centrou-se na palavra “vinculado” na Nr. 4 do art. 3.1(a) como “sinônimo” para “contingente.” Embora a frase na nota 4 tenha sido concebida como norma para a contingência à exportação *de facto*, o ORec considerou que as normas de contingência *de facto* e *de jure* são idênticas, de tal forma que a frase “vinculado” também informa um *de jure analysis*. Dessa forma, o ORec constatou que um “vínculo” entre a concessão de subsídio e a exportação efetiva ou antecipada constitui “contingência”, ou seja, uma relação clara de dependência ou condicionalidade, no sentido do art. 3.1(a).

⁸³⁶ CANADA – AIRCRAFT CREDITS AND GUARANTEES, *RPa, WT/DS222/R*, cit., par. 7.370-72. O Painel observou que se estava muito provavelmente consciente de que o mercado doméstico canadense era muito pequeno para absorver a produção da Bombardier.

⁸³⁷ Cf. EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT (21.5 – US), *RORec, WT/DS316/AB/R/W*, cit., par. 5.48. Fatos a considerar na análise: I) a concepção e a estrutura da medida que concede o subsídio; II) as modalidades de funcionamento estabelecidas em tal medida; e III) as circunstâncias factuais pertinentes em torno da concessão do subsídio que fornecem o contexto para compreender a concepção, a estrutura e as modalidades de funcionamento da medida.

baixos. Os subsídios e a discriminação aparecem novamente como antagonismos. A consequência de tal discriminação pelos PT é a deslocação do substrato fiscal do país exportador para o país importador.⁸³⁸

4.2.3 Ajustes fiscais de fronteira e o ASCM

Como dito, o ASCM proíbe, em princípio, qualquer forma de subsídio ou subvenção às exportações que tenha como resultado situar o preço de venda à exportação do produto abaixo do preço comparável pedido aos compradores internamente em produto similar (art. XVI, § 4 do GATT) e, entre tais formas, foi entendido que se incluía a restituição ou reembolso fiscal, no que respeita à exportação, de somas superiores às efetivamente cobradas, num ou em vários estágios do processo, sobre esses produtos, sob a forma de impostos indiretos ou de imposições na importação.

Isso é particularmente importante no caso de ajustes fiscais de fronteira que exigem o cômputo da tributação efetiva incorrida para produtos a serem exportados, conforme o sistema de apuramento fiscal e os impostos indiretos sejam cumulativos ou recaiam apenas sobre o valor adicionado. Na última hipótese é viável a determinação das quantias efetivamente cobradas; já quanto aos impostos em cascata, depara-se com significativos obstáculos técnicos à exata avaliação das somas tributadas, pois tais impostos recaem ao longo do circuito sobre o valor global do produto e o número de transações varia de produto para produto e de empresa para empresa.⁸³⁹

Esses ajustes, contudo, só podem ser realizados em relação aos tributos indiretos, ou seja, não sendo aplicáveis a tributos diretos no sentido prescrito pelo GATT. Não há prescrição normativa para ajuste fiscal de fronteira para os tributos diretos. Portanto, um imposto sobre rendimentos cobrado a produtor nacional não pode ser excluído no cômputo dos lucros do produtor nas atividades de exportação. Caso ocorresse essa exclusão, estaríamos diante de um subsídio proibido nos termos do art. 3.1(a) do ASCM. Tratamento equivalente é aplicado ao importador, que não pode ser cobrado, nas importações, pelo imposto de renda sobre a parcela do lucro do exportador estrangeiro auferida com a venda daqueles produtos importados. Tal imposto, poderia ser considerado discriminatório à luz do art. III do GATT, pois não foi aplicado a produtos nacionais similares vendidos no mercado doméstico.⁸⁴⁰

⁸³⁸ C. TROTTMANN, *Gleichbehandlung und Neutralität...*, cit., pp. 330-332.

⁸³⁹ A. P. XAVIER, *Benefícios Fiscais à Exportação: Limites e Perspectivas*, cit., p. 42.

⁸⁴⁰ G. G. VETTORI, “Contribuição ao estudo sobre ...”, cit., p. 140.

Uma vez que o ASCM só se relaciona com o comércio de mercadorias, nem todos os paraísos fiscais podem encontrar uma contestação ao abrigo das suas disposições. Mais apropriadamente, o acordo regula potencialmente o que tem sido denominado paraísos fiscais de produção.⁸⁴¹ Esses paraísos fiscais proporcionam incentivos fiscais (de rendimento) específicos para os investidores criarem instalações de produção, e podem ser distinguidos dos chamados paraísos fiscais tradicionais. Para restringir ainda mais o foco dessas breves observações, será lançada luz sobre a utilização de acordos prévios de preços (APAs).⁸⁴²

4.2.4 Zonas tributárias especiais (ZTE) e o ASCM

Uma zona tributária especial (ZTE) é um regime fiscal preferencial restrito dentro de determinado país. Um regime fiscal preferencial é cercado para que o país patrocinador efetivamente proteja a sua economia doméstica dos efeitos nocivos de suas próprias rupturas fiscais. A proteção da economia doméstica é geralmente alcançada excluindo dos contribuintes residentes a possibilidade de tirar partido dos benefícios tributários ou proibindo os beneficiários de operar no mercado doméstico.⁸⁴³

Essencialmente, um ZTE é um tipo de regime fiscal preferencial adotado para efeitos de concorrência fiscal.⁸⁴⁴ As ZTEs concentram-se tradicionalmente em benefícios tributários de impostos diretos, indiretos e aduaneiros e destinam-se a desenvolver a economia interna do país patrocinador, atraindo atividades econômicas substanciais. A existência de substância econômica

⁸⁴¹ Cf. R. S. AVI-YONAH, “Treating Tax Issues ...”, cit., p. 1686. Existem três tipos de paraísos fiscais: (i) “paraísos fiscais de produção”, nos quais há um feriado fiscal específico ou outro tipo de benefício fiscal destinado a atrair investidores estrangeiros a estabelecerem instalações de produção; (ii) “paraísos fiscais tradicionais”, jurisdições com pouco ou nenhum imposto de renda que buscam atrair investidores estrangeiros e prestadores de serviços financeiros por meio da promessa de não tributação e sigilo bancário; e (iii) “paraísos fiscais da sede”, ou seja, regimes destinados a atrair empresas multinacionais (EM) para localizar a sua sede em uma jurisdição, prometendo baixa tributação de rendimentos derivados de subsidiárias estrangeiras.

⁸⁴² V. BEYER, “Battling Tax Evasion...”, cit., p. 2.

⁸⁴³ R. AVI-YONAH; M. VALLESPINOS, “Special Tax Zones and the World Trade Organization”, in Antti Laukkanen, Pasquale Pistone, Jan Goede (eds.) *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, Netherlands, 2019, pp. 1-2.

⁸⁴⁴ As ZTEs são um fenômeno global, mas pertencem especialmente ao mundo em desenvolvimento. Os países estabelecem ZTEs em áreas industriais remotas e enfraquecidas a fim de promover o desenvolvimento econômico de tais áreas. Os tipos de ZTEs são numerosos e operam sob vários nomes, incluindo zonas de desenvolvimento econômico, zonas de processamento de exportação, zonas de livre comércio e zonas francas, entre outras. Todas elas têm principalmente o mesmo objetivo: atrair investimentos estrangeiros ou nacionais para criar oportunidades de emprego e assim melhorar o desenvolvimento econômico da zona e da área circundante ou país. Cf. J. GOEDE, “Special Tax Zones from a Tax Treaty Perspective”, in Antti Laukkanen, Pasquale Pistone, Jan Goede (eds.) *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, Netherlands, 2019.

protegeu os ZTEs das críticas que tipicamente envolvem paraísos fiscais. No entanto, a sua melhor reputação não significa necessariamente que os ZTEs sejam totalmente inócuos.⁸⁴⁵

De acordo com o art. XVI do GATT, o ASCM prevê que a isenção ou a dispensa de impostos de importação ou de impostos indiretos em relação a um produto exportado, tipicamente uma característica principal das zonas de livre comércio e das zonas econômicas especiais, não constituem necessariamente subsídio proibido. Mais especificamente, as isenções tarifárias (bem como desvantagens ou outros regimes análogos) para as matérias-primas importadas e os fatores intermediários utilizados na produção de mercadorias para exportação estão isentos da definição anterior de subsídios face à Nr. 1 do art. 1 do ASCM, que, como o art. XVI do GATT, afirma que:

“a isenção de um produto exportado de direitos ou de impostos suportados pelo produto semelhante, quando destinado ao consumo doméstico, ou a dispensa de tais direitos ou impostos, em montantes não superiores aos que tenham sido obtidos, não serão considerados como subsídios.”

O mesmo se aplica às isenções ou remissões de impostos indiretos internos (especialmente IVA) sobre “*fatores de produção que são consumidos no fabrico do produto exportado*” em determinadas condições, incluindo a exigência de que estas isenções ou remissões de impostos indiretos não sejam “*em excesso dos impostos sobre a produção e distribuição de produtos parecidos quando vendidos para consumo doméstico*”.

Por outro lado, qualquer alívio dos impostos diretos relativamente às exportações constitui subvenção à exportação e é, por conseguinte, proibido. A implicação é que, enquanto os impostos indiretos têm efeitos comerciais, os impostos diretos (ou alívio deles) não. Claramente, essa suposição não se sente bem com o ASCM nas regras relativas aos subsídios à exportação, em que é proibida a isenção fiscal dos rendimentos provenientes das exportações, porque se acredita que tal alívio tenha efeitos comerciais. A presunção de deslocamento para a frente no caso de impostos indiretos, e de deslocamentos para trás no caso de impostos diretos, pode ser questionada por motivos

⁸⁴⁵ Uma questão relevante é se um paraíso fiscal é uma ZTE? Nestse ponto cabe registrar que as características mais importantes de um paraíso fiscal são a falta de troca de informações fiscais e a falta de transparência, porquanto atrair capital para esses territórios se baseia na promessa de privacidade sobre a origem do capital e na promessa de não trocar informações com o Estado de residência. Muitas vezes, os paraísos fiscais são utilizados para evitar impostos e para cometer lavagem de dinheiro. Desse modo, os ZTE não poderiam, em geral, ser classificados como paraísos. Comparitlhando essa opinião, *vide*: A. LAUKKANEN, “The Development Aspects of Special Tax Zones”, *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 70, 3, 2016; A. M. PITA GRANDAL, “The Concept of Special Tax Zones”, in Antti Laukkanen, Pasquale Pistone, Jan Goede (eds.) *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, Netherlands, 2019.

teóricos e empíricos. Em qualquer caso, a distinção entre impostos indiretos e diretos é bastante imprecisa, como já visto.⁸⁴⁶

Os acordos da OMC não incluem referências específicas a ZTEs. No entanto, esse quadro jurídico tem sido consistentemente aplicado a ZTEs na medida em que eles infringem as regras básicas do sistema de comércio internacional.⁸⁴⁷ Um esquema ZTE pode ser considerado como conferindo um subsídio proibido ou acionável se determinados requisitos forem satisfeitos. Os incentivos preferenciais normalmente concedidos às empresas nas EPZS enquadram-se perfeitamente na definição de subvenção à exportação proibida, descrita no art. 3º e na lista ilustrativa do Anexo 1. Por exemplo: a isenção ou remissão parcial de impostos diretos, tais como impostos sobre salários, impostos sobre lucros, rendas, *royalties* e impostos sobre a propriedade; subsídios para transporte ou taxas de frete sobre remessas de exportação fornecidas ou mandatadas pelo governo; a prestação de garantias de crédito à exportação ou programas de seguro com desconto. Quando estes incentivos fiscais são concedidos às empresas numa base preferencial, tornam-se subsídios à exportação proibidos (como descrito acima) e são vistos como subsídio à exportação para as mercadorias exportadas pelas empresas da ZPE.⁸⁴⁸

O primeiro requisito é que o benefício fiscal concedido pela ZTE deve estar dentro da definição de subvenção prevista no art. 1 do ASCM. A esse respeito, as reduções, remissões ou diferimentos de impostos diretos qualificam-se normalmente como subsídios ao abrigo do acordo, porque são tratados como contribuições financeiras que resultam em uma vantagem. Na tentativa de coordenar essa regra geral com a rede CDTs (convenções de dupla tributação), a Nr. 59 do Anexo I do acordo introduz uma exceção para os casos de reduções fiscais diretas, remissões ou isenções criadas com o objetivo de evitar a dupla tributação de renda de origem estrangeira. Por outro lado, o benefício fiscal limitado à *duty drawback* e/ou à isenção de impostos indiretos, à remissão ou diferimento das exportações (por exemplo, reembolsos de IVA) não é normalmente

⁸⁴⁶ Cf. R. A. TORRES, “Free Zones and the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 2, 5, 2007, pp. 217–218. Os aspectos que podem transformar as zonas tributárias especiais em subsídios proibidos incluem: (1) exigências para utilizar mercadorias nacionais em detrimento de mercadorias importadas; (2) exigências para exportar uma certa quantidade da produção; (3) limitações de vendas e exportações para o território aduaneiro nacional (incluindo o pagamento de certos impostos sobre essas vendas).

⁸⁴⁷ R. AVI-YONAH; M. VALLESPINOS, “Special Tax Zones . . .”, cit., p. 4.

⁸⁴⁸ Cf. D. ROBERTSON, “Export Processing Zones and the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures”, in Rajiv Biswas (ed.) *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*, Commonwealth Secretariat, London, 2002, pp. 204-205. É importante notar que o ASCM não visa as importações e exportações isentas de impostos. Pelo contrário, o Acordo visa o conjunto de incentivos fiscais, tais como benefícios fiscais e subsídios de serviços públicos, que são oferecidos em termos preferenciais aos exportadores. Se essas medidas fossem aplicadas nacionalmente e a outras empresas que não os exportadores, não seriam consideradas discriminatórias, e portanto não estariam provavelmente sujeitas à regulamentação da OMC.

considerado subsídio nos termos do art. 1.1 (e da sua Nr. 1) do ASCM, exceto no caso de bens de capital importados para o comércio ou negócios.⁸⁴⁹

Uma vez demonstrado que as preferências fiscais concedidas pelos ZTEs são subsídios nos termos do art. 1 do acordo SCM, o próximo passo consiste em determinar se esses subsídios são considerados proibidos, acionáveis ou não acionáveis. Para esses fins, deve-se distinguir: i) “ZTEs de luz vermelha”, que são aqueles que se qualificam como subsídios proibidos nos termos do art. 3 do acordo SCM; ii) “ZTEs de luz amarela”, os que se qualificam como subsídios acionáveis nos termos do art. 2º do acordo SCM; e iii) “ZTEs de luz verde”, os que estão fora da competência da OMC.⁸⁵⁰

A cláusula NMF é aplicável ao ASCM. Contudo, os esquemas de *drawback* e a cláusula NMF só serão consistentes quando o sistema de *drawback* for adotado como política nacional geral. Se, pelo contrário, os direitos de importação são dispensados apenas em regiões específicas do país, essa política tende a discriminar outros membros da OMC, dependendo da região com a qual eles conduzem negócios. A isenção de direitos de importação de mercadorias que entram em zonas de processamento de exportação, que é a característica mais comum que as ZPEs, em todo o mundo, têm em comum, constitui subsídio à exportação proibido no sentido da art. 3.1(a) do ASCM.⁸⁵¹ No entanto, essa proibição não se aplica quando a isenção faz parte de um regime de *drawback* adotado como política geral nacional, nos termos dos Anexos II e III.⁸⁵²

⁸⁴⁹ R. AVI-YONAH; M. VALLESPINOS, “Special Tax Zones and the World Trade Organization”, cit., pp. 4-5.

⁸⁵⁰ Cf. R. S. AVI-YONAH; M. VALLESPINOS, *Special Tax Zones and the WTO*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2017, pp. 5–7, data de consulta 26 junho 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2928644>. Os incentivos fiscais concedidos por uma STE orientada para o comércio internacional, e cercado com uma exclusão geral dos residentes fiscais, são por definição considerados subsídios acionáveis e específicos, nos termos do ASCM. Portanto, seria necessário testar se o requisito dos incentivos do STE pode ser considerado causador de “grave dano” e de “efeitos danosos” aos interesses de outros Membros.

⁸⁵¹ M. C. C. M. DE ALMEIDA, “Export Processing Zones . . .”, cit., p. 120.

⁸⁵² Referências adicionais. *Vide*: R. S. AVI-YONAH, “The WTO, Export Subsidies, and Tax Competition”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands, 2005 (Eucotax series on European taxation); C. R. CONRAD, *Processes and Production Methods (PPMs) in WTO Law: Interfacing trade and social goals*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011; G. N. HORLICK; P. A. CLARKE, “WTO Subsidies Discipline During and after the Crisis”, *Journal of International Economic Law*, vol. 13, 3, 2010; G. HORLICK; P. A. CLARKE, “Rethinking Subsidy Disciplines for the Future: Policy Options for Reform”, *Journal of International Economic Law*, vol. 20, 3, 2017; F. N. REIS, *Subsídios na OMC. As limitações impostas aos governos na sua política industrial pelas regras do ASMC e pela jurisprudência da OMC*, Juruá Editora, Curitiba, 2008; L. RUBINI, *The definition of subsidy and state aid: WTO and EC law in comparative perspective*, Oxford Univ. Press, Oxford, 2009; M. M. SLOTBOOM, “Subsidies in WTO Law and in EC Law Broad and Narrow Definitions”, *Journal of World Trade*, 2002; D. P. STEGER, “The Subsidies and Countervailing Measures Agreement; Ahead of its Time or Time for Reform?”, *Journal of World Trade*, vol. 44, 4, 2010; A. L. STOLER, “The Evolution of Subsidies Disciplines in GATT and the WTO”, *Journal of World Trade*, vol. 44, 4, 2010; T. K. STRICKER, “Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation”, 2006, Wirtschaftsuniversität Wien | Department für Öffentliches Recht und Steuerrecht | Abteilung für Internationales Steuerrecht, Wien.

4.3 Acordo Geral sobre o Comércio e Serviços (GATS)

“As regras de não discriminação contidas no GATS têm um alcance potencial muito amplo, e a priori deve-se presumir que os impostos indiretos e diretos estão abrangidos nessas disposições. A obrigação NMF do GATS aplica-se incondicionalmente e independentemente de os compromissos serem assumidos em relação aos setores de serviços em questão.”
(IL)

SERVAAS VAN THIEL⁸⁵³

O GATS inovou o campo da regulamentação comercial internacional por ser o conjunto multilateral e juridicamente vinculante de normas pioneiro no comércio internacional de serviços. Ou seja, antes da entrada em vigor do GATS, o comércio de serviços, no âmbito global, não possuía regulamentação como aquela estão disponibilizadas pelo GATT no comércio de mercadorias.

O GATS tem ganho substancial importância, devido à mudança de comércio de bens para o comércio de serviços.⁸⁵⁴ Hoje, acima de 70% do comércio entre países desenvolvidos está no setor dos serviços. Essa mudança foi acompanhada pelo aumento da importância dos ativos intangíveis na riqueza de grandes corporações.⁸⁵⁵ Face à gradativa importância dos serviços nas economias contemporâneas, não é de se estranhar que o GATS seja considerado um dos acordos mais importantes da OMC.⁸⁵⁶ Entretanto, ainda não é tão frequentemente estudado ou contestado no ORL como outros acordos, especialmente os do Anexo 1A do Acordo da OMC, que dizem respeito ao comércio de mercadorias.⁸⁵⁷

A responsabilidade pelo funcionamento do GATS é do Conselho para o Comércio de Serviços, formado por representantes de todos os Estados membros da OMC. O GATS aplica-se a todas as formas de prestação de serviços no comércio internacional, exceto os que são fornecidos pelo governo. No art. I (alcance e definição) do Acordo, são especificados quatro modos de

⁸⁵³ S. VAN THIEL, "General Report...", cit., p. 46.

⁸⁵⁴ Cf. R. ADLUNG; W. ZHANG, "Trade Disciplines with a Trapdoor: Contract Manufacturing", *Journal of International Economic Law*, vol. 16, 2, 2013, p. 385. O GATS não contém uma definição de "serviços", comparável ao GATT, que não define o significado das "mercadorias". Entretanto, há uma paráfrase quase tautológica no art. I:3 (b) do acordo: "serviços inclui qualquer serviço em qualquer setor, exceto os serviços prestados no exercício da autoridade governamental."

⁸⁵⁵ J. OWENS; J. X. ZHAN, "Introduction to the Special...", cit., p. 1.

⁸⁵⁶ F. M. SAYEB, "The dispute settlement body and the GATS", in *The WTO dispute settlement mechanism*, Springer, New York, NY, 2019, p. 215.

⁸⁵⁷ No final de julho de 2020, entre 595 consultas ao ORL, apenas 30 das disputas citaram violações de artigos do GATS nos pedidos de consulta. Portanto, de janeiro de 1995 a janeiro de 2020, pouco mais de 5% das disputas iniciadas antes do ORL se referiam ao GATS. Deve-se ainda reconhecer que a maioria dessas disputas usa o GATS apenas como reivindicações alternativas, e os reclamantes, frequentemente, desistem de persegui-las em suas apresentações ao Painel. *vide*: <http://worldtradelaw.net/databases/agreementcount.php>.

fornecimento de serviços: (i) serviços transfronteiriços (*cross-border services*); ii) o consumo de serviços no exterior (*consumption abroad*); (iii) a presença comercial (*commercial presence*) e o (iv) movimento de pessoas físicas (*movement of natural persons*)⁸⁵⁸, a seguir demarcados⁸⁵⁹:

1. Serviços transfronteiriços prestados a partir do território de um membro da OMC para o território de qualquer outro membro. Por exemplo, suporte de software transfronteiriço ou uma pós-graduação realizada pela internet.
2. Serviços prestados no território de um membro da OMC aos consumidores de qualquer outro membro. Um exemplo é o consumo de serviços resultantes do turismo.
3. Serviços presenciais prestados por entidades prestadoras de um membro da OMC no território de qualquer outro membro, como no caso de subsidiárias de um banco.⁸⁶⁰
4. Serviços do prestador de serviços de um membro, pela presença de pessoas singulares (físicas) de um membro no território de qualquer outro membro. Por exemplo, serviços médicos ou consultorias.

A variedade modal ampla do GATS, em comparação com o enfoque exclusivo do GATT no comércio transfronteiriço de mercadorias, se reflete na extensão da cobertura do Acordo desde o tratamento de produtos (serviços) até ao tratamento de produtores (fornecedores de serviços).⁸⁶¹ O “fornecimento de um serviço”, tal como definido para efeitos do Acordo, estende-se claramente para além do âmbito de simples atividades de produção ou venda.⁸⁶² Ademais, os serviços são descritos como “bens imateriais”⁸⁶³ com uma série de qualidades como intangibilidade⁸⁶⁴,

⁸⁵⁸ Cf. N. DIEBOLD, *Non-discrimination in...*, cit.

⁸⁵⁹ C. A. BROWN, *Non-discrimination and trade in services*, Springer, New York, 2017, p. 22.

⁸⁶⁰ R. ADLUNG, “International Rules Governing Foreign Direct Investment in Services: Investment Treaties versus the GATS”, *The Journal of World Investment & Trade*, vol. 17, 1, 2016, p. 49. O modo 3 é o comercialmente mais significativo entre os quatro modos, representando cerca de 55 a 60% de todo o comércio abrangido pelo Acordo. É normalmente associado a investimento estrangeiro interno no mercado em questão.

⁸⁶¹ R. ADLUNG, “Export Policies and the General Agreement on Trade in Services”, *Journal of International Economic Law*, vol. 18, 3, 2015, p. 489.

⁸⁶² O art. XXVIII(b) do GATS, ao definir “prestação de um serviço”, inclui a produção, distribuição, comercialização, venda e entrega de serviço.

⁸⁶³ Cf. P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC...*, cit., pp. 47–48. Adverte a dificuldade de conceituar serviços. Recorrentemente, definem-se como intangíveis e invisíveis, transitórios, onde a produção e o consumo ocorrem simultaneamente. Entretanto o autor questiona se o projeto de um arquiteto seria algo intangível. E não seria uma aula mais longa que o consumo de um gelado? De fato, é difícil encontrar uma definição fácil de serviços.

⁸⁶⁴ Cf. M. M. LAVOURAS, “A Aplicação dos Impostos Indiretos ao Comércio Internacional de Serviços e Bens Incorpóreos”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, p. 235. Ao invés de usar a expressão “bens imateriais” ou intangíveis, a Autora prefere utilizar “bens incorpóreos”, por considerar mais compatível com a designação clássica do direito económico e do direito fiscal, evitando confusão com a aceção que o termo ganha no direito contabilístico.

invisibilidade, falta de adequação ao armazenamento, falta de transportabilidade e coincidência entre produção e consumo.⁸⁶⁵

Em contraste com o GATT e o ASCM, acordos que lidam unicamente com o comércio de mercadorias, o GATS aplica-se ao comércio de serviços. O GATS constitui o primeiro acordo multilateral para sujeitar a prestação de serviços às regras de comércio internacional, incluindo os princípios da NMF (art. II) e TN (art. XVII).⁸⁶⁶ Os conceitos de NMF e TN no GATS são relevantes pois implicam a não discriminação com base na origem, não apenas dos serviços, mas também dos prestadores de serviço (*service providers*).⁸⁶⁷

O GATS consiste não só nos artigos do seu corpo principal, mas também em vários anexos (art. XXIX GATS), todos aplicáveis ao conjunto dos membros da OMC. Outra importante fonte de informação a ser examinada são os compromissos individuais dos membros da OMC: em seu próprio calendário para o GATS, cada membro definiu compromissos específicos ao abrigo da Parte III do GATS e quaisquer compromissos adicionais que deseje assumir (art. XX do GATS).⁸⁶⁸ O GATS abrange o FDI, na medida em que envolve uma presença comercial para a prestação de serviços. Nos termos do art. XIV (exceções gerais), na medida em que os membros da OMC tenham feito compromissos de TN em seus acordos, esses compromissos se aplicam a medidas fiscais, incluindo incentivos fiscais, exceto quando tais medidas visam garantir “a equidade ou imposição efetiva ou cobrança de impostos diretos em relação aos serviços ou prestadores de serviços de outros Membros.”⁸⁶⁹

Pode-se inferir que as medidas fiscais diretas seriam, em geral, abrangidas pelo art. XVII; caso contrário, os negociadores da Rodada do Uruguai não teriam considerado necessário criar uma exceção tão explícita ao elaborar as disposições pertinentes do GATS. Acrescente-se que,

⁸⁶⁵ R. WOLFRUM; P.-T. STOLL; C. FEINÄUGLE (EDS.), *WTO--trade in services*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2008, p. 40.

⁸⁶⁶ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 26.

⁸⁶⁷ Cf. L. P. CUNHA, “GATT, GATS e serviços...”, cit., pp. 454–455. No domínio do comércio dos serviços, as barreiras de acesso aos mercados assumem em particular a forma de regulações nacionais, o que torna as negociações desafiadoras quando comparadas com aquelas relativas as mercadorias. Nesse contexto, ganha especial importância no GATS a cláusula do tratamento nacional. Por outro lado, as barreiras regulatórias têm um impacto difícil de mensurar no acesso ao mercado, contrariamente ao que acontece com as tradicionais barreiras comerciais (impostos alfandegários) no comércio de mercadorias. Nesse contexto é difícil negociar reciprocidade. Acrescente-se ainda o interesse em lidar com diferentes níveis de desenvolvimento dos parceiros comerciais, materializado em interesses diversos em matéria de comércio internacional de serviços, se fez admitindo. No GATS privilegia-se a adoção de uma abordagem setorial, parcelando as negociações por setores específicos.

⁸⁶⁸ O. BATURA, *Universal service in WTO and EU law: liberalisation and social regulation in telecommunications*, T. M. C. Asser Press, Den Haag, 2015, pp. 79-80.

⁸⁶⁹ M. DALY, “WTO report”, cit., p. 79.

conforme o art. XXII (consulta), um Estado-membro não pode invocar o TN se uma medida de outro membro se insere no âmbito de uma CDT. Adicionalmente, em conformidade com o art. XIV(e), as medidas fiscais que divergem da cláusula de tratamento NMF são permitidas se forem resultado de uma CDT ou disposições vinculativas semelhantes em qualquer outro acordo ou Convênio Internacional. Isto posto, em consequência dos arts. II, XIV, XVII e XXII, considera-se que a tributação direta tenha sido, em grande medida, excluída das disciplinas do GATS, particularmente se existir uma CDT ou acordo semelhante entre os membros.⁸⁷⁰

Existe vasta gama de exemplos de regras nacionais que potencialmente violam o GATS art. XVII, como a medida fiscal que concede aos contribuintes dedutibilidade fiscal para juros pagos sobre empréstimos que foram utilizados para financiar atividades agrícolas ou a aquisição específica (por exemplo, uma morada). Por exemplo, a medida italiana impõe como requisito para dedutibilidade fiscal que os empréstimos devem ser concedidos por um residente de Estado-membro da UE ou por estabelecimento estável italiano de um contribuinte não residente na UE. Assim procedendo discrimina as instituições financeiras estrangeiras não pertencente a UE que prestem serviços financeiros sem uma presença comercial na Itália.” Quando os juros em um empréstimo não são dedutíveis, o empréstimo torna-se mais caro, na perspectiva do contribuinte. Isso constitui vantagem para os prestadores de empréstimos com juros dedutíveis, uma vez que os contribuintes preferem claramente tais empréstimos a taxas de juro comparáveis.

Outro exemplo vem da legislação tributária britânica. Os arrendadores de senhorios não residentes são obrigados a “*deduzir o imposto na fonte do aluguer pago e, ao mesmo tempo, pagar o imposto devido pelo senhorio não residente*”. Entretanto, senhorios residentes não são obrigados a fazê-lo e “*simplesmente pagam o aluguel bruto*.” Parece que a regra desfavorece os senhorios não residentes e pode violar a provisão do TN do GATS.

Medidas fiscais impostas pelo Estado onde os serviços são prestados a um não-residente podem ter impacto significativo na posição competitiva do não-residente, e medidas discriminatórias podem ter impactos perniciosos nos benefícios do comércio de serviços transfronteiriços. Como consequência, o GATS não consegue resolver o problema das medidas fiscais discriminatórias aplicadas ao comércio de serviços.⁸⁷¹

⁸⁷⁰ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 27.

⁸⁷¹ Cf. C. A. BROWN, *Non-discrimination and trade...*, cit., p. 14. As diferenças de tratamento fiscal podem conduzir a uma desvantagem do prestador de serviços não residente e podem ter impacto na sua capacidade de competir eficazmente com os prestadores de serviços residentes no mercado doméstico do residente. Tal como a obrigação da nação mais favorecida, a obrigação de tratamento nacional nos acordos comerciais é geralmente negada se houver uma convenção fiscal entre as partes.

4.3.1 Provisões do GATS relativas à Tributação

Os GATS são determinados de acordo com as definições e conceitos fiscais, ou definições e conceitos equivalentes ou similares, ao abrigo do direito interno do membro que toma a medida.

4.3.1.1 Artigo II (Tratamento da Nação Mais Favorecida)

Abaixo transcreve-se o art. II do GATS

1. Com respeito a qualquer medida coberta por este Acordo, cada Membro deve conceder imediata e incondicionalmente, aos serviços e prestadores de serviços de qualquer outro Membro, *tratamento não menos favorável* do que aquele concedido a *serviços e prestadores de serviços similares* de qualquer outro país.
2. Um Membro poderá manter uma medida incompatível com o parágrafo 1 desde que a mesma esteja listada e satisfaça as condições do Anexo II sobre isenções ao Artigo II.
3. As disposições deste Acordo não devem ser interpretadas de forma a impedir que qualquer Membro conceda vantagens a países adjacentes destinadas a facilitar o intercâmbio de serviços produzidos e consumidos localmente em zonas de fronteira contígua. (destaque nosso)

O art. II:1 do GATS aplica-se expressamente não só aos serviços, mas também aos prestadores de serviços, restando pouca dúvida que se aplica a tributos. Em oposição ao GATT, o GATS contém sua própria definição de impostos diretos, que inclui expressamente os impostos sobre o rendimento.⁸⁷² Os serviços e fornecedores semelhantes são definidos pelos mesmos motivos nos artigos II: 1 e XVII: 1 GATS. Os serviços são normalmente definidos por exclusão do termo “bens”, afetando todas as operações econômicas que não podem ser consideradas comércio de produtos.⁸⁷³

No âmbito do art. II do GATS, a determinação da “similaridade” dos serviços e dos prestadores de serviços deve centrar-se na relação concorrencial dos serviços e fornecedores de serviços em causa.⁸⁷⁴ Apesar das grandes semelhanças com o art III:4 do GATT, como o fato de que o art. II:1 também abrange o tratamento *de jure* e *de facto* menos favorável e, essencialmente, diz respeito à igualdade de oportunidades competitivas⁸⁷⁵, não é possível, entretanto, transpor diretamente a jurisprudência desenvolvida ao abrigo dos acordos relativos ao comércio de

⁸⁷² EU – ENERGY PACKAGE, RPa, *European Union and Its Member States – Certain Measures Relating to the Energy Sector*, WT/DS476/R, *circulou 10 Agosto 2018*, cit., par. 7.1418. A norma “tratamento menos favorável”, nos termos do art. II: 1 do GATS, apela a que se verifique se uma medida modifica as condições de concorrência em detrimento dos serviços ou prestadores de serviço de qualquer membro, em comparação com os serviços fornecedores de qualquer outro país.

⁸⁷³ F. GARCÍA PRATS; S. Á. IBÁÑEZ MARSILLA, “National Report Spain”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International; Linde, The Hague, The Netherlands: Wien, 2005 (Eucotax series on European taxation), p. 651.

⁸⁷⁴ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, RORec, *Argentina – Measures Relating to Trade in Goods and Services*, WT/DS453/AB/R, 2016, par. 6.24.

⁸⁷⁵ EC – BANANAS III (ECUADOR), RORec, WT/DS27/AB/R, cit., par. 234.

mercadorias.⁸⁷⁶ Igualmente, o conceito de similaridade tem sido interpretado de forma um pouco diferente no GATS, pois os critérios desenvolvidos no âmbito do GATT são apenas de ajuda limitada⁸⁷⁷.

O “tratamento não menos favorável” no art. II:1 deve ser interpretado para incluir discriminação *de facto*, bem como *de jure*.⁸⁷⁸ O relatório do ORec identificou no ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES que o estabelecimento de discriminação com base na origem é de natureza mais complexa no contexto do GATS, e a presunção de similitude é de âmbito mais limitado.⁸⁷⁹

O mais interessante no que diz respeito às medidas do imposto sobre o rendimento é o art. II:2 do GATS, que prevê que os membros podem, em determinadas circunstâncias, excepcionar as medidas, incluindo-as no Anexo das isenções do art. II.⁸⁸⁰ Tal como no GATT, também no GATS existem exceções à cláusula da *Nação Mais Favorecida* (NMF). As exceções à NMF no GATS são uma forma de fazer valer certas medidas que afetam o comércio de serviços, mas que são incompatíveis com o Art. II, a título de exceção, desde que previstas no Anexo II do Acordo, por um prazo não superior a dez anos e sujeitas a avaliação no final de cinco anos.

Entre algumas das exceções à NMF previstas nos Anexos do GATS, destaquem-se i) a circulação temporária de pessoas com o propósito do serviço em si; ii) o setor de serviços financeiros; o setor de telecomunicações; iii) o setor de transportes aéreos; e iv) o setor de transportes marítimos.

4.3.1.1.1 Similaridade em serviços e prestadores de serviços

A intangibilidade dos serviços, a dificuldade de traçar uma linha entre produto e produção, a existência de quatro modos de fornecimento, a referência combinada a serviços e fornecedores de serviços, mas também a falta de nomenclatura detalhada e a natureza “personalizada” de muitas transações são alguns dos fatores que complicam a tarefa de estabelecer a “similaridade” no comércio de serviços.⁸⁸¹ Por tudo isso, o conceito de “similaridade” de produtos é mais indefinível

⁸⁷⁶ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa*, *WT/DS453/R*, cit., par. 7.231.

⁸⁷⁷ M. COSSY, “Determining” likeness” under the GATS: Squaring the circle?”, 2006, pp. 6-7, data de consulta 7 novembro 2018, in https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd200608_e.htm.

⁸⁷⁸ CANADA – AUTOS, *RORec*, *WT/DS139/AB/R*, *WT/DS142/AB/R*, cit., par. 141.

⁸⁷⁹ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RORec*, *WT/DS453/AB/R*, cit., par. 6.38-6.41.

⁸⁸⁰ F. FALZON, “Most-Favored-Nation Treatment in the GATS and its effect on Taxation”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht).

⁸⁸¹ M. COSSY, “Determining” likeness “under...”, cit.

nos serviços do que nos bens. Com o significado de serviços “similares” e prestadores de serviços, é elaborado no contexto do GATS em geral, sendo predominante no uso da abordagem de presunção à similaridade (quando a medida controvertida faz distinção entre serviços e fornecedores de serviços com base exclusivamente na origem). Por exemplo, no caso ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES ⁸⁸² a diferença de tratamento entre os países cooperativos e não cooperativos deve-se à origem; entretanto, como na análise não se constatou que a diferença de tratamento se baseia exclusivamente na origem, torna-se necessário realizar uma análise de “similaridade”, considerando vários critérios relevantes para a avaliação da relação competitiva dos serviços e prestadores de serviços de países cooperativos e não cooperativos.⁸⁸³

Desse modo, nos casos em que a diferença de tratamento não esteja exclusivamente ligada à origem dos prestadores de serviços, mas a outros fatores, será necessária uma análise mais detalhada para determinar se os prestadores de serviços de ambos os lados da linha divisória são “similares”.⁸⁸⁴ Abordar essas questões de similitude envolve o exame dos seus “graus de competitividade ou substitutibilidade, tendo em conta as circunstâncias específicas do caso em questão, incluindo (mas não se limitando necessariamente a isso) (i) a natureza e características dos serviços e prestadores de serviços; (ii) as utilizações finais dos serviços; (iii) as preferências dos consumidores em relação aos serviços e prestadores de serviços; e (iv) a classificação e descrição dos serviços.”⁸⁸⁵

4.3.3.1.1.2 Violação das Obrigações da NMF em matéria de tributação

A obrigação da nação mais favorecida exige que um país de acolhimento tribute o serviço estrangeiro de fornecedores de um país não menos favoravelmente do que os de outro. Entretanto, um Estado Membro pode manter medidas incompatíveis com a obrigação de conceder tratamento imediato e incondicional aos serviços e prestadores de serviços de outros Membros que não seja menos favorável do que o tratamento concedido aos serviços e prestadores de serviços de qualquer

⁸⁸² *RPa, WT/DS453/R*, cit., par. 6.56, 6.61, 6.63.

⁸⁸³ Cf. ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RORec, WT/DS453/AB/R*, cit., pp. 6.21-6-26, 6.29, 6.52. O conceito de “similaridade” de serviços e fornecedores de serviços nos termos dos arts. II:1 e XVII:1 do GATS diz respeito à relação de concorrência entre serviços e fornecedores de serviços; isso é coerente com a “similitude” no âmbito do comércio de mercadorias; enquanto o que está sendo comparado é diferente no contexto do comércio de mercadorias e do comércio de serviços, no contexto tanto do comércio de mercadorias como do comércio de serviços “similitude” refere-se a algo que é semelhante; os serviços são “semelhantes” quando estão em relação de concorrência entre si; a determinação da “similitude” de serviços e fornecedores de serviços deve concentrar-se na relação de concorrência dos serviços e fornecedores de serviços em questão.

⁸⁸⁴ CHINA – ELECTRONICS PAYMENT SERVICES, *RPa, WT/DS413/R*, cit., par. 7.697.

⁸⁸⁵ EU – ENERGY PACKAGE, *RPa, European Union and Its Member States – Certain Measures Relating to the Energy Sector, WT/DS476/R*, circulou 10 Agosto 2018, cit., par. 7.417-7.419.

outro país, desde que tenha previamente acordado. O Anexo ao Art. II Isenções permite que os Membros infrinjam, sob condições prescritas, um dos princípios básicos dos GATS, e dá-lhes flexibilidade para reterem compromissos de liberalização dos Membros que não ofereçam acesso recíproco ao mercado.⁸⁸⁶

Enquanto o Anexo sobre Isenções do Art. II estabelece que essas isenções devem normalmente ter a duração de dez anos, há abundantes exemplos de isenções NMF de duração indeterminada. A isenção por tempo indeterminado da NMF, prevista na Tabela dos Estados Unidos, que prevê medidas de duração indeterminada destinadas a promover políticas eficientes de tributação internacional, é importante exemplo neste sentido. Estas isenções da NMF incluem medidas que permitem uma tributação menos favorável de cidadãos, empresas ou produtos de um país estrangeiro com base em impostos discriminatórios ou extraterritoriais, tributação mais onerosa, ou outra conduta discriminatória.⁸⁸⁷

A espinha dorsal do que constitui um serviço é fornecida pela lista de classificação setorial de serviços MTN. GNS/W/120, o chamado W/120⁸⁸⁸. A lista foi desenvolvida pelo então Secretariado do GATT no início da década de 1990, a pedido dos participantes da Rodada do Uruguai e tem sido geralmente utilizada desde o agendamento de compromissos de serviços.

A seguir, antecipa-se o art. XVII, para tratar sobre o tópico do tratamento nacional, logo na sequência do princípio da nação mais favorecida. Nos demais tópicos, segue-se a ordem numérica dos artigos.

4.3.1.2 Artigo XVII (Tratamento Nacional)

A cláusula do *Tratamento Nacional*, prevista no art. XVII, exige que o país de acolhimento trate os prestadores de serviços estrangeiros e os prestadores de serviços nacionais de forma semelhante ou comparável. Diz respeito à concessão aos serviços e aos prestadores de serviços do

⁸⁸⁶ Cf. R. GRYNBERG; B. CHILALA, “WTO Compatibility of the OECD «Defensive Measure» against Harmful Tax Competition”, in Rajiv Biswas (ed.) *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*, Commonwealth Secretariat, London, 2002, pp. 162–163. As listas apresentadas nos termos do Anexo do art. II do GATS são exceções à cláusula da NMF e ao espírito liberalizador do comércio do GATS. Assim, as isenções são normalmente interpretadas de forma restrita para fazer avançar o objeto e a finalidade dos GATS. O ônus de estabelecer que uma medida mantida ou introduzida está dentro do âmbito do Art. II da Isenção deve caber ao Membro que a reivindica.

⁸⁸⁷ Lista do Artigo II, Exceções, United States, GATS/EL/90, 15 abril 1994, p. 6

⁸⁸⁸ Cf. R. ADLUNG; W. ZHANG, “Trade Disciplines with a Trapdoor”, cit., p. 386. W/120 consiste em 11 setores dos serviços empresariais para os serviços de transporte, que são compostos por 160 subsetores, bem como uma categoria residual de “outros serviços não incluídos em outra parte”. Isso implica que, pelo menos, os subsetores explicitamente enumerados na alínea W/120, em grande parte em combinação com um número de classificação que se baseia na Classificação Central de Produtos Provisória das Nações Unidas (CPC Prov.), podem ser considerados abrangidos pelo GATS. Por sua vez, o CPC, que foi inicialmente desenvolvido para fins estatísticos, define ainda mais o que é coberto por categorias individualizadas.

GATS de outros membros da OMC de condições de concorrência semelhantes às que são oferecidas aos serviços e prestadores domésticos similares, visando, assim, garantir a mesma possibilidade de competição e, não necessariamente, tratamento idêntico. Uma vez comprometido, um Membro não pode impor discriminação.

A obrigação do TN é negociada no âmbito do GATS, setor por setor. Uma vez comprometido, um membro não pode propor medidas discriminatórias que beneficiem serviços ou fornecedores de serviços domésticos.⁸⁸⁹ A obrigação do NT, assim como a obrigação do NMF, também está sujeita a algumas exceções. O art. XVII prevê o tratamento nacional. No entanto, só é aplicável na medida em que um membro tenha agendado compromissos específicos. O artigo apresenta os seguintes conteúdos:

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 os seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares.
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 aos 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.

O tratamento nacional no GATS difere daquele do GATT em dois aspectos. Primeiro, tal como o tratamento NMF no GATS, o tratamento nacional no GATS aplica-se não só aos serviços, mas também aos prestadores de serviços. Em segundo lugar, o tratamento nacional no GATS define os compromissos específicos dos membros em conjunto com o acesso ao mercado, um conceito com um significado único no sistema da OMC.

Os compromissos específicos são o cerne do GATS. Em grande medida, o seu impacto depende dos compromissos assumidos pelos membros. Os negociadores optaram por seguir uma lista híbrida positiva-negativa para a programação de compromissos específicos.⁸⁹⁰ Ela é positiva na determinação da cobertura setorial dos compromissos de acesso ao mercado e tratamento nacional, e negativa no que diz respeito à identificação de medidas que violem tanto o tratamento

⁸⁸⁹ C. BROWN; C. MANOLAKAS, "Tax discrimination and trade in services: the search for a balance in Canada-U.S. relations", *Georgetown Journal of International Law*, vol. 40, 1, 2008, pp. 13-14.

⁸⁹⁰ Cf. P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC...*, cit., p. 204. as listas de compromissos podem ser positivas (*bottom-up approach*) ou negativas (*top-down approach*). Nas positivas, as obrigações aplicam-se apenas aos setores e aos modos de prestação referidos nas listas. As negativas enumeram as atividades excluídas dos acordos, encontrando-se todas as demais tacitamente incluídas.

nacional quanto as disciplinas de acesso ao mercado.⁸⁹¹Explicando, os Membros definem voluntariamente os setores de serviços ou sub-setores nos quais escolhem permitir o acesso ao mercado, bem como os modos permitidos de prestação dos serviços nesses setores. Um Membro não se compromete a liberalizar nenhum setor a menos que esteja listado (a abordagem da "lista positiva"). Uma vez especificada uma classificação setorial em sua Lista, um Membro é obrigado a liberalizar totalmente tal setor, em cada uma das quatro modalidades de prestação, a menos que tenha discriminado uma limitação no acesso ao mercado ou tratamento nacional na coluna relevante da Lista (a abordagem da "lista negativa").⁸⁹²

O objeto e a finalidade do art. XVII:1 é proibir a discriminação contra serviços e prestadores de serviços estrangeiros em benefício de serviços e prestadores de serviços similares de origem nacional. Especificamente, “*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*”. O GATS não só abrange medidas que “regem” ou “regulamentam” diretamente o comércio de serviços, como também alcança qualquer outro tipo de medida que, mesmo que tenha sido concebida para outros fins (como o comércio de mercadorias), “afeta” o comércio de serviços.⁸⁹³

Segundo o art. XVII:3, o “tratamento não menos favorável” deve ser avaliado em termos das” condições de concorrência”⁸⁹⁴ entre serviços e prestadores de serviços semelhantes; à semelhança do artigo II, o artigo XVII refere-se não só a “serviços similares”, mas também a “prestadores de serviços similares”.⁸⁹⁵

Não há dúvida de que a provisão seja aplicável aos impostos diretos, tal como prescreve o GATS art. XIV (d), uma defesa substantiva no que diz respeito às medidas fiscais diretas destinadas à cobrança equitativa e efetiva de impostos. Além disso, o GATS art. XXII:3, e o art. XVII, trazem a provisão de tratamento nacional no que diz respeito às medidas que se enquadram no âmbito de uma CDT.⁸⁹⁶

⁸⁹¹ J. B. GOCO, “Non-Discrimination, ‘Likeness’...”, cit., p. 322.

⁸⁹² M. E. FOOTER; C. GEORGE, “The General Agreement on Trade in Services”, in Patrick F. J. Macrory, Arthur Edmond Appleton, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization: legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005, p. 821.

⁸⁹³ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa, WT/DS453/R*, cit., par. 7.100.

⁸⁹⁴ CHINA – PUBLICATIONS AND AUDIOVISUAL PRODUCTS, *RPa, WT/DS363/R*, cit., par. 7.978.

⁸⁹⁵ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa, WT/DS453/R*, cit., par. 7.493.

⁸⁹⁶ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RPa, WT/DS108/RW*, cit., par. 8.143.

Conforme ao ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, para fundamentar a alegação de que uma medida seja inconsistente com o artigo XVII do GATS, o queixoso deve estabelecer um caso *prima facie* em relação aos seguintes requisitos: (i) que o requerido assumiu o compromisso de tratamento nacional no setor ou modalidade de fornecimento relevante, tendo em conta quaisquer condições e qualificações, ou limitações estabelecidas em sua tabela de compromissos; (ii) que a medida em questão “afeta a prestação de serviços” no setor e modalidade relevante; (iii) que os serviços e fornecedores de serviços relevantes são “similares”; e (iv) que a medida não concede aos serviços e fornecedores de serviços de qualquer outro membro um tratamento não menos favorável do que o concedido pelo membro respondente aos seus próprios serviços e fornecedores de serviços similares.⁸⁹⁷

A proibição formal da prestação de certos serviços por um prestador de serviços estrangeiro que um prestador de serviços nacional semelhante possa empreender constitui tratamento “não menos favorável”, nos termos do art. XVII;⁸⁹⁸ na medida em que proíba os prestadores de serviços estrangeiros de prestarem uma gama de serviços que possam, mediante o cumprimento de certas condições, ser prestados pelo prestador de serviços nacional semelhante, não pode constituir tratamento “não menos favorável”, uma vez que priva o prestador de serviços estrangeiro de qualquer oportunidade de competir com prestadores de serviços nacionais semelhantes; tal tratamento modifica as condições de concorrência da forma mais radical, eliminando toda a concorrência do prestador de serviços estrangeiro em relação ao serviço em questão.

Segundo o art. XVII:2, o tratamento não precisa de ser idêntico; tratamento formalmente diferente pode ser concedido a serviços ou prestadores de serviços estrangeiros, desde que esse tratamento não modifique as condições de concorrência em favor de serviços ou prestadores de serviços nacionais similares.⁸⁹⁹

Pode-se notar que o GATS não fornece nenhuma definição da frase “aos serviços e prestadores de serviço”. Em contrapartida, no que diz respeito ao conceito de “tratamento menos favorável”, o art. XVII:3 fornece esclarecimentos úteis. Afirma que o tratamento formalmente

⁸⁹⁷ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa*, *WT/DS453/R*, cit., par. 7.448.

⁸⁹⁸ CHINA – PUBLICATIONS AND AUDIOVISUAL PRODUCTS, *RPa*, *WT/DS363/R*, cit., par. 7.977, 7.979, 7.996-7.999. Uma medida que proíba os prestadores de serviços estrangeiros de prestarem uma gama de serviços que possam, mediante o cumprimento de certas condições, ser prestados pelo prestador de serviços nacional semelhante não pode constituir um tratamento “não menos favorável”, uma vez que priva o prestador de serviços estrangeiro de qualquer oportunidade de competir com prestadores de serviços nacionais semelhantes; tal tratamento modifica as condições de concorrência da forma mais radical, eliminando toda a concorrência do prestador de serviços estrangeiro em relação ao serviço em questão.

⁸⁹⁹ *Ibid.*, par. 7.1130.

idêntico ou diferente é considerado menos favorável” se modifica as condições de concorrência a favor de serviços ou prestadores de serviço do membro em comparação com serviços semelhantes ou fornecedores de serviço de qualquer outro membro”. Pode deduzir -se desse fato que, sujeito a todas as outras condições do art. XVII preenchidas, o tratamento formalmente idêntico ou diferente dos prestadores de serviços de outro membro constitui violação do art. XVII:1 se e somente se esse tratamento modifica as condições de concorrência em seu detrimento.⁹⁰⁰

4.3.1.3 Artigo XI (*pagamentos e transferências*)

O art. XI desempenha um papel crucial na garantia do valor dos compromissos específicos assumidos pelos membros no âmbito do GATS. O valor dos compromissos específicos em relação ao acesso ao mercado e ao tratamento nacional seria seriamente prejudicado se os membros pudessem restringir as transferências internacionais e o pagamento das transações de serviços nos setores programados.⁹⁰¹ O art. XI não priva os membros de regulamentarem a utilização de instrumentos financeiros, tais como cartões de crédito, desde que esses regulamentos sejam coerentes com outras disposições pertinentes do GATS, nomeadamente o art. VI.⁹⁰² Registre-se, por pertinente, que o objeto do art. VI é apenas o de fornecer disciplinas sobre regulamentos ou medidas nacionais que regulamentam os requisitos e procedimentos de qualificação, normas técnicas e requisitos de licenciamento nos setores em que são assumidos compromissos específicos.⁹⁰³

Esse artigo foi destacado em particular devido ao seu potencial conflito com a implantação de um imposto sobre transações financeiras. Conforme prescreve o art. XI do GATS, os membros da OMC não podem aplicar quaisquer restrições à transferência internacional, e pagamentos para as transações correntes relacionadas com os seus compromissos específicos teriam de ser avaliados. Caso um membro da OMC tenha assumido compromissos específicos relacionados com transações financeiras, incluindo empréstimos, depósitos, valores mobiliários e comércio de derivados, e esses compromissos digam respeito a transações com países terceiros, um imposto sobre as transações cambiais pode constituir incumprimento das obrigações do GATS.

⁹⁰⁰ CHINA – ELECTRONICS PAYMENT SERVICES, *RPa*, WT/DS413/R, cit., par. 7.687.

⁹⁰¹ US – GAMBLING, *RPa*, *United States – Measures Affecting the Cross-Border Supply of Gambling and Betting Services*, WT/DS285/R, cit., par. 6.442.

⁹⁰² *Ibid.*

⁹⁰³ *Ibid.*, p. 6.302.

4.3.1.4 Artigo XIV (exceções gerais)

Esta seção reavalia a aplicabilidade da cláusula de exceção geral às medidas tributárias que foram identificadas como violação da provisão de NMF ou de TN do GATS. Em geral, o art. XIV do GATS tem sido interpretado de forma semelhante ao art. XX do GATT, e a jurisprudência no âmbito deste último pode, portanto, ser relevante para a análise da primeira⁹⁰⁴.

Ao exigir que a medida seja aplicada de forma a não constituir discriminação “arbitrária” ou “injustificável”, ou uma “restrição encoberta ao comércio de serviços”, o *chapeau* serve para assegurar que os direitos dos membros a fazerem uso de exceções sejam exercidos de forma razoável, de modo a não frustrarem os direitos concedidos a outros membros pelas regras substantivas do GATS.⁹⁰⁵ A natureza e a qualidade da discriminação a ser examinada sob o *chapeau* dessa disposição é diferente daquela considerada incompatível com as obrigações substantivas; analisar se a discriminação é arbitrária ou injustificável geralmente envolve uma análise que se relacione principalmente com a causa ou com a razão da discriminação.⁹⁰⁶

A disposição prescreve uma análise de dois níveis. Primeiro, cabe à parte que responde fazer um caso *prima facie* de que a sua medida seja “necessária”, enquadrando-a no âmbito de um dos parágrafos do art. XIV. Em segundo lugar, respeitar os requisitos do *caput* do art. XIV. A parte defendida tem o ônus da prova no que respeita à totalidade do art. XIV. Os seguintes parágrafos potencialmente aplicáveis, bem como o *caput* do art. XIV, serão considerados mais detalhadamente.

4.3.1.4.1 *Caput* do artigo XIV

O *caput* do art. XIV é similar à sua contraparte no GATT. Impõe dois requisitos: a medida não pode constituir “*um meio de discriminação arbitrário ou injustificável entre países em que prevaleçam condições similares*”; e não pode constituir “*uma restrição encoberta ao comércio de serviços*”.¹³³

Apesar do muito que já se tem escrito sobre o *caput* do art. XIV de GATS e de GATT XX, parece que a literatura anterior no campo da tributação dos rendimentos tem subestimado um pouco a dificuldade com que o padrão estabelecido pelo *caput* é cumprido. Se os litígios prévios ao abrigo do GATT e do GATS constituírem uma indicação, deve notar-se que o *caput* estabelece uma

⁹⁰⁴ US – GAMBLING, RORec, *United States – Measures Affecting the Cross-Border Supply of Gambling and Betting Services*, WT/DS285/AB/R, 2005, par. 291.

⁹⁰⁵ *Ibid.*, par. 338-345.

⁹⁰⁶ EU – ENERGY PACKAGE, RPa, *European Union and Its Member States – Certain Measures Relating to the Energy Sector*, WT/DS476/R, *circulou 10 Agosto 2018*, cit., par. 7.1244.

norma rigorosa que foi cumprida uma vez na história da OMC.⁹⁰⁷ Os governos devem estar cientes da dificuldade de justificar uma medida ao abrigo do art. XX do GATT ou do art. XIV do GATS, uma vez estabelecida a violação do respectivo acordo. A presença de uma cláusula de exceção para as medidas fiscais de renda certamente não constitui licença para discriminar.

Para ilustrar o obstáculo que o *caput* pode representar no contexto das medidas fiscais de renda, no Painel do ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, a Argentina não encontrou muita dificuldade em estabelecer que a sua medida é provisoriamente justificada pela alínea c). Mas em relação à análise do *Caput* o Painel foi menos permissivo. O Painel examinou a distinção feita pela medida da Argentina entre os países cooperativos e não cooperativos. Os países com os quais a Argentina concluiu acordo de troca de informações e aqueles com os quais iniciou negociações com o fim de concluir tal acordo foram designados como cooperativos. No entanto, na realidade, mesmo os países que não se engajaram em negociações, como o Panamá, foram considerados cooperativos, enquanto a outros que estavam de fato negociando com a Argentina não foi concedido estatuto de país cooperativo. Além disso, o objetivo da medida da Argentina, de ter acesso à informação para combater as práticas fiscais nocivas e o branqueamento de capitais, não é alcançado em relação aos países onde não ocorre troca de informações. No entanto, alguns foram designados como países cooperativos.⁹⁰⁸

Baseando-se nas conclusões do ORec no caso BRAZIL – RETREADED TYRES, o Painel concluiu que a ausência de relação entre as medidas e os objetivos indica que as medidas discriminam de “*forma arbitrária ou injustificável*”. Assim, a jurisprudência prévia parece indicar que os painéis e o ORec adotam uma abordagem branda do padrão ao parágrafo, mas são muito mais rigorosos ao rever o cumprimento do *Caput*. Visto de perspectiva diferente, pode-se também afirmar que os países parecem frequentemente perseguir objetivos justificáveis. No entanto, são um pouco descuidados no modo como tentam alcançar esses objetivos.

4.3.1.4.2 Artigo XIV(a) “proteger a moral ou manter a ordem pública”

A palavra “moral” é definida como “hábitos de vida em relação à conduta correta e errada”; o termo “moral pública” denota padrões de conduta correta ou errada mantidos por ou em nome de uma comunidade ou nação.⁹⁰⁹ No contexto do art. XIV(a), não cabe à parte que responde mostrar, em primeira instância, que a sua medida é “necessária” para atingir os objetivos relativos

⁹⁰⁷ US – SHRIMP (ART. 21.5 – MALAYSIA), RORec, *United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products – Recurso para art. 21.5 do DSU pela Malásia*, WT/DS58/AB/RW, 2001, par. 153.

⁹⁰⁸ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, RPa, WT/DS453/R, cit., par. 7.756.

⁹⁰⁹ US – GAMBLING, RORec, WT/DS285/AB/R, cit., par. 296-299.

à moral ou à ordem públicas. Em particular, uma parte que responde não precisa de identificar o universo de medidas alternativas menos restritivas do comércio e, em seguida, demonstrar que nenhuma dessas medidas atinge o objetivo pretendido. Os acordos da OMC não contemplam um encargo tão impraticável, o qual aliás é muitas vezes impossível. Cabe à parte que responde a uma lide colocar a questão *prima facie* de que sua medida fiscal é “necessária”, colocando provas e argumentos que permitam a um Painel avaliar a medida contestada à luz dos fatores pertinentes a serem “pesados e equilibrados” em determinado caso. A parte que responde pode, ao fazê-lo, salientar a razão pela qual as medidas alternativas não atingem os mesmos objetivos que a medida contestada, mas não tem qualquer obrigação de o fazer, a fim de estabelecer, em primeira instância, que a sua medida seja “necessária”.⁹¹⁰

Para justificar uma medida contestada ao abrigo da exceção geral prevista no artigo XIV(a) do GATS, o membro respondente deve demonstrar os seguintes elementos: (i) a medida é provisoriamente justificada ao abrigo da alínea a) do art. XIV, e (ii) a medida satisfaz os requisitos do *chapeau* do artigo XIV; para justificar provisoriamente uma medida contestada, o membro respondente tem de demonstrar que a medida é: (i) “concebida” para proteger a moral pública ou manter a ordem pública, e (ii) “necessária” para proteger a moral pública ou manter a ordem pública; para demonstrar que a medida contestada é provisoriamente justificada e satisfaz os requisitos do próêmio do artigo XIV do GATS, o membro respondente tem de demonstrar que a medida não é aplicada de forma que constitua meio de discriminação arbitrária ou injustificável entre países onde prevaleçam condições semelhantes, ou restrição disfarçada ao comércio de serviços.⁹¹¹

4.3.1.4.3 Artigo XIV(c) “assegurar a observância das leis e regulamentos”

O art. XIV(c) contém uma lista ilustrativa de leis ou regulamentos “que não sejam incompatíveis com as disposições” do GATS; nessa premissa, outras leis e regulamentos que não os dos subparágrafos (i) a (iii) podem ser invocados para justificar uma medida coerente com o GATS ao abrigo do subparágrafo (c), desde que essas outras leis e regulamentos sejam coerentes com as disposições do GATS. O art. XIV(c) não contém qualquer limitação *a priori* no que respeita aos tipos de “leis e regulamentos” compatíveis com o GATS com os quais um membro pode procurar assegurar o cumprimento.⁹¹²

⁹¹⁰ *Ibid.*, par. 309-311.

⁹¹¹ EU – ENERGY PACKAGE, *RPa, European Union and Its Member States – Certain Measures Relating to the Energy Sector*, WT/DS476/R, circulou 10 Agosto 2018, cit., par. 7.229-7.231.

⁹¹² ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa, WT/DS453/R*, cit., par. 7252-7583.

O art. XIV (c) do GATS aplica-se às medidas “*necessárias para garantir o cumprimento das leis ou regulamentações que não sejam incompatíveis com as disposições do presente acordo*”. Como contrapartida do GATT, o art. XX (d), a disposição pode servir para justificar as violações do NMF e cláusulas NT. Embora nenhuma referência direta às regras de imposto de renda possa ser encontrada, as medidas discriminatórias de imposto de renda do serviço financeiro na Argentina caíram no escopo da alínea (c). Assim, pode-se geralmente dizer que as leis e regulamentos abrangem as regras de impostos.

Conforme a provisão, o membro que invoca a defesa tem o ônus da prova de identificar as leis ou os regulamentos domésticos relevantes em sua defesa. Além das regras domésticas, essas “*regras derivadas de acordos internacionais que foram incorporadas ao sistema jurídico interno de um Membro da OMC ou que têm efeito direto de acordo com o sistema jurídico do Membro da OMC*” são cobertas pela provisão⁹¹³. Por isso, sempre que os particulares, nos tribunais nacionais de um membro, dependam das disposições de uma CDT, elas são incluídas no âmbito do art. XIV (d).

No caso ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES⁹¹⁴, o reclamado arguiu a exceção do art. XIV(c) para justificar algumas medidas e proteger o sistema de cobrança de impostos contra os riscos decorrentes das práticas fiscais prejudiciais de jurisdições que não cooperam para fins de transparência fiscal da evasão fiscal. Argumentou que proteger o sistema fiscal nacional é questão de importância primordial para qualquer país e, em particular, para um país em desenvolvimento. A importância de proteger os sistemas nacionais de cobrança fiscal justifica a necessidade de medidas destinadas a facilitar a transparência e o intercâmbio de informações como forma de combater a evasão fiscal. Alega, adicionalmente, que as suas medidas tinham como objetivo a prevenção dos riscos decorrentes das transações de branqueamento de capitais.⁹¹⁵ Proteger a sociedade contra a ameaça de branqueamento de capitais é importante no mais alto grau; a proteção do seu sistema de cobrança fiscal e a luta contra as práticas fiscais prejudiciais e o branqueamento de capitais são objetivos, interesses ou valores de extrema importância para a Argentina.⁹¹⁶

⁹¹³ MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, *RORec*, WT/DS308/AB/R, cit., par. 79. Embora o relatório tenha discutido o art. XX do GATT, a constatação aplica-se igualmente aqui.

⁹¹⁴ *RPa*, WT/DS453/R, cit., par. 7.737-7.740. A proteção do seu sistema fiscal e a luta contra as práticas fiscais prejudiciais e o branqueamento de capitais são interesses ou valores de extrema importância para a Argentina; as medidas contribuem para a consecução do objetivo prosseguido. As medidas têm efeito restritivo limitado no comércio internacional de serviços. O Panamá não identificou qualquer medida razoavelmente disponível para a Argentina e menos restritiva do comércio que a Argentina poderia tomar para atingir os mesmos objetivos, ou seja, para atingir o mesmo nível de cobrança de impostos e, no que diz respeito à medida 8, atingir o mesmo nível de proteção contra o branqueamento de capitais; conclusão preliminar de que as medidas são “*necessárias para assegurar a observância das leis e regulamentos que não sejam incompatíveis*”, tal como prevê o art. XIV(c) do GATS.

⁹¹⁵ *Ibid.*, par. 7.664-7.671.

⁹¹⁶ *Ibid.*, par. 7.672-7.682.

4.3.1.4.4 Artigo XIV(d) “assegurar a imposição... equitativa ou efetiva de impostos diretos”

O art. XIV (d) do GATS pode servir para justificar medidas “incompatíveis” com o art. XVII, desde que a diferença de tratamento seja destinada a garantir a imposição ou cobrança equitativa ou efetiva de impostos diretos em relação aos serviços ou prestadores de serviço de outros membros.⁹¹⁷ Além disso, a Nr. 6 fornece uma lista não exaustiva de medidas abrangidas pela alínea d). O mais importante, o art. XIV (d) aplica-se exclusivamente a violações da provisão do TN e não pode ser invocado para justificar a não observação de qualquer uma das outras obrigações substantivas do GATS, como a cláusula NMF. À luz da falta de jurisprudência sobre o assunto, não está claro o padrão de relacionamento que o critério (d) visava.

São incompatíveis com o art. XVII sempre que a diferença de tratamento tenha por objetivo assegurar a imposição ou coleta equitativa ou efetiva de impostos diretos em relação a serviços ou prestadores de serviços de outros membros (GATS, art. XIV(d)).

As medidas destinadas a assegurar a imposição ou cobrança equitativa ou efetiva de impostos diretos incluem medidas tomadas por um membro ao abrigo do seu sistema de tributação:

Termos ou conceitos fiscais no parágrafo d) do art. XIV do GATS e na Nr. 6 do GATS são determinados de acordo com as definições e conceitos fiscais, ou definições e conceitos equivalentes ou similares, ao abrigo da legislação interna do membro que toma a medida.

4.3.1.4.5 Artigo XIV(e) “resulte de um acordo destinado a evitar a dupla tributação”

Medidas fiscais incompatíveis com o art. II do GATS poderão ser autorizadas sempre que a diferença de tratamento resulte de acordo destinado a evitar a dupla tributação ou de disposições destinadas a evitar a dupla tributação contidas em qualquer outro acordo ou convênio internacional ao qual o membro esteja vinculado (art. XIV(e) de GATS).

O art. XIV(e) pode servir para justificar exclusivamente as violações da cláusula da NMF, contidas no art. II, “desde que a diferença de tratamento seja o resultado de um acordo sobre a evasão à dupla tributação ou de disposições sobre a prevenção da dupla tributação em qualquer outro acordo internacional ou arranjo pelo qual o membro está vinculado.” Atualmente, não há jurisprudência sobre esta disposição. No entanto, há uma série de peculiaridades que devem ser apontadas.

⁹¹⁷ Segundo o art. XXVIII(o) do GATS, “impostos diretos” compreendem todos os impostos sobre o rendimento total, sobre o capital total ou sobre os elementos de rendimento ou de capital, incluindo impostos sobre os ganhos da alienação de bens, impostos sobre propriedades, heranças e doações, e impostos sobre os montantes totais de soldos ou salários pagos por empresas, bem como os impostos sobre mais-valia.

Em primeiro lugar, o acima referido na Nr. 6 não é aplicável no âmbito do art. XIV (e). Assim, as medidas “para evitar a evasão ou fuga de impostos” expressamente abrangidos por essa disposição. Além disso, mesmo que essas medidas se enquadrem no âmbito de uma CDT, pode-se perguntar se a defesa no que diz respeito ao tratamento de NMF do art. XIV(e) se estende a medidas que não se relacionem com a evasão da dupla tributação.

Em seu significado ordinário, parece que qualquer provisão de um CDT poderia estar coberta nesta cláusula do GATS. No entanto, conforme dirigido pela CVDT, os termos têm de ser lidos no contexto e à luz do objeto e propósito do Tratado⁹¹⁸. O contexto imediato é proporcionado pela segunda parte da frase que começa com “disposições sobre a evasão da dupla tributação”.

Não é clara a razão pela qual esteja coberta uma provisão de não discriminação de CDT, mas não esteja outro acordo que prevê adicionalmente a evasão à dupla tributação. No caso deste último acordo, apenas como disposições especificamente relacionadas à dupla tributação são isentas. Além disso, o objeto e a finalidade são disciplinar práticas discriminatórias, proporcionando certo grau de liberdade regulamentar no que diz respeito aos tratados fiscais por meio da isenção.

As disposições de não discriminação, por exemplo, não asseguram a prevenção da dupla tributação, mas preveem, formalmente, a igualdade de tratamento em casos específicos. Além disso, elas servem o objetivo de proteger a base tributária do parceiro do Tratado, no qual um crédito fiscal é concedido. Sem essas disposições, um Estado de origem de baixa tributação poderia impor tributação discriminatória sobre os produtores estrangeiros até ao valor credível, retirando efetivamente receita do país de residência, sem desvantagens para os produtores estrangeiros ou domésticos, e absorver eficazmente a base tributária do parceiro do Tratado⁹¹⁹. No entanto, a sua ampla inclusão pode justificar a opinião de que formam parte integrante das CDTs.

Contudo, as provisões para poupar impostos são um exemplo mais complicado, quando não está claro se estão abrangidas pelo art. XIV (e). Em geral, essas disposições servem para proteger a vantagem resultante de feriados fiscais concedidos para atrair investimentos estrangeiros diretos, e não são de modo algum para garantir a evasão à dupla tributação. Parece ilógico argumentar que essas provisões, quando contidas diretamente em um CDT, seriam excluídas. Se, no entanto, forem objeto de acordo posterior não relacionado com a evasão à dupla tributação, não poderiam ser justificados. Se o acordo posterior fosse celebrado por meio de protocolo que constituísse parte

⁹¹⁸ CVDT, Art. 31(1).

⁹¹⁹ A. C. WARREN, “Income tax discrimination against international commerce”, cit., pp. 160-162.

integrante de um CDT, as disposições fiscais que poupam o imposto seriam novamente abrangidas pela isenção.

As medidas efetivamente tomadas para evitar a dupla tributação serão, por conseguinte, abrangidas pela exceção, enquanto as medidas que, *de facto*, concedem vantagem não relacionada podem ser entendidas como não resultantes de “disposições relativas à evasão à dupla tributação em qualquer outro acordo ou arranjo internacional”, independentemente de como um membro caracteriza o acordo. O objetivo da obrigação da NMF, conjugado com a isenção, aponta uma avaliação objetiva da natureza do acordo, que impede a isenção geral de todas as medidas, contida em acordo que se limite a evitar a dupla tributação.

4.3.1.5 Artigo XX (listas de compromissos específicos)

O art. XX: 1 do GATS exige que cada membro da OMC apresente um cronograma de compromissos específicos que fixem as obrigações de acesso assumidas no âmbito do acordo. Embora amplamente diferente no escopo do produto e do conteúdo substancial, todos os horários são organizados de acordo com um formato comum. Para identificar os setores abrangidos, o uso do W/120 é fortemente recomendado na apresentação dos compromissos⁹²⁰.

Como ler as programações do GATS de compromissos específicos e a lista de isenções do art. II do GATS (NMF)? Informações sobre como ler os cronogramas de compromissos do GATS e a lista de isenções do art. II (NMF) estão disponíveis na OMC.⁹²¹

4.3.1.6 Artigo XXII (consultas)

Um membro não pode invocar o art. XVII do GATS, quer ao abrigo do art. XXII do GATS (consultas) ou XXIII (solução de controvérsias e cumprimento das obrigações), no que diz respeito a uma medida de outro membro que se insira no âmbito de um acordo internacional relativo à prevenção da dupla tributação (art. XXII:3)

Em caso de desacordo entre os membros quanto à questão de saber se uma dada medida se insere no âmbito de um acordo desse tipo, ela deve ser aberta a qualquer um dos Estados-membros para que esse assunto seja celebrado perante o Conselho para o Comércio de Serviços (art. XXII:3). O Conselho remeterá o assunto à arbitragem. A decisão do árbitro será definitiva e vinculativa para os membros (art. XXII:3). No que respeita aos tratados para evitar a dupla tributação existente à data de entrada em vigor do acordo OMC, essa questão só pode ser instaurada no Conselho para

⁹²⁰ US – GAMBLING, *RORec*, *WT/DS285/AB/R*, cit., par. 197. As orientações e o W/120 constituem meios suplementares de interpretação na aceção do artigo 32 da Convenção de Viena.

⁹²¹ *Vide* : link: http://www.wto.org/english/tratop_e/serv_e/guide1_e.htm.

o Comércio de Serviços com o consentimento de ambas as partes para esse acordo (GATS, Nr. 11).

O art. XXII:3 não impede, no entanto, que um membro da OMC invoque a disposição do NMF. Ambas as exceções serão discutidas mais adiante. Embora os trabalhos preparatórios do GATS não estejam disponíveis, os documentos acessíveis indicam “peritos fiscais... lamentaram fortemente sobre o assunto que eles foram capazes de forçar mudanças tardias... Apesar das preocupações... que a sua demanda poderia desvendar o GATS como um todo”. No entanto, como referido acima, a obrigação de tratamento nacional do GATS só se aplica na medida em que um membro tenha assumido um compromisso específico no que diz respeito a um setor e ao modo de fornecimento.⁹²²

4.3.1.7 Nota de rodapé 6

A Nr. 6 fornece uma visão bastante pormenorizada sobre quais as medidas incluídas no âmbito da alínea d). Além disso, especifica, para a definição de termos fiscais ao abrigo do art. XIV (d), as “*Medidas destinadas a assegurar a imposição ou cobrança equitativa ou efetiva de impostos diretos...*” (GATS, Nr. 6). Termos ou conceitos fiscais no parágrafo (d) do art. XIV e nessa Nr. são determinados de acordo com as definições e conceitos fiscais, ou definições e conceitos equivalentes ou similares, do direito interno daquele membro que toma a medida.

A nota prescreve que se apliquem a prestadores de serviços não residentes, em reconhecimento do fato de que a obrigação fiscal dos não residentes é determinada com respeito aos itens tributáveis cuja fonte ou localização se faça no território do membro (Nr. 6(i)). Que se apliquem a não residentes a fim de assegurar a imposição ou coleta de tributos no território do membro (Nr. 6(ii)). Que se apliquem a residentes ou não residentes a fim de impedir a evasão ou a fraude fiscal, incluindo medidas de exceção (GATS, Nr. 6(iii)). Que se apliquem aos consumidores de serviços prestados dentro ou a partir de um território de outro membro, a fim de assegurar a imposição ou coleta de tributos de tais consumidores derivados de fontes situadas no território do membro (Nr. 6(iv)). Estabeleçam distinção entre prestadores de serviços sujeitos a impostos sobre itens tributáveis mundialmente e outros prestadores de serviços, em reconhecimento da diferença existente entre eles quanto à natureza da base impositiva (Nr. 6(v)). Que determinem, atribuam ou

⁹²² Cf. C. A. BROWN, *Non-discrimination and trade...*, cit., pp. 1-2. A ausência de uma obrigação de não discriminação para medidas de impostos diretos pode prejudicar significativamente as obrigações comerciais. As barreiras fiscais ao comércio podem assumir muitas formas, incluindo leis, regulamentos, políticas, práticas ou procedimentos informais e podem restringir injusta ou desnecessariamente o comércio de serviços. A exclusão de medidas fiscais diretas de acordos comerciais deixa os impostos sobre o rendimento como uma das medidas que podem potencialmente servir objetivos protecionistas.

repartam rendas, lucros, gastos, perdas, deduções ou crédito de pessoas residentes ou sucursais, ou entre pessoas vinculadas ou sucursais de uma mesma pessoa, a fim de salvaguardar a base impositiva do membro (Nr. 6(vi)).

4.3.2 Discriminação tributária de serviços

A não discriminação é um dos princípios básicos da maioria dos acordos comerciais multinacionais, e está presente no GATS. A obrigação de NMF, conforme é aplicada ao comércio de serviços, exige que o país anfitrião tribute os prestadores de serviços estrangeiros de outro país não menos favoravelmente que aqueles de outro. A obrigação de NMF exige que o país anfitrião trate os prestadores de serviços estrangeiros e os prestadores de serviços domésticos de forma similar ou comparável, incluindo as filiais e subsidiárias de investidores estrangeiros. A proteção proporcionada pelas disposições da NMF e do TN em qualquer acordo comercial é, no entanto, limitada pelas exceções a eles associadas.⁹²³

O GATS também fornece a obrigação de NMF ampla e incondicional. Essa cobertura geral inclui medidas tributárias e, em particular, as aplicáveis a sucursais ou filiais de propriedade estrangeira. Essa ampla cobertura de NMF é então reduzida por uma série de exceções gerais e uma disposição que permite aos membros submeter isenções às suas obrigações de NMF em setores específicos, incluindo as medidas de imposto de renda aplicáveis aos serviços e prestadores de serviço.⁹²⁴

As medidas fiscais, na medida em que afetem os serviços ou os prestadores de serviços, estão também sujeitas ao tratamento nacional e às obrigações da nação mais favorecida. Alguns países reivindicaram, por isso, qualificações de tratamento nacional ou isenções da nação mais favorecida.

As duas exclusões mais significativas são descritas a seguir.⁹²⁵ Em primeiro lugar, o tratamento fiscal preferencial das partes de um país em relação a outro é expressamente autorizado nos termos do GATS, desde que resulte de um tratado fiscal. A obrigação NMF é limitada pelo art. XIV(e) do GATS, permitindo aos membros adotar medidas fiscais inconsistentes com o requisito da NMF se a diferença de tratamento resultar de um acordo sobre a prevenção da dupla

⁹²³ C. BROWN; C. MANOLAKAS, “Tax discrimination...”, cit., p. 9.

⁹²⁴ Cf. M. A. VINHAS, “A Tributação da Prestação Internacional de Serviços”, in D Britto, M. P Caseiro (eds.) *Direito tributário internacional: teoria e prática.*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014, p. 250. As cláusulas de não discriminação presentes no GATS são vetores de conduta negativa em matéria de tributação. Impedem que Estados Membros da OMC promovam embaraços de índole fiscal que possam resultar no favorecimento da empresa doméstica prestadora de serviço em detrimento de estrangeiras.

⁹²⁵ C. A. BROWN, *Non-discrimination and trade...*, cit., pp. 25-29.

tributação ou de disposições sobre a prevenção da dupla tributação em qualquer outro acordo ou entendimento internacional (“tratado fiscal”) ao qual um Membro esteja vinculado.⁹²⁶

Em segundo lugar, existe uma exceção à obrigação do TN no que diz respeito ao tratamento fiscal dos serviços e prestadores de serviços enumerados nas exceções gerais ao art. XIV do GATS. Especificamente, o art. XIV(d) prevê que qualquer membro pode adotar ou aplicar medidas fiscais diretas que sejam incompatíveis com o NT, desde que a diferença de tratamento se destine a assegurar a imposição ou cobrança equitativa ou efetiva de impostos diretos relativamente aos serviços ou prestadores de serviços de outros países Membros. Note-se que a exceção à obrigação de TN para medidas de impostos diretos acima descrita não é absoluta. Cada Estado-membro continua sujeito à obrigação de não discriminação, prevista no art. XIV do GATS, que impõe a exigência de que tais medidas não sejam aplicadas de uma forma que constitua um meio de discriminação arbitrária ou injustificável entre países onde prevaleçam condições semelhantes, ou uma restrição dissimulada ao comércio de serviços.⁹²⁷

Isto posto, nota-se que GATS incorpora uma exceção ao uso do NMF para medidas destinadas em algum Tratado a evitar a dupla tributação. Essa exceção fica, então, sujeita a um *caput* geral que declara que tais medidas não devem ser aplicadas de forma a constituírem discriminação arbitrária ou injustificável entre países onde prevalecem as condições, ou a configurarem uma restrição disfarçada ao comércio de serviços. Assim, as medidas fiscais de rendimentos baseadas no Tratado para evitar a dupla tributação podem diferenciar entre países terceiros e seus operadores econômicos, na medida em que cumpram a norma definida no *caput*.⁹²⁸

4.3.3.1 Exceções gerais

No entanto, essas exceções fiscais explícitas não eliminam totalmente as medidas relativas ao imposto de renda no âmbito de aplicação da obrigação GATS NMF. Todas as medidas fiscais domésticas, bem como as medidas de um Tratado que não visam a eliminação da dupla tributação podem ainda ser abrangidas pelo tratamento com NMF. Medidas que potencialmente violem a NMF incluem créditos de *tax sparing*, deduções fiscais, e medidas antielisão domésticas que diferem entre países terceiros (por exemplo, *thin capitalization* e legislação CFC). Por outro lado, um país que, com base em tratados fiscais, aplique diferentes impostos retidos na fonte aos fluxos de rendimentos de investimento de saída, que são combinados por um crédito de imposto estrangeiro

⁹²⁶ C. A. BROWN, “Taxation and the cross-border trade in services: Rethinking Non-discrimination obligations”, *Florida Tax Review*, vol. 21, 2, 2018, p. 724.

⁹²⁷ *Ibid.*, p. 726.

⁹²⁸ J. E. FARRELL, “Effects of Global and...”, cit., pp. 287-88.

concedido pelos respectivos parceiros do Tratado, não viola a NMF como o imposto retido na fonte combinado e crédito fiscal implica, em princípio, pois o passivo fiscal global da atividade econômica transfronteiriça não é alterado (pelo menos na medida em que o imposto retido na fonte seja totalmente confrontado com créditos fiscais pelo Estado residente).⁹²⁹

É importante notar que, no contexto do GATS, os modos de prestação de serviços estão relacionados com os serviços prestados por nacionais de Estados membros da OMC. Em contraste, no contexto das CDTs, a prestação internacional de serviços refere-se a serviços prestados por residentes de um ou de ambos os Estados contratantes, dado que as CDTs são aplicáveis aos residentes de um Estado com ligação econômica ao outro Estado, independentemente da sua nacionalidade. Apesar da diferença no âmbito subjetivo de aplicação do GATS e das CDT, as questões colocadas para alocar a prestação de serviços nas quatro modalidades previstas no GATS também são relevantes para as CDTs, de modo que a classificação do GATS é útil para entender a divisão do direito de tributar os serviços no âmbito do CMOCDE.⁹³⁰

4.3.3.2 Tributação na fonte

A questão da não discriminação e o papel dos tratados fiscais na tributação do comércio de serviço são pontos cruciais na atualidade. Como os negociadores comerciais continuam a confiar no precedente estabelecido nos primeiros acordos comerciais, como o GATS, que é parte dos acordos da OMC, é evidente que as medidas fiscais continuarão a ser excluídas dos acordos comerciais e que os tratados fiscais continuarão a ser o principal instrumento de proteção contra práticas fiscais potencialmente discriminadoras na prestação transfronteiriça de serviços. Os tratados fiscais são um instrumento que pode revelar-se poderoso para proporcionar o padrão mínimo de proteção ao prestador de serviços não residente. O desafio reside em equilibrar os princípios do DCI com o direito soberano de tributação.⁹³¹

⁹²⁹ *Ibid.*, p. 288.

⁹³⁰ M. CASTELON, *International taxation of income...*, cit., pp. 14-15.

⁹³¹ C. A. BROWN, *Non-discrimination and trade...*, cit., p. 2. A disciplina comercial sobre a tributação direta foi, em sua maior parte, extraída do GATS, o que não impediu considerável controvérsia. Ao longo das negociações do GATS, reconhecia-se que a discriminação em matéria de impostos diretos poderia ter efeitos tão prejudiciais para o comércio transfronteiriço de serviços como as barreiras não pautais em análise. No entanto, em negociações disputadas, a maioria das obrigações relativas à não discriminação em questões de tributação direta foi efetivamente retirada do GATS. Em vez disso, os tratados fiscais bilaterais, geralmente padronizados nos modelos estabelecidos pela OCDE ou pela ONU, foram deixados para disciplinar a imposição de impostos diretos ao abrigo do acordo principal. Essa estratégia para a criação de medidas fiscais em favor de tratados fiscais foi também adotada, e em muitos casos alargada, noutros acordos comerciais regionais, como o NAFTA e o AANZFTA, e numa série de acordos bilaterais de livre comércio.

Ao abrigo do GATS, as obrigações fundamentais de não discriminação do tratamento nacional e do tratamento da nação mais favorecida aplicam-se a todas as medidas fiscais diretas e indiretas. A exceção à obrigação de tratamento nacional no GATS para “*medidas diretas destinadas à imposição ou cobrança efetiva de impostos*” e as notas de rodapé que a acompanham reconhecem elementos estruturais importantes de um sistema fiscal nacional. Mais importante ainda, reconhecem que residentes e não residentes não são iguais do ponto de vista das suas obrigações fiscais no Estado de origem. Há sempre um elemento de discriminação na imposição de diferentes medidas fiscais a um não residente. No entanto, o desajustamento entre o desvinculado da obrigação de tratamento nacional no que respeita às medidas fiscais ao abrigo do GATS é, de fato, preenchido com obrigação menor ou padrão mínimo em relação ao qual a legislação fiscal nacional e sua administração podem ser medidas. Especificamente, a medida está sujeita à exigência de que não possa ser “*uma discriminação arbitrária ou injustificável entre países onde prevalecem condições semelhantes, ou uma restrição dissimulada ao comércio de serviços*” (GATS *chapeau*).⁹³²

4.3.3 GATS, tributação e subsídios tributários

O atual quadro jurídico da OMC parece ser injusto e incompatível com os objetivos políticos subjacentes a esta organização. Isso porque os aspectos fiscais de serviços geralmente permanecem protegidos contra questionamentos (porque não existem regras formais de subsídios relativas a serviços), enquanto os produtos são significativamente limitados. A disparidade no tratamento entre os produtos e os serviços produziu impacto negativo nos países em desenvolvimento, pois tende a depender mais da manufatura para alcançar o crescimento econômico. Ao mesmo tempo, a disparidade no tratamento jurídico beneficia países desenvolvidos, que tendem a confiar e a investir em serviços como *offshore banking*, tecnologia e serviços financeiros para atrair investimentos⁹³³.

Em contraste com o GATT, ASCM, TRIMs e AoA, que lidam exclusivamente com o comércio de mercadorias, o GATS aplica-se ao comércio de serviços. O GATS é o primeiro acordo multilateral a submeter o fornecimento de serviços às regras comerciais internacionais, incluindo os princípios do NMF (art. II) e do TN (art. XVII). O tratamento NMF é obrigação geral que se aplica a todas as medidas de comércio de serviços. Os conceitos NMF e o tratamento nacional

⁹³² *Ibid.*, pp. 236-237.

⁹³³ R. AVI-YONAH; M. VALLESPINOS, “Special Tax Zones . . .”, cit., p. 7. A razão técnica para esta disparidade é que o ASCM não incluiu serviços dentro do seu escopo, e o GATS não inclui regras de subsídios para preencher essa lacuna. A equidade e as preocupações distribucionais suscitadas por essa disparidade não foram tratadas de forma competente pela liderança da OMC, alegando que os principais objetivos da OMC se limitam ao acesso ao mercado, à liberdade e não discriminação no comércio.

(TN) no GATS são de particular relevância, porquanto envolvem a não discriminação com base na origem, não só dos serviços como também dos fornecedores de serviços⁹³⁴.

O GATS cobre os investimentos estrangeiros diretos na medida em que envolve a presença comercial para o fornecimento de serviços. Nos termos do art. XIV (géneros; exceções), na medida em que os membros da OMC tenham assumido compromissos de TN nas suas agendas, esses compromissos aplicam-se às medidas fiscais, incluindo incentivos fiscais, exceto quando as medidas visam assegurar “a imposição equitativa ou efetiva ou a cobrança de impostos diretos em relação aos serviços ou prestadores de serviços de outros Membros”. Isso implica que as medidas fiscais diretas seriam geralmente abrangidas pelo art. XVII; caso contrário, os negociadores do Uruguai Round não teriam considerado necessário criar uma exceção explícita ao elaborarem as disposições pertinentes do GATS. No entanto, de acordo com o art. XXII (*Consultas*), um membro não pode invocar a obrigação do TN se uma medida de outro membro se insere no âmbito do Tratado relativo à evasão da dupla tributação⁹³⁵.

Além disso, em conformidade com a alínea e) do art. XIV, são permitidas medidas fiscais que se afastem da obrigação de tratamento NMF se forem fruto de um acordo sobre a prevenção da dupla tributação (ou seja, um tratado fiscal bilateral) ou disposições vinculativas análogas em qualquer outro acordo internacional ou acordo. Como resultado dos arts. II, XIV, XVII e XXII, é geralmente admitido que a tributação direta tem sido, em grande medida, excluída das disciplinas do GATS, especialmente se houver acordo de dupla tributação entre os membros⁹³⁶.

As formas mais importantes de apoio à exportação no caso dos serviços parecem ser os incentivos fiscais diretos, nomeadamente isenções fiscais ou reduções do lucro. No entanto, o art. XV (subsídios) do GATS é essencialmente uma recomendação de negociação, e, portanto, não um conjunto de regras. Segue-se que, embora em contraste com o ASCM as regras do GATS destinadas a restringir a utilização de subsídios, incluindo o das exportações, ainda não tenham sido negociadas, todos os prestadores de serviços estrangeiros devem, no entanto, ser tratados igualmente (de acordo com o princípio da NMF). Além disso, na medida em que forem assumidos compromissos, seguindo o TN, eles também devem conceder incentivos fiscais a estrangeiros, bem como a provedores de serviços domésticos (ou seja, se os membros concederem incentivos fiscais

⁹³⁴ Cf. C. NAUER, “National Treatment in the GATT and the GATS Compared to Non-Discrimination in DTC – Similarities and Differences”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht).

⁹³⁵ Cf. F. FALZON, “Most-Favoured-Nation...”, cit.

⁹³⁶ Cf. M. OLSEN, “GATS – National Treatment and Taxation”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht).

aos prestadores de serviços nacionais, incluindo para as exportações, devem alargá-los aos prestadores de serviços externos, mas não necessariamente vice-versa).⁹³⁷ A falta de disciplina no GATS deixa algum espaço para possíveis subsídios de bens, bem como serviços, porque a distinção entre bens e serviços pode, em alguns casos (como “contratos de fabricação”) ser bastante turva.⁹³⁸

4.4 Acordo de Valoração Aduaneira (AVA)

O AVA procura proporcionar maior uniformidade e certeza na implementação do art. VII do GATT. O preâmbulo do AVA enfatiza a necessidade de um sistema justo, uniforme e neutro de avaliação de mercadorias para fins aduaneiros que impeça o uso de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios. Para alcançar tal sistema, o AVA incorpora dois princípios fundamentais: (i) o valor da transação como base primária para a avaliação aduaneira; e (ii) a ordem seqüencial de aplicação dos métodos de avaliação aduaneiros.⁹³⁹ Casos no ORL que tratam do AVA reconheceram e sublinharam expressamente a importância primordial destes dois princípios para o funcionamento do AVA.⁹⁴⁰

Uma vez que o AVA uniformiza e padroniza a base de cálculo que se presta à incidência de todos os tributos incorridos sobre as importações, este acordo é relevante para a tributação.⁹⁴¹ Não seria exagero comentar que a valoração aduaneira é um elemento fulcral na montagem do sistema

⁹³⁷ Cf. N. DIEBOLD, *Non-discrimination in...*, cit.

⁹³⁸ Referências adicionais no tema GATS e tributação de serviços, *vide*: R. ADLUNG; H. MANDOUH, “How to Design Trade Agreements in Services: Top Down or Bottom-Up?”, *Journal of World Trade*, 2014; P. DELIMATISIS, *International Trade in Services and Domestic Regulations: Necessity, Transparency, and Regulatory Diversity*, Oxford University Press, Oxford, 2007; M. GELOSO GROSSO, *Analysis of Subsidies for Services: The Case of Export Subsidies*, 2008, data de consulta 30 outubro 2018, in https://www.oecd-ilibrary.org/trade/analysis-of-subsidies-for-services_244346861402?crawler=true; G. MULLER, “Troubled Relationships under the GATS: Tensions between Market Access (Article XVI), National Treatment (Article XVII), and Domestic Regulation (Article VI)”, *World Trade Review*, vol. 16, 3, 2017; P. SAUVÉ; M. SOPRANA, *Learning by Not Doing: Subsidy Disciplines in Services Trade*, Geneva, 2015; “Disciplining Service Sector Subsidies: Where Do We Stand and Where Can We (Realistically) Go?”, *Journal of International Economic Law*, 2018, data de consulta 23 julho 2018, in <https://academic-oup-com.proxy.uba.uva.nl:2443/jiel/advance-article/doi/10.1093/jiel/jgy030/5049106>; F. SOUZA DE MAN, *Taxation of services in treaties between developed and developing countries: a proposal for new guidelines*, IBFD Publications, Amsterdam, 2017; UNIVERSITY OF CALGARY, “GATS and Direct Taxation | Legal Centre for Business & Technology | University of Calgary”, *Legal Centre for Business & Technology*.

⁹³⁹ C. PITSCHAS; H. SCHLOEMANN, “WTO Customs Valuation Agreement: Customs Value of Goods Imported as Gifts”, *Global Trade & Customs Journal*, vol. 8, 2013, p. 2.

⁹⁴⁰ COLOMBIA – PORTS OF ENTRY, RPa, *WT/DS366/R*, cit.; THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), *Relatório do Painel, Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, Segundo Recurso para Art. 21.5 do DSU pelas Filipinas, WT/DS371/RW2, 12 Julho 2019, 2019*.

⁹⁴¹ A. R. PIRES, “A Retenção de Mercadorias pelas Autoridades Aduaneiras no Brasil”, in Heleno Tôrres, Welber Oliveira Barral (eds.) *Comércio internacional e tributação*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2005, p. 332.

tributário e aduaneiro ⁹⁴², prestando-se a ser alicerce para arrecadação de tributos, e em determinadas situações servindo como instrumento protecionista.⁹⁴³ As alíquotas dos imposto de importação (tarifas) são normalmente estabelecidas numa base *ad valorem*. Consequentemente, torna-se necessário estabelecer o valor das mercadorias para determinar o *quantum* a pagar. Na determinação do imposto de renda, igualmente é necessário estabelecer o valor das mercadorias importadas. Muitos dos elementos necessários para determinar o rendimento tributável (por exemplo, preço de venda, custo dos bens vendidos, base de custo ajustada, custo de inventário, etc.) são calculados com base no valor dos bens, quando a empresa mantém fluxo comercial com o exterior.⁹⁴⁴

4.4.1 Valor Aduaneiro

O art. 1.1 do AVA da OMC estabelece que o valor aduaneiro dos bens importados é o valor da transação, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelos bens quando exportados para o país de importação.⁹⁴⁵ Pode acontecer que duas mercadorias idênticas, provenientes do mesmo local de origem e importadas simultaneamente, recebam avaliações diferentes, de acordo com o acordado pelas partes em cada transação.⁹⁴⁶

O AVA especifica uma hierarquia de métodos de avaliação para a avaliação aduaneira. Indicam-se seis métodos possíveis:⁹⁴⁷ i) Valor da transação em si; ii) Valor da transação de

⁹⁴² Cf. S. ROSENOW; B. J. O'SHEA, *A handbook on the WTO customs valuation agreement*, Cambridge University Press, Cambridge; New York, 2010, pp. 3-4. Mesmo se os impostos de importação fossem completamente eliminados, a necessidade de regras de avaliação aduaneira provavelmente ainda existiria. Uma razão importante é o uso em vários países do imposto sobre o valor agregado (IVA), impostos especiais de consumo ou impostos sobre vendas de produtos importados; estes impostos, ao contrário dos impostos alfandegários, não estão sujeitos às reduções tarifárias do GATT/OMC. As autoridades alfandegárias geralmente aplicam as mesmas regras de avaliação alfandegária para calcular esses tipos de impostos sobre importação que aplicam aos impostos aduaneiros, embora não sejam obrigadas pelas regras do GATT a fazer isso.

⁹⁴³ N. E. K. ROCHOLL, "OMC e matéria tributária: Análise da valoração aduaneira, jurisprudência e controvérsias", *Ambito Juridico.com.br*, 2010, p. 1.

⁹⁴⁴ J. M. JOVANOVIČ, *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is It Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?*, 2 edition, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, the Netherlands : Kluwer Law International B. V, 2017, p. 15.

⁹⁴⁵ M. SCHIPPERS, "ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?", *EC Tax Review*, 2019, p. 34. O método primário e também preferido para a avaliação aduaneira é o método do valor da transação, que na prática é usado para cerca de 90 a 95% das importações.

⁹⁴⁶ C. ALVA FALCÓN; D. POMAHUALCA SULCA, "Posible uso de un estudio de precio de transferencia para la valoración aduanera", in *II Foro de Tributación y Contabilidad : precios de transferencia y NIIF : tomo II*, Lima, 2014, p. 217.

⁹⁴⁷ R. H. FOLSOM; M. W. GORDON; M. P. VAN ALSTINE; M. D. RAMSEY, *Principles of international business transactions*, cit., pp. 479-480. As importações de mercadorias são avaliadas de acordo com uma série de métodos alternativos, mas não métodos alternativos no sentido em que a Aduana possa utilizar qualquer método que escolha. Os métodos de avaliação são estabelecidos na ordem de utilização.

mercadorias idênticas; iii) Valor da transação de mercadorias semelhantes; iv) Método do valor dedutivo; v) Método do valor computadorizado; e vi) Método residual.⁹⁴⁸

Na determinação do valor da transação enumeram-se os ajustes específicos do preço efetivamente pago (ou a pagar).⁹⁴⁹ Entretanto, caso se demonstre que o valor da transação indicado pelo importador não é representativo de uma venda em condições de livre-concorrência, face a uma eventual relação de interdependência entre comprador ou vendedor, ou mesmo nos casos de cessão de mercadorias a título não oneroso, buscar-se-á o segundo método, do valor da transação de mercadorias idênticas àquela sob valoração para importações realizadas (art. 2 do CVA).⁹⁵⁰ O segundo e terceiro métodos baseiam-se no valor transacional de mercadorias idênticas ou similares, respectivamente, que são exportadas ao mesmo tempo ou mais ou menos ao mesmo tempo que as mercadorias que estão a ser avaliadas. O quarto e quinto métodos são o método do valor dedutivo e o método do valor computado. No método do valor dedutivo alcança-se o valor aduaneiro a partir de uma decomposição do valor de revenda alcançado pela mercadoria. O método do valor computado é um método matemático baseado no qual o valor de importação é a soma dos custos relacionados com a produção, o lucro comum realizado e as despesas gerais incorridas pelos produtores no país de exportação, e o custo ou valor dos mesmos itens que seriam incluídos como um elemento do valor da transação baseado no método de avaliação primária para fins aduaneiros.⁹⁵¹

O AVA contém uma série de referências à “administração aduaneira” de um Membro, incluindo o Art. 1.2(a) terceira frase; inclui igualmente referências à “administração aduaneira” nas Notas interpretativas do n. 2 do Art. 1. o), e nos Arts. 2. o) e 3. o); no entanto, estas referências no texto da AVA à “administração aduaneira” não são uma indicação clara e explícita no texto da AVA limitando a sua aplicabilidade a um subconjunto estreito de funcionários do governo. Estes

⁹⁴⁸ R. FEINSCHREIBER; M. KENT, “Customs Valuation and Transfer Pricing: Growing Disparity”, *Journal of International Taxation; Boston*, vol. 27, 7, 2016, p. 45.

⁹⁴⁹ Cf. M. K. NEVILLE, “Customs Valuation Precepts”, *Journal of International Taxation*, vol. 28, 7, 2017, p. 19. Há circunstâncias que impedirão uma avaliação por Valor da Transação (VT), mesmo que haja uma venda. O estatuto impõe certas limitações ou condições para a utilização do VT. O importador deve mostrar o seguinte: i) Não há restrições à disposição ou utilização da mercadoria importada pelo comprador além das restrições impostas ou exigidas por lei, limitar a área geográfica na qual a mercadoria pode ser vendida, ou não afetar substancialmente o valor da mercadoria. ii) O preço de venda não está sujeito a alguma condição ou consideração cujo valor não pode ser determinado. iii) Nenhuma parte do produto de qualquer revenda, alienação ou utilização subsequente das mercadorias reverterá direta ou indiretamente para o vendedor, a menos que seja feito um ajustamento apropriado. iv) O comprador e o vendedor não estão; se estiverem, o VT mostrou-se aceitável porque a relação não influenciou o preço.

⁹⁵⁰ H. T. TORRES, “Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. Ajustes do valor de transação com royalties e serviços”, in *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. II, Quartier Latin, São Paulo, 2004, p. 202.

⁹⁵¹ J. TUOMINEN, “The Link between Transfer Pricing and EU Customs Valuation Law: Is There Any and How Could It Be Strengthened?”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 25, 6, 2018, p. 6.

são termos relativamente genéricos, e não são definidos no AVA; além disso, muitas das referências à “administração aduaneira” na AVA servem essencialmente a mesma função que as repetidas referências às “autoridades” no contexto do acordo *anti-dumping* e do ASCM.⁹⁵²

Em suma, o Art. 1.º estabelece o princípio ao abrigo do acordo de valoração aduaneira de que o valor aduaneiro das mercadorias importadas deve ser o valor da transação, desde que as condições estabelecidas nas alíneas a) – d) sejam cumpridas. Quando uma autoridade aduaneira indeferir indevidamente o valor da transação, de forma incoerente com os requisitos do Art. 1.º da AVA, torna-se um ponto discutível se a determinação da autoridade aduaneira de um valor aduaneiro revisto foi conduzida em conformidade com os requisitos dos Art. 2. a 7.⁹⁵³

4.4.2 Valor Aduaneiro e Preço de Transferência

A interseção entre o valor aduaneiro e os preços de transferência é um desafio não só para as empresas, mas também para as autoridades fiscais, que muitas vezes têm dificuldade em conciliar e administrar os dois conjuntos de regras, ao mesmo tempo que consideram as implicações em cadeia do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).⁹⁵⁴

O valor aduaneiro não deve incluir os impostos do país de origem, desde que sejam distinguidos do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. É isso o que está disposto no relativo aos direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação, conforme se verifica no AVA, Anexo I, Nota para Art. 1, "Preço Efetivamente Pago ou a Pagar", Parágrafo 3(c).⁹⁵⁵

⁹⁵² THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), RPa, *Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, Segundo Recurso para Art. 21.5 do DSU pelas Filipinas, WT/DS371/RW2, 12 Julho 2019, 2019*, par. 7.257, 7.266-7.274.

⁹⁵³ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), RPa, *WT/DS371/RW*, cit., par. 7.76, 7.78.

⁹⁵⁴ J. COOPER, “Transfer Pricing and Customs Valuation: WCO Guide Published”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 22, 5, 2015, p. 308.

⁹⁵⁵ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), RPa, *WT/DS371/RW*, cit., par. 7.349-7.350, Nr. 792.

“7.349[...]Artigo 5.1(a)(iv) destaca uma distinção entre “impostos efetivamente pagos” e “impostos a pagar”. Especificamente, ... o termo “pagável” era distinto do termo “pago”, no contexto do Artigo 5.1(a)(iv) do AVA, e que, nos termos do Artigo 5.1(a)(iv), para que a autoridade aduaneira seja obrigada a fazer uma dedução para os impostos a pagar, o importador não é obrigado a provar todos e cada um dos impostos efetivamente pagos....”.

Nota 792. Notamos que esta é uma abordagem lógica ao método dedutivo, uma vez que um bem que ainda não foi valorizado é muito provavelmente um bem que está na fronteira, ou seja, um bem que ainda não teve quaisquer impostos pagos sobre a sua venda dentro do país de importação. Assim, quando se utiliza o método dedutivo para determinar o valor de um bem, numa determinação típica de avaliação aduaneira, a dedução para imposto deve ser para “imposto a pagar”, e não para “imposto pago”.

7.350. Não consideramos que a distinção entre “imposto pago” e “imposto a pagar”, tal como elaborada pelo painel original, indica que uma autoridade aduaneira está estritamente impedida, nos termos do Artigo 5º, de exigir qualquer prova de impostos efetivamente pagos. Algumas provas de tais impostos efetivamente pagos podem ser úteis ou mesmo necessárias, em certas circunstâncias, para determinar o montante exato do imposto “a pagar”.

É direito do importador ter "uma oportunidade razoável de responder". Nos termos do Art. 1.2 (a) perderia o seu significado, a menos que o importador seja informado da razão pela qual a autoridade aduaneira continua a questionar a aceitabilidade do valor da transação, apesar das provas e informações apresentadas, ou de outra forma na posse da autoridade aduaneira até esse ponto. É crucial dar ao importador a oportunidade de responder, porque "enquanto as autoridades aduaneiras são responsáveis por fornecer uma "oportunidade razoável" ao importador para fornecer informações, uma vez dada essa oportunidade, os importadores são, em princípio, responsáveis por fornecer às autoridades aduaneiras informações que indiquem que a relação não influenciou o preço.

Em suma, para cumprir com a terceira frase do Art. 1.2(a), uma autoridade aduaneira deve dar ao importador informações suficientes sobre os fundamentos da autoridade para duvidar do valor da transação, de tal forma que o importador possa responder de forma significativa a esses fundamentos. Além disso, a autoridade aduaneira deve dar ao importador a oportunidade de responder.⁹⁵⁶

O valor aduaneiro e os preços de transferência são duas faces da mesma moeda. O impacto dos ajustamentos do valor aduaneiro na política de preços de transferência das empresas relacionadas é um tópico complexo que precisa de ser gerido numa perspectiva de gestão da cadeia de fornecimento, especialmente quando itens intangíveis, como *royalties* ou taxas de licença de *know-how*, não estão ou não devem ser incluídos no valor de importação dos bens (ou seja, o preço de transferência).⁹⁵⁷

As autoridades fiscais têm preocupações semelhantes às das administrações aduaneiras sobre abusos de preços de partes relacionadas – embora as autoridades aduaneiras estejam normalmente preocupadas com a possibilidade de o preço declarado ser subestimado para evitar impostos, enquanto a preocupação da autoridade fiscal é que o preço possa ser sobreavaliado para evitar impostos sobre os rendimentos.⁹⁵⁸ E, paralelamente ao AVA, o art. 9º do Modelo de Convenção

⁹⁵⁶ *Ibid.*, par. 7.252-7.254.

⁹⁵⁷ M. A. RODRÍGUEZ CUADROS, "Transfer Pricing and Customs Valuation of Know-How Transfer Agreements", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 25, 6, 2018, p. 479.

⁹⁵⁸ É importante notar que as metodologias estabelecidas pela OMC visam determinar um preço para transações de partes relacionadas, como se as partes não estivessem relacionadas; as abordagens das autoridades alfandegárias e das autoridades fiscais diretas são, no entanto, muitas vezes diferentes e incompatíveis, devido a diferentes motivações, estruturas teóricas, documentação, exigências e outros fatores. Há necessidade de se alcançar convergência dos preços de transferência e da avaliação aduaneira através de melhor coordenação e intercâmbio de informações entre essas duas autoridades. Cf. FABIO MASSIMO, "Customs Value and Transfer Pricing: WCO and ICC Solutions to Be Adopted by Customs Authorities", *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, p. 286.

Fiscal da OCDE estabelece uma norma internacional – o princípio da “plena concorrência” – que é utilizado pelas autoridades fiscais e multinacionais para estabelecer preços de transferência aceitáveis para efeitos de tributação.

4.5 Acordo de Agricultura (AoA)

O AoA abrange a subvenção das vendas nos mercados internos e as exportações para o exterior. À luz dos objetivos da OMC e considerando a volatilidade dos preços no mercado, bem como a necessidade de segurança alimentar, a utilização de subsídios no setor agrícola também pode ser classificada como justificável, ou não justificável, tanto para os Estados-membros desenvolvidos como para os Estados-membros em desenvolvimento. A distinção entre apoio estatal justificável e não justificável pode muitas vezes ser sutil e, ao mesmo tempo que se enquadram as políticas, é digno de nota ter em conta as características de tal apoio, uma vez que uma ligeira margem pode levar a qualquer um dos lados do parâmetro legal.⁹⁵⁹

A disciplina do AoA assenta nos seguinte pontos: i) a proibição de todas as restrições quantitativas (art. XI do GATT) e a conversão de todas as medidas de fronteira em tarifas vinculadas (art. 4.2 AoA sobre “tarifação”); ii) a limitação de todos os subsídios à exportação e a proibição de novos subsídios; e iii) um limite a todos os subsídios internos que distorcem o comércio e que também estão sujeitos, desde 2003, às disciplinas do ASCM.⁹⁶⁰

Embora exista um acordo geral sobre subsídios, as suas regras não se aplicam aos subsídios agrícolas. Isso porque, historicamente, os governos têm proporcionado os maiores coeficientes de proteção no campo agrícola e têm sido relutantes em liberalizar o setor. Os EUA, a Europa e o Japão, em particular, há muito que utilizam os subsídios à exportação para apoiar os seus produtores agrícolas. Embora essa seja a distorção mais significativa dos padrões de comércio internacional, não é fácil chegar a um consenso para remover esses subsídios.⁹⁶¹

⁹⁵⁹ Cf. G. SINGH, *Subsidies in the Context...*, cit., p. 137. Os objetivos do AoA estão em conformidade com os objetivos básicos do comércio livre da OMC; entretanto, convivem também flexibilidade normativa por parte dos Estados-membros. No contexto mais amplo, pode-se dizer que o alcance necessário para alcançar os objetivos da OMC, através do comércio de bens agrícolas, depende da extensão da consolidação do sistema de mercado de comércio livre, o que significa, portanto, o uso restritivo de subsídios e também um equilíbrio sustentado entre conceitos de mercado de comércio livre e valores de comércio justo.

⁹⁶⁰ C. HÄBERLI, “III.51 The WTO Agreements on Agriculture (AoA)”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 468.

⁹⁶¹ J. WAINCYMER, “International Tax and International Trade Policy Objectives”, in Frans Vanistendael, Luc Hinnekens, Philippe Hinnekens (eds.) *A vision of taxes within and outside European borders: Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn : Frederick, MD, 2008, p. 889.

Assim, o Acordo sobre Agricultura procura promover compromissos para reduzir os índices agregados de apoio ao longo do tempo.⁹⁶² Mais uma vez, as noções de despesas fiscais devem ser incluídas na noção de apoio. As disciplinas sobre subsídios acordados para o setor da agricultura são bastante diferentes das encontradas no ASCM.⁹⁶³

O AoA limita os subsídios internos a diferentes graus, dependendo de quanto distorcem a produção e o comércio. Enquanto o ASCM adota uma abordagem definitiva dos subsídios, distinguindo entre subsídios internos relacionados com a exportação (proibidos) e subsídios internos acionáveis, o AoA usa uma abordagem incidente sobre os efeitos, examinando nomeadamente o efeito total da distorção do comércio provocada por um subsídio e limitando os mais prejudiciais. O AoA distingue entre subsídios que distorcem fortemente o comércio (*amber box*), subsídios que minimizam a distorção do comércio (*blue box*), e subsídios que não distorcem o comércio (*green box*). A partir daí, o AoA estabelece regras relativas à aceitabilidade de várias práticas de subvenção “*green box*” que seriam supostamente aceitáveis; outras medidas “*amber box*” não o são – o que também envolve compromissos vinculativos para reduzir os níveis de apoio agregado (o que não é contrário à redução negociada dos impostos no âmbito do GATT). Os subsídios da “*blue box*” estão ligados a um produto específico, mas não são concedidos para aumentar a produção e afetar os custos reais. A classificação da “*blue box*” abrange antes a ajuda ligada a programas de limitação da produção, sendo essa ajuda calculada de acordo com os dados de produção dos anos anteriores.⁹⁶⁴ Desse modo, as disciplinas de subsídios agrícolas são concebidas de acordo com os compromissos para a redução progressiva das subvenções.⁹⁶⁵

Nos termos do art. 1º. do Acordo sobre a Agricultura (AoA), “*despesas orçamentais*” ou “*despesas*” incluem a renúncia a receitas, de modo a que as medidas fiscais sejam abrangidas pelo acordo na medida em que constituem subsídios à exportação.⁹⁶⁶ O art. 1º do ASCM, que define o termo “subsídio” para os propósitos do ASCM, representa um contexto relevante para a

⁹⁶² Cf. M. J. TREBILCOCK; R. HOWSE; A. ELIASON, *The regulation of international trade*, cit., pp. 440-443. Entre as razões principais enumeradas para justificar os subsídios agrícolas destacam-se: (i) a excepcional volatilidade dos preços agrícolas, (ii) a segurança alimentar, e (iii) a preservação da vida rural e proteção ambiental.

⁹⁶³ L. BARTELS, “The Relationship between the WTO Agreement on Agriculture and the SCM Agreement: An Analysis of Hierarchy Rules in the WTO Legal System”, *Journal of World Trade*, vol. 50, 1, 2016, pp. 8-9. A disposição chave relativa à relação entre o ASCM e o AoA é o art. 21.1 do AoA: “*Aplicar-se-ão as disposições do GATT 1994 e dos demais Acordos Multilaterais de Comércio que figuram no Anexo 1A do Acordo Constitutivo da OMC, sujeitas às disposições do presente Acordo (AoA).*” O artigo 21.1 é uma regra de hierarquia, no sentido de uma regra que determina qual das duas regras “primárias” se aplica a um dado fato.

⁹⁶⁴ G. SINGH, *Subsidies in the Context...*, cit., p. 153.

⁹⁶⁵ P. WILSON, “World Trade Organization...”, cit., p. 248.

⁹⁶⁶ M. DALY, “WTO report”, cit., p. 79.

interpretação da palavra “subsídio” na acepção do AoA, pois é o único artigo no Acordo da OMC que fornece a definição desse termo. Isso não quer dizer que a definição de “subsídio” no ASCM, que se aplica para efeitos do ASCM, seja diretamente aplicável ao acordo sobre agricultura.⁹⁶⁷

É conveniente aplicar a interpretação da contingência de exportação adotada nos termos do art. 3.1.(a), do ASCM, à interpretação das contingências de exportação nos termos do art. 1(e), do AoA.⁹⁶⁸

4.6 Acordo sobre Medidas de Investimento relacionadas com o Comércio (TRIMs)

O TRIMs aplica-se a medidas de investimento relacionadas com o comércio de mercadorias (art. 1 do TRIMs), reconhecendo que certas medidas de investimento podem ter, para o comércio, efeitos restritivos e distorcivos. Nesse sentido, o art. 2º proíbe os membros da OMC de aplicar qualquer TRIMs que seja incompatível com os arts. III (*Tratamento Nacional*) e XI (*Eliminação geral das restrições quantitativas*) do GATT. Embora o Acordo não ofereça uma definição abrangente do termo “medidas de investimento”, algumas orientações sobre a sua cobertura são fornecidas em uma Lista Ilustrativa anexa ao Acordo.⁹⁶⁹

A lista ilustrativa de TRIMs proibidas contém quatro categorias de medidas presentes no Anexo do TRIMs: (i) benefícios que são condicionais ao atendimento de requisitos de conteúdo local; (ii) a capacidade de importar das empresas condicionada pelo seu desempenho na exportação; (iii) requisitos ou restrições de saldo cambial; e (iv) requisitos de vendas internas que envolvam restrições às exportações. Outros requisitos de desempenho não enunciados no TRIMs incluem, entre outros, requisitos de desempenho de exportação, requisitos de fabricação, requisitos de transferência de tecnologia e requisitos de *joint-ventures*.⁹⁷⁰

A dificuldade de firmar acordos sobre regras de investimentos tem levado à propagação de acordos bilaterais que procuram regular relações em matéria de investimentos, estipulando regras

⁹⁶⁷ US – FSC, *RPa*, *WT/DS108/R*, cit., p. 7.150.

⁹⁶⁸ US – UPLAND COTTON, *RORec*, *WT/DS267/AB/R*, cit., par. 571.

⁹⁶⁹ Por definição, a natureza ilustrativa da Lista significa que ela não constitui uma declaração exaustiva de medidas incompatíveis. Portanto, outras medidas além daquelas listadas podem ser consideradas incompatíveis com o TRIMs. Cf. CANADA - RENEWABLE ENERGY, *Relatório do Painel*, *WT/DS412/R*, *WT/DS426/R*, cit., par. 10.89.

⁹⁷⁰ Cf. M. L. STERLINI, “The Agreement on Trade-Related Investments Measures”, in Patrick F. J. Macrory, Arthur Edmond Appleton, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization: legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005, p. 440. Os requisitos de desempenho são freqüentemente empregues dentro da estrutura das políticas reguladoras dos países anfitriões de investimentos estrangeiros. Normalmente, essas medidas são aplicadas a empresas estrangeiras como requisito para obter autorização para se estabelecer e operar no país anfitrião ou para receber incentivos. Os requisitos de desempenho também são aplicados às empresas nacionais no contexto das políticas de desenvolvimento industrial.

de proteção ao investimento estrangeiro. Acrescente-se que é usual os governos utilizarem não apenas impostos, como também incentivos fiscais, para estimular o investimento estrangeiro, podendo ainda impor condições para garantir que os investimentos estejam de acordo com determinadas prioridades nacionais. Tais condições incluem especialmente: as disposições relativas ao conteúdo local, que requerem que o investidor utilize certa quantidade de fatores de produção locais (em vez de importados) em produções⁹⁷¹; e requerimentos de desempenho de exportação que obrigam o investidor a exportar determinada proporção da sua produção. Essas condições, assim como impostos e subsídios à exportação, podem distorcer o comércio.⁹⁷²

As TRIMs proibidas incluem, portanto, não só medidas obrigatórias, mas também aquelas com as quais a conformidade é necessária para se obter uma vantagem. Embora o termo “*vantagem*” não seja definido explicitamente no acordo, compreende-se que engloba todos os tipos de vantagens, incluindo a redução dos impostos.⁹⁷³ Registre-se que o acordo é limitado em seu âmbito. Não obstante, é de salientar, por exemplo, que ele não impede os países de anexarem requisitos de desempenho de exportação a incentivos fiscais ou não fiscais para o investimento; no entanto, tais requisitos são cobertos igualmente pelo ASCM. Também não os impede de exigir que uma percentagem mínima de atividade seja realizada por investidores locais, nem que o investidor estrangeiro deve trazer a tecnologia mais atualizada ou realizar certa quantidade ou tipo de pesquisa localmente.⁹⁷⁴

⁹⁷¹ INDIA - SOLAR CELLS, *RPa, Índia - Certain Measures Relating to Solar Cells and Solar Modules*, WT/DS456/R, 2016, par. 7.61-7.64. As medidas do DCR (*domestic content requirement*) são “medidas de investimento” porque o objetivo da Missão Solar Nacional é incentivar a produção de equipamentos de geração de energia solar na Índia; e este objetivo claro do governo é, como explicado no próprio Documento da Missão JNNSM, a necessidade de incentivar as capacidades de fabricação de células e módulos; as medidas do DCR estão “relacionadas com o comércio de bens”: porque as medidas são requisitos de conteúdo local, elas necessariamente estarão relacionadas com o comércio, porquanto tais requisitos, por definição, favorecem sempre o uso de produtos nacionais em detrimento de produtos importados e, portanto, afetam o comércio.

⁹⁷² M. DALY, “WTO report”, cit., pp. 77-78; G. G. VETTORI, “Contribuição ao estudo sobre...”, cit., pp. 75-80.

⁹⁷³ CANADA - RENEWABLE ENERGY, *Relatório do Painel*, WT/DS412/R, WT/DS426/R, cit., par. 7.166. O cumprimento do “Nível Mínimo de Conteúdo Doméstico Requerido” é necessário para que os geradores de eletricidade que utilizam tecnologias de energia solar fotovoltaica e eólica participem do Programa FIT, e assim “obtenham uma vantagem”.

⁹⁷⁴ BRAZIL - TAXATION, *RPa, WT/DS472/R WT/DS497/R*, cit., par. 7.801-7.802. O programa INOVAR-AUTO afeta, e de fato visa promover, o investimento; os programas também têm impacto no comércio, afetando a venda e a compra de produtos importados, incluindo os insumos utilizados na produção de produtos acabados e intermediários incentivados; neste sentido, se uma medida contém requisitos de conteúdo local, seria necessariamente uma medida “relacionada com o comércio”, porque tais requisitos, por definição, favorecem sempre o uso de produtos nacionais em detrimento de produtos importados e, portanto, afetam o comércio; o programa INOVAR-AUTO constitui uma medida de investimento relacionada com o comércio.

Por exemplo, a imposição de diferentes taxas de depreciação fiscal em máquinas produzidas internamente, em comparação com máquinas importadas, constituirá uma medida de imposto sobre o rendimento que favoreça os produtos domésticos. Esse tipo de discriminação é reconhecido no acordo sobre medidas de investimento relacionadas com o comércio, o qual fornece uma lista ilustrativa que abrange os incentivos fiscais ao rendimento condicionais à utilização de conteúdos locais ou à utilização limitada de insumos estrangeiros.⁹⁷⁵

Como caso envolvendo o TRIMs destaque-se *INDONESIA – AUTOS*⁹⁷⁶, onde as medidas contestadas são “medidas de investimento”, por terem objetivos de investimento, além de recursos de investimento, e se referirem a programas de investimento; medidas destinadas a incentivar o desenvolvimento na Indonésia da capacidade de fabrico local de veículos a motor acabados e peças e componentes; é inerente a esse objetivo essas medidas terem necessariamente um impacto significativo no investimento naqueles setores. As medidas contestadas “relacionam-se com o comércio”, porque preveem vantagens fiscais em veículos a motor acabados, utilizando determinado valor percentual de conteúdo local e vantagens alfandegárias adicionais sobre as importações de peças e componentes a serem utilizados em veículos a motor acabados, utilizando determinado valor percentual de conteúdo local; o cumprimento das disposições relativas à compra e à utilização de determinados produtos de origem doméstica é necessário para obter os benefícios fiscais e aduaneiros aplicáveis a esses programas de automóveis, tal como referido no ponto 1, alínea a), da lista ilustrativa de TRIMs.⁹⁷⁷

4.7 Acordo dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionadas com o Comércio (TRIPS)

O Acordo TRIPS estabelece normas mínimas para a proteção dos direitos de Propriedade Intelectual (PI), o que significa que os membros da OMC, geralmente, têm o direito de proporcionar níveis mais altos, mas não mais baixos, de proteção à PI.

⁹⁷⁵ J. E. FARRELL, “Effects of Global and...”, cit., p. 287.

⁹⁷⁶ *INDONESIA – AUTOS*, *RPa*, *WT/DS54/R*, *WT/DS55/R*, *WT/DS59/R*, *WT/DS64/R*, cit., par. 14.80, 14.85-14.89. No âmbito das medidas de cumprimento das disposições relativas à compra e à utilização de determinados produtos de origem doméstica, é necessário obter os benefícios fiscais e aduaneiros relativos a esses programas de automóveis, tal como referido no ponto 1, alínea a); o imposto e os benefícios do direito aduaneiro são “vantagens”.

⁹⁷⁷ *Ibid.*, par. 14.90. A redação da Lista Ilustrativa do Acordo TRIMs deixa claro que uma simples vantagem condicionada ao uso de bens domésticos é considerada violação do art. 2 do Acordo TRIMs, mesmo que o requisito de conteúdo local não seja como tal vinculativo.

De maneira semelhante ao GATT e ao GATS, são ponto de partida do TRIPS os princípios de TN e a NMF.⁹⁷⁸ A primeira parte do TRIPS estabelece regras que aplicam o princípio básico do GATT de não discriminação à proteção da propriedade intelectual. O art. 3.1 do TRIPS baseia-se na cláusula de tratamento nacional do GATT (art. III:4), enquanto o art. 4 do TRIPS baseia-se no art. I:1 do GATT, sobre tratamento NMF.⁹⁷⁹ Os arts. 3 e 4 do TRIPS incluem um elemento-chave das obrigações relevantes do GATT, que é a exigência de conceder “tratamento não menos favorável”.⁹⁸⁰

Em um segundo patamar, materializado numa harmonização internacional ou integração profunda, o Acordo TRIPS estabelece normas através da incorporação de vários tratados multilaterais existentes sobre PI.⁹⁸¹ Em especial, os membros devem cumprir os art. 1 a 12 e 19 da Convenção de Paris de 1967 (art. 2.1 do TRIPS), e os art. 1 a 21 da Convenção de Berna de 1971 (excluindo o art. 6bis) (art. 9.1 do TRIPS). O Acordo TRIPS baseia-se nesses tratados existentes, impondo obrigações substantivas adicionais e reconhecendo, ao mesmo tempo, certas exceções, tais como as relativas à segurança e às práticas anticoncorrenciais (art. 40.2 e art. 73 do TRIPS).⁹⁸²

O art. 3 do TRIPS prevê uma obrigação de tratamento nacional. A nota de rodapé 3 indica que a proteção compreenderá aspectos que afetem “a disponibilidade, aquisição, escopo, manutenção e aplicação dos direitos de propriedade intelectual”. Desse modo, não está claro se a tributação diferencial afetaria a “disponibilidade” ou qualquer uma dessas características.⁹⁸³ Entretanto, o tema é de

⁹⁷⁸ L. HINTSANEN, “National Report Finland”, cit., p. 273.

⁹⁷⁹ US – SECTION 211 APPROPRIATIONS ACT, *RORec, United States – Section 211 Omnibus Appropriations Act of 1998, WT/DS176/AB/R*, 2002, par. 242. A obrigação de tratamento nacional é uma cláusula fundamental subjacente ao TRIPS, tal como tem sido no GATT. A linguagem do Artigo 3.1 do TRIPS, em particular, é semelhante à do art. III:4 do GATT 1994; a jurisprudência sobre o art. III:4 do GATT 1994 pode ser útil na interpretação da obrigação de tratamento nacional no TRIPS.

⁹⁸⁰ M. KENNEDY, *WTO dispute settlement and the TRIPS agreement: applying intellectual property standards in a trade law framework*, Cambridge University Press, Cambridge, 2016, p. 207.

⁹⁸¹ Cf. A. M. ÁVILA ÁLVAREZ; M. A. DÍAZ MIER, “Reflexiones sobre el acuerdo ADPIC”, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, 3084, 2017, pp. 23–24. Um exame rápido da primeira parte, sobre disposições gerais, nos leva à consideração elementar de que o TRIPS faz parte da família da OMC, na medida em que incorpora os princípios tradicionais da OMC herdados do GATT (TN e NMF); mas há uma nuance: os membros terão de aplicar as disposições do acordo que afirmam que, no mínimo, devem atender aos critérios estabelecidos em várias convenções internacionais.

⁹⁸² A. D. MITCHELL; T. VOON, “TRIPS”, in D. L. Bethlehem (ed.) *The Oxford handbook of international trade law*, Oxford University Press, Oxford; New York, 2009, p. 187.

⁹⁸³ J. WAINCYMER, “International Tax and...”, cit., p. 891.

grande relevância, particularmente quando a questão envolve pagamento de royalties (pagos a não residentes).⁹⁸⁴

O art. 4 do TRIPS contém um regime abrangente de nação mais favorecida, o qual, diferentemente da maioria dos outros acordos econômicos internacionais, não contém uma reserva fiscal. Em parte, isso foi atribuído ao fato de que os regulamentos sobre o tratamento da propriedade intelectual, por um lado, e o direito tributário internacional, por outro, coexistem sem sobreposição, de modo que o art. 4 TRIPS não poderia ser aplicado diretamente ao direito fiscal. Entretanto, a redação do art. 4 do TRIPS permite, de fato, a aplicação da cláusula da nação mais favorecida, nela prevista para o tratamento de certos royalties. Nessa área, as regulamentações econômicas nas convenções de dupla tributação também envolvem alíquotas de imposto de renda; no âmbito da aplicação das cláusulas das nações mais favorecidas.⁹⁸⁵

Como resultado do TRIPS e da sua cláusula NMF, é necessário estendidas a todos os membros as práticas unilaterais, ou um acordo bilateral celebrado entre dois membros, concedendo e proporcionando maior proteção (“TRIPS-plus”), ou a melhoria dos procedimentos de registro, a fim de evitar qualquer incompatibilidade com as obrigações do TRIPS. O art. 4 prevê uma série de exceções enumeradas à NMF, que se referem a privilégios relevantes contidos na Convenção de Berna e na Convenção de Roma, que preveem reciprocidade e que, logicamente, não só excluem o tratamento nacional, mas também a NMF.⁹⁸⁶

O Acordo TRIPS não tem cláusula de exceção geral, embora tenha uma cláusula de exceção limitada, semelhante ao art. XX do GATT para patenteabilidade. O art. 27(2) do TRIPS prevê que os membros possam excluir a patenteabilidade de invenções quando for necessário impedir a exploração comercial da invenção por motivos de proteção da ordem pública ou da moralidade, inclusive para proteger a vida ou a saúde humana, animal ou vegetal, ou para evitar sérios prejuízos

⁹⁸⁴ Cf. P. I. MOTA; R. H. DA P. BORGES, “National Report Portugal”, cit., p. 583. A interpretação do art. 3 do TRIPS e sua nota de rodapé não ampla ao ponto de permitir confrontar um incentivo fiscal. Os autores destacam que a questão é relevante pois poderia ter impacto na compreensão sobre se o imposto retido na fonte diferenciado por pagamento de royalties constituiria violação à cláusula de tratamento nacional.

⁹⁸⁵ E. REIMER, “Steuerrechtliche Bezüge der völkerrechtlichen Meistbegünstigungspflichten”, in Axel Cordewener, Stefan Enchelmaier, Clemens Philipp Schindler, Siegbert Alber (eds.) *Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten: mit Diskussionsbeiträgen eines Münchener Symposions*, Beck, München, 2006 (Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht), p. 47.

⁹⁸⁶ T. COTTIER, “The Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual”, in Patrick F. J. Macrory, Arthur Edmond Appleton, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization: legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005, p. 1068.

ao meio ambiente, desde que essa determinação não seja feita apenas porque a exploração é proibida pela sua legislação.⁹⁸⁷

Finalmente, não menos importante, segundo o art. 66:2 do TRIPS⁹⁸⁸, os países desenvolvidos são obrigados a fornecer incentivos às empresas e instituições em casa com o objetivo de promover e incentivar a transferência de tecnologia para países menos desenvolvidos. A disposição permanece em grande parte sem efeito até aos nossos dias. Não se constatam esforços significativos para apoio à transferência de tecnologia, como seriam os incentivos fiscais para empresas investidoras, ou quaisquer outros benefícios.⁹⁸⁹

4.8 Mecanismos de Revisão de Políticas Comerciais (MRPC)

Almejando incrementar a transparência das políticas comerciais dos membros e assim facilitar o bom funcionamento do sistema comercial multilateral, os membros da Organização Mundial do Comércio (OMC) estabeleceram o Mecanismo de Revisão da Política Comercial (MRPC), cuja função é rever as políticas comerciais de cada membro da OMC a intervalos regulares. No Anexo 3 do Acordo de Marrakesh, está prescrito que os quatro membros com as maiores quotas do comércio mundial sejam revisados a cada dois anos, que os próximos dezesseis sejam revisados a cada quatro anos, e que outros sejam revisados a cada seis anos. Ao preparar os relatórios, a secretaria busca a cooperação dos membros relevantes, mas é a única responsável pelos fatos apresentados e pelas opiniões expressas.⁹⁹⁰ As disposições dos Acordos da OMC não são as únicas que exercem disciplina sobre a necessidade de notificação e transparência das medidas fiscais. Apesar de as obrigações de notificação contidas nos acordos da OMC (especialmente o art. X do GATT, o art. 25 do ASCM, os arts. 5 e 6 do TRIMS, o art. II do GATS e o art. 63 do TRIPS) garantirem um certo grau de transparência, este é reforçado pelo MRPC.

O MRPC vai além da mera notificação, obrigando por exemplo os membros a submeterem-se periodicamente à revisão de pares em que o Secretariado da OMC desempenha papel

⁹⁸⁷ W. J. DAVEY, *Non-discrimination in . . .*, cit., p. 246.

⁹⁸⁸ Art. 66:2 do TRIPS : “Os países desenvolvidos membros fornecerão incentivos às empresas e instituições em seus territórios com o objetivo de promover e incentivar a transferência de tecnologia para os países menos desenvolvidos membros, a fim de lhes permitir criar uma base tecnológica sólida e viável.”

⁹⁸⁹ Retratando as dificuldades enfrentadas pelos países de renda mais baixa nos desafios de assegurar a proteção de patentes e propiciar a disponibilidade de produtos acessíveis, especialmente no que toca a medicamentos, *vide*. E. KWABENA TETTEH, “Advance Market Commitments for R&D in Diseases That Disproportionately Affect Low-Income Countries”, *Journal of World Intellectual Property*, vol. 15, 4, 2012; F. M. SCHERER; J. WATAL, “Post-TRIPS Options for Access to Patented Medicines in Developing Nations”, *Journal of International Economic Law*, vol. 5, 4, 2002.

⁹⁹⁰ M. KENDE, *The Trade Policy Review Mechanism: a critical analysis*, First edition, Oxford University Press, Oxford, United Kingdom, 2018, pp. 1-10.

extraordinariamente proeminente. O objetivo do MRPC é contribuir para a melhor adesão de todos os membros a regras, disciplinas e compromissos assumidos ao abrigo dos acordos da OMC e, conseqüentemente, ao funcionamento mais suave do sistema de comércio multilateral, por meio da obtenção de maior transparência e entendimento de políticas e práticas comerciais dos membros, incluindo medidas fiscais.⁹⁹¹

No caso da tributação, a transparência implica quatro elementos-chave: (i) uma descrição da natureza das medidas fiscais; (ii) sua fundamentação ou objetivos; (iii) o seu custo (ou benefícios) em termos de receitas fiscais renunciadas (ou impostos recolhidos); e (iv) uma avaliação econômica da eficácia das medidas fiscais individuais (em relação às medidas alternativas) na realização dos seus objetivos específicos. Assim, o mecanismo permite a apreciação coletiva regular e a avaliação de uma gama completa de políticas e práticas comerciais de cada um dos membros, incluindo a tributação, e seu impacto no funcionamento do sistema de comércio multilateral.⁹⁹²

O MRPC não tenciona impor novos compromissos políticos aos membros, mas permite a avaliação das políticas e medidas relacionadas com o comércio e a tributação, apesar de não serem necessariamente contrárias ou, de fato, sujeitas a obrigações da OMC. Realmente, os TPRs já identificaram muitas medidas fiscais de distorção do comércio que podem infringir as regras da OMC. O mecanismo envolve revisões do órgão de revisão da política comercial (o Conselho Geral) de cada um dos membros, as políticas, práticas e medidas relacionadas com o comércio internacional, baseadas principalmente num relatório elaborado pelo Secretariado da OMC por sua própria responsabilidade, e noutro preparado pelo Estado membro em revisão.⁹⁹³

Existe uma série de medidas de fiscais que podem ser consideradas no âmbito das revisões da política comercial, classificáveis como (i) medidas de proteção dos produtores nacionais contra as importações, (ii) medidas de assistência às exportações, (iii) medidas de subsídios da produção

⁹⁹¹ Cf. U. BROLL; B. ECKWERT; K. P. WONG, “Transparency and Risk Sharing in International Trade”, *Manchester School*, vol. 82, 6, 2014, p. 730. O efeito da maior transparência na alocação *ex ante* da produção para os mercados interno e externo depende da receita marginal e das funções dos custos marginais. A maior transparência conduz a um esperado coeficiente mais elevado de exportações, se tanto a função da receita marginal doméstica como a função de custo marginal forem côncavas. Os resultados do modelo sugerem, assim, que uma maior transparência do mercado é potencialmente benéfica no sentido de Pareto.

⁹⁹² Cf. M. DALY, *Is the WTO...*, cit., pp. 28–29.

⁹⁹³ Cf. M. DALY, “WTO Rules...”, cit., p. 530. As políticas, práticas e medidas fiscais dos Membros estão a ser monitorizadas muito mais estreitamente no âmbito do mecanismo de revisão da política comercial (TPRM). Tal monitorização lança luz sobre a forma como as medidas fiscais ainda não abrangidas pelas regras da OMC podem, no entanto, ter efeitos econômicos equivalentes a (ou até piores que) medidas fiscais ou não fiscais proibidas pelas regras existentes da OMC. O TPRM pode abrir caminho à adopção de novas regras multilaterais em matéria de tributação. Por outro lado, uma vez que essas medidas tendem a ser mais prejudiciais para a economia do país que as impõe do que para as economias dos seus parceiros comerciais, pode-se colocar a questão de remover ou modificar tais medidas unilateralmente, independentemente de serem permitidas pelas regras da OMC.

interna, (iv) medidas destinadas a dissuadir ou atrair o investimento estrangeiro, e (v) ajustes fiscais de fronteira.⁹⁹⁴ Em resumo, o sistema MRPC poderia eventualmente apontar o caminho para os membros da OMC corrigirem seus próprios erros fiscais, sem a necessidade de litígios na OMC.⁹⁹⁵

4.9 Protocolo de Acesso à OMC

O “Pacote de Adesão” consiste no Protocolo de Adesão, no Relatório do Grupo de Trabalho e nos Cronogramas de Concessões, tanto para o comércio de bens como para o comércio de serviços.⁹⁹⁶ O Protocolo de Adesão é o documento jurídico pelo qual um Estado candidato se torna formalmente parte da OMC. De acordo com o art. XII:2 do Acordo constitutivo da OMC, em última instância, é o Conselho Geral ou Conferência Ministerial que decide sobre a questão da adesão. O artigo estipula que um acordo sobre os termos da adesão deve ser aprovado por maioria de dois terços; na prática, porém, essas decisões foram tomadas por consenso. O Protocolo de Adesão é anexado à decisão do Conselho Geral ou Conferência Ministerial. Note-se que, ao adotarem a Decisão, os membros da OMC propõem as condições de adesão do aplicante.⁹⁹⁷

Um Protocolo de Adesão consiste tipicamente em três partes. A Parte I (Geral) confirma que o candidato se tornará membro da OMC após a entrada em vigor do Protocolo, e estipula que o requerente aderirá ao Acordo da OMC, conforme retificado, emendado ou de outra forma modificado pelos instrumentos legais que possam ter entrado em vigor antes da data de entrada em vigor do Protocolo.⁹⁹⁸ Ainda nesta parte, estipula-se que o Protocolo, que incluirá os compromissos referidos Relatório do Grupo de Trabalho (WPR), passará a ser parte integrante do Acordo da OMC.⁹⁹⁹ A Parte II (compromissos) indica um calendário de concessões e compromissos. Finalmente, a Parte III (disposições finais) declara a data a partir da qual o Protocolo estará aberto para aceitação.¹⁰⁰⁰ As obrigações contidas no Acordo da OMC e seus

⁹⁹⁴ J. WAINCYMER, “International Tax and...”, cit., p. 891.

⁹⁹⁵ G. C. HUFBAUER, “Tax Discipline in...”, cit., p. 774.

⁹⁹⁶ Cf. J. E. SCALERA, *Negotiating membership in the WTO and the EU: the politics of accession*, Routledge, Taylor & Francis Group, London; New York, 2017, p. 24. O processo de adesão começa quando um Estado interessado envia um pedido de candidatura ao Secretariado do OMC. A partir daqui, a Secretaria abre o Grupo de Trabalho, que é o grupo de Estados membros que estão encarregados de supervisionar as negociações de adesão.

⁹⁹⁷ D. GERAETS, *Accession to the World Trade Organization A Legal Analysis*, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 57-58.

⁹⁹⁸ *Ibid.*, p. 94.

⁹⁹⁹ CHINA – AUTO PARTS, *RORec*, *WT/DS339/AB/R / WT/DS340/AB/R / WT/DS342/AB/R*, cit., par. 214. O relatório do grupo de trabalho de adesão deve ser interpretado de acordo com as regras de interpretação habituais, codificadas nos arts. 31 e 32 da Convenção de Viena.

¹⁰⁰⁰ D. GERAETS, *Accession to the...*, cit., pp. 87-89.

anexos são, desse modo, as “obrigações básicas” às quais todos os membros da OMC estão vinculados. Entretanto, novos membros que venham a aderir à OMC com base no art. XII do Acordo da OMC podem assumir, em alguns casos, compromissos em seus protocolos de adesão que excedam (ou sejam mais rigorosos do que) as obrigações estabelecidas no Acordo da OMC. Como Protocolo que apresenta obrigações além do Acordo da OMC “*WTO-Plus*”, cabe destacar o Protocolo da China.¹⁰⁰¹

Entre os pacotes de adesão, o Protocolo da China prescreve várias mudanças na política tributária do país.¹⁰⁰² Entre os principais efeitos da adesão da OMC às políticas fiscais da China, destaque-se que: (i) as políticas fiscais que não cumprem os requisitos da OMC e os compromissos do governo chinês precisaram de ser revistas; (ii) essas políticas fiscais, que facilmente induzem controvérsias a partir da perspectiva dos regulamentos da OMC, incluindo as políticas fiscais de tratamento não nacionais e as políticas fiscais que provavelmente constituem subsídios acionáveis, podem ser adequadamente ajustadas; (iii) após a adesão à OMC, foram necessárias contramedidas fiscais correspondentes para impulsionar o ajustamento da estrutura industrial doméstica e da estrutura de capital; (iv) as atuais políticas fiscais pertinentes devem ser ajustadas a fim de aliviar as empresas investidas estrangeiras, e o impacto excessivo sobre as empresas nacionais investidas, em particular as políticas fiscais diferenciadas aplicáveis às empresas estrangeiras e nacionais investidas, deve ser resolvido o mais rapidamente possível, tendo em vista a criação de um ambiente de concorrência leal para as empresas nacionais.¹⁰⁰³

Por exemplo, o par. 1.2 do protocolo de adesão da China prevê que o protocolo “é parte integrante” do acordo da OMC; como tal, as regras habituais de interpretação do direito internacional público, codificadas nos art. 31º e 32º da Convenção de Viena, são, nos termos do art. 3.2. o) da ERL, aplicáveis na clarificação do significado dos parágrafos do protocolo; regras habituais de interpretação do direito internacional público, codificadas na Convenção de Viena,

¹⁰⁰¹ Cf. J. Y. QIN, “The Challenge of Interpreting ‘WTO-PLUS’ Provisions”, *Journal of World Trade*, vol. 44, 1, 2010, p. 127. A interpretação de um Protocolo apresenta uma contestação ao órgão jurisdicional da OMC, pois contém grande número de obrigações substantivas que excedem os requisitos dos acordos da OMC. Apesar do seu conteúdo único, o Protocolo precisa de ser interpretado de forma consistente e coerente com todos os acordos da OMC, uma vez que se tornou parte integrante do Acordo que estabelece a OMC. O Protocolo, geralmente, não está redigido de forma tão rigorosa quanto os acordos da OMC e não tem o cuidado de especificar a relação entre uma disposição WTO-plus e as disciplinas geralmente aplicáveis da OMC.

¹⁰⁰² L. BAO, “Economic Globalization, WTO and Tax Reform in China”, *INTERTAX*, vol. 29, 10, 2001; L. F. HONG, “Tax Changes in China Impending upon Entry into the World Trade Organization”, *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, 2002.

¹⁰⁰³ L. BAO, “The WTO Accession and Tax Policy Options in China”, *INTERTAX*, vol. 29, 8/9, 2001, pp. 295-296.

são aplicadas de forma holística para interpretar o protocolo.¹⁰⁰⁴ Deve ter início uma análise das obrigações particulares estabelecidas no protocolo de adesão da China, e concentrar-se na linguagem real utilizada no próprio protocolo, destacando que as diferenças textuais e contextuais entre a linguagem no protocolo e as disposições pertinentes de outros acordos da OMC podem também informar numa análise interpretativa.¹⁰⁰⁵

Em síntese, como os acordos comerciais multilaterais são parte integrante do acordo de Marraquexe e, deste modo, do pacote único de direitos e obrigações da OMC, o protocolo de adesão da China integra também o mesmo pacote. Nem as obrigações nem os direitos podem ser automaticamente transpostos de uma parte do quadro jurídico para outra; em vez disso, saber se determinada disposição de um protocolo tem ligação objetiva com obrigações específicas ao abrigo do acordo de Marraquexe e dos acordos comerciais multilaterais, e se as exceções ao abrigo desses acordos podem ser invocadas para justificar a violação de tal disposição do protocolo, são questões a serem respondidas caso a caso. A análise deve também ter em conta a arquitetura global do sistema da OMC como pacote único de direitos e obrigações e quaisquer outros elementos interpretativos pertinentes, devendo ser aplicada às circunstâncias de cada litígio, incluindo a medida em causa e a natureza da alegada violação.¹⁰⁰⁶

Quando utilizado em diferentes contextos no protocolo de adesão da China, o termo “acordo da OMC” pode referir-se estritamente ao acordo de Marraquexe isoladamente, ou amplamente ao acordo de Marraquexe, juntamente com os acordos comerciais multilaterais com eles conexos.¹⁰⁰⁷

A China não pode recorrer às exceções gerais previstas no art. XX do GATT face às implicações da ausência de referências explícitas ao GATT 1994 no parágrafo 11.3 do seu protocolo de adesão. Se houvesse intenção comum de facultar o acesso ao art. XX do GATT 1994 no parágrafo 11.3 do protocolo, a menção a esse efeito teria sido incluída nesse número ou noutros

¹⁰⁰⁴ CHINA – RARE EARTHS, *RORec*, *WT/DS431/AB/R*, *WT/DS432/AB/R*, *WT/DS433/AB/R*, cit., par. 5.19; CHINA – RAW MATERIALS, *RORec*, *WT/DS394/AB/R* / *WT/DS395/AB/R* / *WT/DS398/AB/R*, cit., par. 278, 307.

¹⁰⁰⁵ US – TYRES (CHINA), *RORec*, *United States – Measures Affecting Imports of Certain Passenger Vehicle and Light Truck Tyres from China*, *WT/DS399/AB/R*, 2011, par. 118-121.

¹⁰⁰⁶ CHINA – RAW MATERIALS, *RORec*, *WT/DS394/AB/R* / *WT/DS395/AB/R* / *WT/DS398/AB/R*, cit., par. 5.57-5.63.

¹⁰⁰⁷ CHINA – RARE EARTHS, *RORec*, *WT/DS431/AB/R*, *WT/DS432/AB/R*, *WT/DS433/AB/R*, cit., par. 5.72.

locais do protocolo de adesão da China.¹⁰⁰⁸ Cabe ainda observar que as declarações no *Working Party Report* não identificadas como “compromissos” são de relevância interpretativa, na medida em que articulam as preocupações dos membros da OMC no momento, em relação à utilização de direitos de exportação da China.¹⁰⁰⁹

4.10 Conclusões parciais

Nesta parte ficou patente a presença marcante de dispositivos com conteúdo fiscal nos principais acordos da OMC (GATT, ASMC e GATS), bem como a existência de provisões no tocante a medidas fiscais em vários outros acordos, nomeadamente TRIMs, AoA, AVA e Mecanismo de Revisão das Políticas Comerciais - TPRM. Ficou confirmada entretanto a complexidade da temática, em face das interpretações formuladas no âmbito do ORL da OMC, e a persistência de controvérsias em várias matérias. Adicionalmente, tornou-se irrefutável a forte influência dos Acordos da OMC sobre o direito tributário e sobre qualquer potencial medida ou reforma tributária que envolva a tributação de atividades transfronteiriças.

Entretanto, ficou igualmente patente que os acordos da OMC estão repletos de limitações, exceções e mecanismos normativos através dos quais o protecionismo de natureza tributária pode ser (re)imposto tanto temporariamente quanto a longo prazo. Há espaço político substancial para utilizar impostos/subsídios em vista da produção de incentivos ao investimento, também porque geralmente o remédio para casos de violação comprovada é apenas de natureza prospectiva. De fato, a OMC não restringe significativamente a soberania fiscal, salvo se uma política e a regulamentação tributária interna for aplicada de forma discriminatória.

Para encerrar o que foi discutido neste capítulo, destacaríamos o combate à discriminação tributária. A preocupação com a não-discriminação, no que toca às suas dimensões, à cláusula de nação mais favorecida (NMF) e de tratamento nacional (TN), está presente nos acordos apreciados, com forte repercussão sobre o regime internacional da tributação dependente de várias fontes. É igualmente indiscutível que o conceito de não discriminação pode ser rastreado até à ideia de igualdade de tratamento. O direito comercial mundial internacional não tem, portanto, um princípio geral de igualdade; tem sim um grande número de normas individuais que requerem igualdade de tratamento em determinadas situações, numa base seletiva. Até que ponto está a ideia

¹⁰⁰⁸ CHINA – RAW MATERIALS, *RORec*, *WT/DS394/AB/R* / *WT/DS395/AB/R* / *WT/DS398/AB/R*, cit., par. 293, 299.

¹⁰⁰⁹ *Ibid.*, par. 299, Nr. 576.

de igualdade de tratamento ancorada na DNA da OMC pode adivinhar-se pelo conceito de produto similar que vai sendo tecido através dos mais diferentes acordos e instrumentos.

Neste capítulo, discutimos as provisões presentes nos acordos da OMC e a sua possível interseção com a fiscalidade, fazendo referência à jurisprudência de modo a identificar e compreender a interpretação emitida no Sistema de Resolução de Litígios. No próximo capítulo, voltaremos a apreciar a jurisprudência, agora no tocante à temática tributária, tendo em conta todo o *case law* que tenha relação com a tributação.

5. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA COM CONTEÚDO FISCAL EM DISPUTAS NA OMC

“A promulgação de um plano fiscal que inclua disposições que constituem claras violações das nossas obrigações na OMC corre o risco de gerar litígios significativos e retaliação por parte dos nossos parceiros comerciais...” (TL)

JENNIFER HILLMAN¹⁰¹⁰

A resolução de litígios do comércio internacional é uma das principais atividades da OMC.¹⁰¹¹ As disputas surgem quando um governo membro acredita que outro esteja violando um acordo ou compromisso realizado na OMC. Destaque-se que sempre se reconheceu que a OMC possui um dos mais ativos mecanismos internacionais de solução de controvérsias. Desde 1995, quase 600 disputas foram levadas à OMC, e foram emitidas mais de 400 deliberações.¹⁰¹²

O estudo dessa jurisprudência com conteúdo fiscal é importante, pois oferece respaldo à análise de casos futuros.¹⁰¹³ Porém, urge advertir que, para a doutrina, o *stare decisis* ou precedente vinculativo não faz parte do Sistema de Resolução de Litígios (SRL) da OMC. É pacífico que os relatórios do Painel e dos Órgãos de Recurso (ORec) não são vinculativos, exceto no que diz

¹⁰¹⁰ J. HILLMAN, *Why the Ryan-Brady Tax Proposal Will Be Found to Be Inconsistent with WTO Law*, Institute of International Economic Law Issue Brief, Rochester, NY, 2017, p. 13, data de consulta 28 setembro 2018, in <https://papers.ssrn.com/abstract=3120019>.

¹⁰¹¹ Cf. A. AMARAL JUNIOR; L. M. DE O. PIRES; C. L. CARNEIRO, *The WTO dispute settlement mechanism*, Springer Berlin Heidelberg, New York, NY, 2019, p. 4. o Sistema de Resolução de Litígios da OMC (SRL) é considerado elemento central no fornecimento de segurança e previsibilidade ao sistema comercial multilateral. Caso contrário, a pronta solução de controvérsias nos termos dos acordos da OMC é essencial para o funcionamento eficiente da OMC e para a manutenção do equilíbrio adequado entre os direitos e obrigações dos membros.

¹⁰¹² Cf. WORLD TRADE ORGANIZATION, “WTO | dispute settlement – chronological list of disputes cases”, data de consulta 2 outubro 2019, in https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_status_e.htm.

¹⁰¹³ Cf. J. PAUWELYN, “The application on non-WTO rules of International Law in WTO disputes settlement”, in Patrick F. J. Macrory, Arthur Edmond Appleton, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization: legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005, pp. 1424-25. A jurisdição substantiva dos painéis da OMC limita-se a reivindicações ao abrigo de acordos abrangidos pela OMC. No entanto, os painéis também têm certos poderes jurisdicionais implicados ou incidentais. Embora a jurisdição dos painéis da OMC esteja limitada às reivindicações da OMC, no exame dessas reivindicações, os painéis podem ter que se referir ou aplicar outras regras que não são de direito internacional da OMC. Com base na jurisprudência explícita, é agora além da dúvida que os painéis podem fazê-lo na interpretação dos termos estabelecidos nas disposições da OMC. É, além disso, a prática usual para os painéis da OMC e o ORec aplicar certas regras do direito internacional geral a questões em que o acordo da OMC em si é silencioso (como o ônus da prova, o devido processo, a representação ante os painéis ou o erro na formação de tratados).

respeito à resolução de disputas entre as partes.¹⁰¹⁴ No entanto, os relatórios dos painéis e ORec podem ser tidos em consideração quando forem relevantes para um litígio.¹⁰¹⁵ O tratamento dos relatórios anteriores de algum Painel e do ORec como precedentes constitui ferramenta útil para assegurar cada adjudicação eficaz da OMC. Ademais, suas decisões não representam regras rígidas ou interpretações inflexíveis, uma vez que os painéis e ORec possuem margem de manobra suficiente para se desviarem, adotando raciocínios novos.¹⁰¹⁶

Entretanto, existem controvérsias. Cite-se RORec no caso US – STAINLESS STEEL¹⁰¹⁷, que alegou que os painéis subsequentes não são livres para desconsiderarem as interpretações jurídicas e a *ratio decidendi*¹⁰¹⁸ contidas nos relatórios anteriores do ORec já adotados pelo órgão de resolução de litígios (ORL). Constatou-se também que a interpretação jurídica incorporada nos relatórios do Painel e ORec adotados passou a integrar o *acquis* do sistema de resolução de litígios (SRL) da OMC. Além disso, a garantia de *segurança e previsibilidade* no sistema de solução de controvérsias, contemplada no art. 3.2 do ERL, implica que, sem motivos cogentes, um órgão adjudicatório resolverá a mesma questão jurídica da mesma forma em caso subsequente. Ainda nessa ocasião, o RORec apontou que, embora a aplicação de cada disposição possa ser considerada confinada ao contexto em que se realiza, a relevância da clarificação contida nos relatórios adotados do ORec não se limita à aplicação de uma disposição específica em determinados casos.

Os relatórios do painel adotados são parte importante do GATT *acquis* que fornece orientação à OM, devendo sempre ser levados em conta quando forem relevantes para qualquer

¹⁰¹⁴ A doutrina do *stare decisis* não faz parte do sistema de resolução de litígios (SRL) da OMC. Não há nenhum sistema de precedentes no DSU. *Vide*: INDIA – PATENTS (EC), RPa, *India – Patent Protection for Pharmaceutical and Agricultural Chemical Products*, queixa da EC e seus estados membros, WT/DS79/R, 1998, par. 7.25-7.30; US – CONTINUED ZEROING, RPa, *United States – Continued Existence and Application of Zeroing Methodology*, WT/DS350/R, 2008, par. 7.31.

¹⁰¹⁵ US – SHRIMP, RORec, WT/DS58/AB/R, cit., par. 107-110.

¹⁰¹⁶ S. BECKERLE, “Stare Decisis in the WTO Dispute Settlement Procedure: A Response to the Trump Administration’s Criticism”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 14, 11, 2019, p. 516.

¹⁰¹⁷ US – STAINLESS STEEL (MEXICO), RORec, *United States – Final Anti-Dumping Measures on Stainless Steel from Mexico*, WT/DS344/AB/R, 2008, par. 158-161.

¹⁰¹⁸ Os termos “*ratio decidendi*” e “*obiter dicta*” (singular: *obiter dictum*) são usados em raciocínio e argumentos jurídicos nos relatórios de painéis e do ORec. Desenvolvidos no contexto do sistema jurídico *common law*, em que a jurisprudência cria precedentes, a doutrina do *stare decisis* preceitua que decisões do órgão judicial vinculam decisões futuras. Entretanto, a doutrina *stare decisis* não faz parte do sistema da OMC; os termos mencionados acima têm sido utilizados como ferramentas analíticas para avaliar a relevância e a aplicação dos resultados e raciocínio nos relatórios adotados do painel e do ORec.

litígio. Os relatórios de painéis não adotados não têm estatuto jurídico no GATT ou na OMC, mas podem, no entanto, fornecer orientações úteis.¹⁰¹⁹

Inegavelmente, por coerência estrutural, presume-se que os achados e razões em um relatório de painel ou ORec já adotado podem ser tomados em consideração quando forem relevantes para a disputa. No caso dos relatórios adotados do ORec à luz da estrutura hierárquica contemplada no ERL, os painéis devem seguir as interpretações legais do ORec e a *ratio decidendi*, a menos que haja razões cogentes para fazer de outra maneira¹⁰²⁰.

A relevância dos julgados deve ser apreciada caso a caso. Dependerá do grau em que a jurisprudência possa ser identificada no caso particular. Quando as questões jurídicas e os fatos abordados no relatório adotado forem idênticos aos do caso em mãos, o grau de relevância será presumivelmente elevado. À medida que as questões jurídicas ou os fatos no caso se afastem dos que são abordados no relatório, o grau de relevância pode declinar.

Quais são as razões cogentes para se afastar de interpretações jurídicas e *decidendi ratio* em relatórios ORec adotados? O significado ordinário de “razões cogentes” refere-se a razões que são convincentes. As razões cogentes poderiam, indiscutivelmente, incluir erros ou omissões na análise jurídica, a evolução dos princípios jurídicos pertinentes e diferenças em fatos e circunstâncias que afetem a aplicação de determinado ponto do direito ao caso em questão.

5.1 Case Law relativo à tributação na OMC

Atualmente, não há dúvidas de que as medidas tributárias e os subsídios fiscais estão sujeitos aos acordos da OMC. É mister reconhecer que a jurisprudência da OMC é dinâmica e pode aumentar ou reduzir o espaço político governamental em certas áreas. Após o estabelecimento da OMC e a implementação nela do SRL, as decisões tornaram-se executáveis, e de grande importância. Anteriormente, essas resoluções eram, em sua maioria e essencialmente, opiniões que apenas refletiam a visão da OMC sobre determinadas questões. No entanto, com o ORL, os acordos da OMC se tornaram sentenças rígidas e, portanto, vinculativas para as partes envolvidas.¹⁰²¹

¹⁰¹⁹ JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RORec*, *WT/DS8/AB/R*, *WT/DS10/AB/R*, *WT/DS11/AB/R*, cit., pp. 28-32.

¹⁰²⁰ US – STAINLESS STEEL (MEXICO), *RORec*, *WT/DS344/AB/R*, cit., par. 161-162.

¹⁰²¹ A. NOVIKOV, “WTO Law: VAT/GST...”, cit., pp. 723-724.

As disputas tributárias constituem, desde o início do GATT, uma porção essencial do número total de casos, sendo que em torno de 10% do total de disputas comerciais apresentadas perante a OMC e o GATT 1947 contestaram medidas fiscais dos membros do GATT/OMC em vários casos relativos a tributos indiretos e diretos, bem como subsídios fiscais.

Os casos de tributação indireta tornam-se, muitas vezes, objeto das resoluções do Painel da OMC e são parte significativa da jurisprudência da OMC. Considera-se que a maioria dessas disputas envolveu impostos indiretos, incluindo impostos sobre bebidas alcoólicas, cigarros, periódicos, e sobre vendas de automóveis (na Indonésia), bem como IVA sobre circuitos integrados (na China). De fato, observando os resultados, seria possível afirmar que a OMC é considerada muito efetiva na resolução de casos de tributos indiretos. No que toca aos tributos diretos, existem casos marcantes como aqueles que questionaram a legislação americana do FSC/ETI, confirmando que os tributos sobre a renda podem também tornar-se mecanismos de protecionismo e de incentivo às exportações internas

Adicionalmente, vários casos envolvem também subsídios fiscais; já nas primeiras disputas se reconhecia a importância dos subsídios como incentivos fiscais. Desde a entrada em vigor do ASCM, um número de (alegados) subsídios de imposto de renda foram explicitamente considerados no referido acordo, cujo art. 1.1(a)(1)(ii) refere as medidas fiscais, bem como o Anexo I item (e), que faz menção de impostos diretos no contexto dos subsídios à exportação.

A seguir, apresenta-se uma breve análise das mais relevantes disputas tributárias no âmbito do GATT e da OMC. Nos anexos 2 e 3, apresentam-se quadros sinópticos das lides tributárias enfrentadas pela OMC e pelo GATT (1947-1995).

5.1.1 Disputas em medidas tributárias no período do GATT

Os relatórios adotados do Painel são parte importante do GATT *acquis*, fornecendo orientação para decisões na égide da OMC. Devem sempre ser levados em conta quando são relevantes para qualquer litígio. Os relatórios de painéis não adotados não têm estatuto jurídico no GATT ou na OMC, mas podem fornecer orientações úteis.¹⁰²²

¹⁰²² JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RORec*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, cit., pp. 28-32.

5.1.1.1 BRAZIL – INTERNAL TAXES

Uma das primeiras disputas em matérias tributárias envolveu alegações de que nos impostos brasileiros se discriminavam conhaques, relógios e cigarros, dependendo do país de origem.¹⁰²³ Durante as discussões do caso, o Brasil comprovou inexistir discriminação nos conhaques e nos cigarros; porém, no que toca aos relógios, argumentou que a maioria das importações provinha de países que não eram partes contratantes no GATT; o imposto interno, embora discriminatório, não violou o art. III:1, que proíbe impostos que asseguram proteção à produção doméstica.

O grupo de trabalho que apreciou o caso discordou, mantendo que o art. III:2 proíbe os impostos mais elevados do que aqueles aplicados ao produto doméstico similar, mesmo que as importações da outra parte contratante seja substancial, pequena ou mesmo não existente.¹⁰²⁴ O objetivo dos reclamantes em BRAZIL – INTERNAL TAXES era o de utilizar o caso como precedente para o art. III. No entanto, ao longo de oito anos, o Brasil, de fato, não realizou qualquer ação tangível, apesar de a França ameaçar retaliação, ao abrigo do art. XXIII (Proteção de Concessões e Vantagens).¹⁰²⁵

Em 1956, finalmente, o Brasil completou a revisão de suas listas de concessões tarifárias, e a questão foi, em grande parte, resolvida ainda na ausência de decisão formal do Painel. Apesar de a disputa nunca ter sido efetivamente julgada, o caso estabeleceu precedente para procedimentos relativos à obrigação de tratamento nacional, que seria continuamente discutida durante todo o GATT e até a era da OMC.

5.1.1.2 UNITED STATES – TAXES ON PETROLEUM AND CERTAIN IMPORTED SUBSTANCES

Outra disputa marcante foi aquela em que os Estados Unidos, que mantinham uma diferença de tributação do petróleo importado e nacional, alegaram que o diferencial era tão pequeno que qualquer impacto sobre as compras nos EUA era insignificante, devido à elasticidade do preço muito baixo da demanda por petróleo. Entretanto, o Painel concluiu que o imposto sobre o petróleo era incompatível com o art. III:2, primeira frase e, conseqüentemente, constituía caso

¹⁰²³ (GATT) BRAZIL – INTERNAL TAXES, *Relatório do Grupo de Trabalho, Brazilian Internal Taxes (Segundo Relatório)*, adotado 30 Junho 1949, BISD II/181 (GATT/CP.3/42).

¹⁰²⁴ *Ibid.*, par. 16.

¹⁰²⁵ A. DAVIS, “The Shochu Conundrum: Economics and the General Agreement on Tariffs and Trade Article III”, *Global Trade and Customs Journal*, 2017, p. 34.

prima facie de anulação. O Painel sugere que os Estados Unidos apliquem o imposto sobre o petróleo em conformidade com suas obrigações ao abrigo do GATT.¹⁰²⁶

No que diz respeito à questão dos ajustamentos fiscais de fronteira, o Painel observou que as regras de ajustamento fiscal do GATT distinguem impostos sobre os produtos e impostos não diretamente cobrados sobre os produtos, mas não distinguem os impostos com diferentes finalidades políticas, concluindo que o imposto sobre os produtos químicos é, em princípio, elegível para ajustes fiscais de fronteira. Por conseguinte, o Painel não examinou se o imposto sobre os produtos químicos serviu para fins ambientais e, em caso afirmativo, se um ajustamento fiscal de fronteira seria coerente com esses fins, nem abordou a coerência da medida com os objetivos ambientais.¹⁰²⁷

5.1.1.3 UNITED STATES – MEASURES AFFECTING ALCOHOLIC AND MALT BEVERAGES

A disputa em causa foca as medidas fiscais federais e estaduais americanas sobre cerveja e vinho. O Canadá reclamou que os impostos federais e estaduais dos EUA discriminaram produtos importados. Os Estados Unidos alegaram que qualquer discriminação fiscal tinha efeito de *minimis* sobre o comércio, semelhantemente ao argumento dos EUA no caso do petróleo 1987, igualmente rejeitado pela mesma razão. O Painel considerou que a aplicação da alíquota de tributação mais baixa na cerveja doméstica do que na cerveja importada constitui tratamento menos favorável e, por conseguinte, a medida era incompatível com o art. III: 2, primeira frase.¹⁰²⁸ Constatou, ainda, que, devido ao crédito fiscal dado aos pequenos produtores norte-americanos de vinho e cidra em relação ao imposto federal de consumo, face ao vinho e cidra importados do Canadá, estaria em violação do art. III:2, primeira frase do GATT.

Os argumentos americanos foram afastados nos termos do art. III: 8 (b), que lê: “*As disposições deste artigo não impedirão o pagamento de subsídios exclusivamente a produtores nacionais, compreendidos os pagamentos a produtores nacionais...*” O Painel entendeu que as palavras “pagamento de subsídios” se referem apenas a subsídios diretos, e não a créditos fiscais ou reduções fiscais.¹⁰²⁹ Constatou que uma série de leis estaduais relacionadas com a tributação e regulação de bebidas alcoólicas violam

¹⁰²⁶ (GATT) US – SUPERFUND, *Relatório do Painel, United States – Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, adotado 17 Junho 1987, BISD 34S/136*, par. 5.1.11.

¹⁰²⁷ *Ibid.*, par. 5.2.3-5.2.6. No caso US – SUPERFUND, o Painel afirmou “*whether a sales tax is levied on a product for general revenue purposes or to encourage the rational use of environmental resources, is (...) not relevant for the determination of the eligibility of a tax for border tax adjustment?*”.

¹⁰²⁸ (GATT) US – MALT BEVERAGES, *RPa, United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages, adotado 19 Junho 1992, BISD 39S/206*, cit., par. 5.2-5.6.

¹⁰²⁹ *Ibid.*, par. 5.7-5.9.

os art. III:2 e III:4 do GATT. A defesa dos EUA justificou certas medidas nos termos do artigo XX (d), da cláusula de legislação vigente. O Painel concluiu que os Estados Unidos não demonstraram a necessidade de adotar medidas incompatíveis com o acordo geral, em resultado de sua estrutura constitucional federal, nem que são cumpridas as condições para a aplicação do artigo XXIV:12. Isto é, tomar as medidas razoáveis para que sejam cumpridas as disposições daquele acordo pelos governos e autoridades regionais e locais dentro de seus territórios.

5.1.1.4 ITALY – AGRICULTURAL MACHINERY

Nesse caso, o Painel revisou a medida italiana que concedeu taxas de juros mais favoráveis aos empréstimos que foram utilizados para comprar máquinas agrícolas italianas. Como a medida favoreceu o uso doméstico no lugar de produtos importados, verificou-se que violou o art. III.¹⁰³⁰ Igualmente, apreciaram-se medidas fiscais que limitaram as deduções do imposto sobre o rendimento dos equipamentos de negócio importados, ou que permitiram, reversamente, a depreciação acelerada, no caso de bens domésticos, violariam o art. III, uma vez que favorecem os produtos domésticos sobre as importações.¹⁰³¹

Em resposta a um pedido de exame às medidas italianas, se estariam em violação do art. III, o Painel chamou a atenção da Itália para os efeitos adversos que as facilidades de crédito e tributárias aos compradores de máquinas produzidas italianas tinham sobre as exportações do Reino Unido de maquinaria agrícola, e sugeriu que se modificasse a lei para limitar esses efeitos adversos. Ao chegar a tal conclusão, o Painel constatou que o art. III: 4 aplicou-se não apenas às leis e regulamentações que governaram diretamente as condições de venda ou compra, mas também a quaisquer leis ou regulamentos que pudessem modificar negativamente as condições de concorrência entre os produtos domésticos e importados no mercado interno. O Painel considerou que as condições de crédito e de dedutibilidade fiscal influenciariam o número de compradores na seleção de tratores, modificando assim as condições de concorrência. O Painel também concordou que o art.III:8(b) não seria aplicável, à medida que as facilidades de crédito e fiscal eram concedidas aos compradores e aos produtores de maquinaria agrícola.

¹⁰³⁰ *Relatório do Painel, Italian Discrimination Against Imported Agricultural Machinery, adotado 23 Outubro 1958, BISD 7S/60 (L/833), 1958, par. 25.*

¹⁰³¹ As exigências de conteúdo local podem em certos contextos ser consideradas subsídio proibido. Cf. L. P. CUNHA, “Observações sobre a importância das regras de origem no comércio internacional”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 55, 2012, p. 221. Como resultado de preferência alfandegária geram-se rendas, compensadas com perda de receita alfandegária. Estamos diante de um “*subsídio (encapotado) à exportação*”.

5.1.1.5 INCOME TAX PRACTICES (BELGIUM, FRANCE, NETHERLANDS, UNITED STATES)

Quatro disputas, conhecidas comum e coletivamente como INCOME TAX PRACTICES, envolveram medidas fiscais, respectivamente, da França, da Bélgica, dos Países Baixos e dos Estados Unidos. Foi alegado que cada uma das medidas fiscais envolveria subsídios à exportação. Nessas disputas, os painéis, cada um dos quais tinha a mesma composição, puseram a circular os seus relatórios junto das partes contratantes do GATT, em novembro de 1976. Em cada litígio, os painéis constatam que a medida tributária controvertida era incompatível com o art. XVI: 4 do GATT¹⁰³², representando subsídio à exportação. Esses relatórios do Painel mostraram-se altamente controversos junto das partes contratantes, e resultaram em impasse entre eles, o que, por algum tempo, impediu a adoção por qualquer um desses relatórios das regras do art. XXIII do GATT. Após vários anos de impasse, e, na verdade, depois de algumas das partes contratantes assinarem o código de subsídios da ronda de Tóquio, em dezembro de 1981, as partes contratantes adotaram os quatro relatórios do painel nos casos de legislação tributária.

Em resposta a um pedido para examinar se a *US tax legislation*, em *Domestic International Sales Corporations (DISC legislation)*, era compatível com as regras relativas a subsídios no GATT, o Painel concluiu que a legislação DISC era subsídio à exportação, uma vez que os seus benefícios surgiram em consequência dos resultados das exportações, e que, por ser subsídio à exportação que conduziria a um aumento das exportações, estava igualmente abrangida pela obrigação de notificação contida no art. XVI:1. O Painel não examinou se os benefícios resultariam em que os EUA obtivessem uma parcela desproporcional do mercado mundial contrária ao art. XVI:3.¹⁰³³ O Painel também concluiu que a legislação DISC tinha alguns efeitos incompatíveis com as obrigações dos Estados Unidos no art. XVI:4, e que, ao contrário do alegado, o preço de mercado

¹⁰³² O art. XVI:4 do GATT dispõe: “Além disso, a partir de 1º de janeiro de 1958, ou o mais cedo possível depois desta data, as Partes Contratantes cessarão de conceder direta ou indiretamente qualquer subvenção, de qualquer natureza que ela seja, à exportação de qualquer produto que não seja produto de base, que tenha por resultado reduzir o preço de venda na exportação desse produto abaixo do preço comparável cobrado aos consumidores do mercado interno para o produto similar. Até 31 de dezembro de 1957, nenhuma Parte Contratante estenderá o campo de aplicação de tais subvenções além do nível existente em 1º de janeiro de 1955, instituindo novas subvenções ou estendendo as subvenções existentes.”

¹⁰³³ O art. XVI:3 do GATT dispõe: “Em consequência, as Partes Contratantes deveriam se esforçar no sentido de enviar a concessão de subvenções à exportação de produtos base. Contudo, se uma Parte Contratante consegue diretamente ou indiretamente, sob uma forma qualquer, uma subvenção que tenha por efeito aumentar a exportação de um produto de base originária de seu território, esta subvenção não será concedida de tal maneira que a mencionada Parte Contratante detenha então uma parte mais do que razoável do comércio mundial de exportação do mesmo produto, tendo em vista a participação das Partes Contratantes no comércio deste produto durante um período de referência anterior, assim como todos os fatores especiais que possam ter afetado ou que possam afetar o comércio em questão.”

de exportação reduzido não conduziria automaticamente à redução dos preços do mercado interno.¹⁰³⁴

5.1.1.6 BELGIAN FAMILY ALLOWANCES (ALLOCATIONS FAMILIALES)

Foi solicitado a um painel examinar se a lei belga, que cobrava tributo sobre os bens estrangeiros adquiridos por organismos públicos belgas e que tivessem sua origem em países cujo sistema de prestações familiares não atendesse a requisitos específicos, violava o art. I:1, II:2 e/ou III:2.¹⁰³⁵ O painel observou que a imposição se restringia apenas a produtos adquiridos por organismos públicos para uso próprio e não a importações como tal, e que a imposição foi cobrada, não no momento da importação, mas quando o preço de compra foi pago pelo organismo público. Por conseguinte, afigura-se que a imposição deveria ser tratada como uma “carga interna” na acepção do art. III: 2, e não como encargo de importação na acepção do art. II:2. A Bélgica concedeu a isenção da imposição aos produtos adquiridos por organismos públicos quando eles provinham de determinadas partes contratantes e para os quais o GATT estava definitivamente em vigor. É evidente que essa isenção teria de ser concedida incondicionalmente a todas as outras partes contratantes, nos termos do art. III: 2.

5.1.1.7 US – TAX ON AUTOMOBILES

Esta disputa diz respeito a três medidas legais dos EUA relacionadas com impostos e regulamentações sobre automóveis.¹⁰³⁶ Primeiro, o *Omnibus Budget Reconciliation Act* de 1990 (“OBRA 1990”), que impõe um “imposto de luxo” sobre automóveis. Inicialmente, o imposto de luxo aplicado sobre a primeira venda de veículos acima de US\$30.000 (e em vários outros produtos). O imposto era igual a trinta por cento sobre o valor do preço acima de \$30.000 para veículos de passageiros. Ele foi pago pelo cliente ao revendedor, que enviava recibos periodicamente para a Receita Federal dos EUA. O imposto aplicado a ambos os veículos domésticos e importados, o *Omnibus Budget Reconciliation Act* de 1993, modificou o imposto sobre os veículos de passageiros, indexando o limiar de US\$30.000 à inflação que ocorre após 1990, e que elevou o limiar para US\$32.000, a partir de 1 de janeiro de 1994.

¹⁰³⁴ (GATT) BELGIUM – INCOME TAX, (*GATT*) *Belgium – Income Tax*, adopted 7-8 December 1981, BISD 23S/127 and 28S/114 (L/4424), cit.; (GATT) FRANCE – INCOME TAX, *Panel Report, Income Tax Practices Maintained by France*, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/114 e 28S/114, cit.; (GATT) NETHERLANDS – INCOME TAX, *Relatório do Painel, Income Tax Practices Maintained by The Netherlands*, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/137 e 28S/114, cit.; (GATT) US – DISC, *Relatório do Painel, United States Tax Legislation (DISC)*, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/98 e 28S/114, cit.

¹⁰³⁵ (GATT) BELGIUM – FAMILY ALLOWANCES, *Relatório do Painel, Belgian Family Allowances (Allocations Familiales)*, adotado 7 Novembro 1952, BISD 1S/59 (G/32), cit.

¹⁰³⁶ (GATT) US – TAXES ON AUTOMOBILES, *RPa, United States – Taxes on Automobiles*, 11 Outubro 1994, não adotado, DS31/R.

Segundo o *Energy Tax Act* of 1978 e seus regulamentos, impôs um imposto “*gas guzzler*” sobre automóveis. Os fabricantes (e importadores) foram obrigados a pagar impostos sobre os seus automóveis com base na eficiência de combustível, com impostos mais elevados para veículos menos eficientes em termos de combustível. O imposto é avaliado com base no “tipo de modelo” de um automóvel particular, que inclui todos os automóveis que compartilham características de projetos principais que influenciam a economia de combustível e são facilmente reconhecíveis pelos consumidores. Em 1990, a OBRA 1990 duplicou as alíquotas de imposto que estavam em vigor desde 1986. Terceiro, o *Energy Policy and Conservation Act* (EPCA 1975), e seus regulamentos, alterados, exigia que fosse calculado um valor médio de economia de combustível para toda a frota de veículos do fabricante e do importador, ou “*corporate average fuel economy*” (*CAFE regulations*). O EPCA exigia que os valores médios obrigatórios da economia de combustível fossem ajustados para todos os fabricantes para cada modelo-ano. Seriam aplicadas sanções pecuniárias quando não fossem conforme os valores da legislação.

O Painel concluiu que o imposto de luxo não foi implementado de modo a permitir a proteção à produção doméstica de automóveis e, portanto, não violou o art. III:2, primeira frase. No que diz respeito ao art. III:2, segunda frase, recordando a constatação de que o imposto de luxo não foi aplicado de modo a permitir a proteção, o Painel concluiu que o imposto era coerente com o art. III:2, segunda frase. Concluiu que as distinções regulamentares examinadas no Regulamento do *gas guzzler* não foram aplicadas de modo a permitir a proteção à produção doméstica e, portanto, não distinguir entre produtos semelhantes. Por conseguinte, entendeu que os impostos ao abrigo da medida do *gas guzzler* podiam ser aplicados aos automóveis importados em conformidade com o art. III:2, primeira frase, com base nas distinções regulamentares examinadas. No que diz respeito ao art. III:2, segunda frase, o Painel observou a constatação de que o art. III:2 só se aplica nos casos em que uma medida seja aplicada de modo a permitir a proteção da produção doméstica, e concluiu que as medidas em causa eram igualmente coerentes com o art. III:2, segunda frase. Constatou que o *CAFE regulation* é incompatível com o art. III:4 e, na medida em que se baseia em contabilidade externa separada da frota, não pode ser justificado pelos art. XX(g) ou XX(d) do GATT.

5.1.1.8 US – TABACCO

Este litígio dizia respeito a quatro medidas dos EUA relativas ao tabaco: a *Domestic Marketing Assessment* (DMA); a *Budget Deficit Assessment* (BDA); a *No Net Cost Assessment* (“NNCA”); e a *Inspection Fee provision* (*Inspection Fee*). O Painel encontrou em relação ao art. III: 2, primeira frase, que a imposição de um imposto a uma alíquota superior para tabacos importados, e o fato de que

algum tabaco doméstico ficou totalmente isento do imposto, constituem casos de tratamento menos favorável incompatível, conforme o art. III: 2, primeira frase.

O Painel constatou também uma forma de discriminação e um tratamento menos favorável na aceção do art. III e, por conseguinte, o sistema de cálculo do BDA, bem como a sua aplicação, era incompatível com o art. III:2 Por conseguinte, o painel concluiu que o BDA sujeitou o tabaco importado a um imposto interno ou a uma carga superior à aplicada ao tabaco doméstico similar, incompatível com o art. III: 2, primeira frase. Em seguida, o painel voltou-se para o art. III: 8 (b) e constatou que o pagamento de subsídios aos produtores de tabaco da NNCA não constitui remissão fiscal incompatível com o art. III: 2.¹⁰³⁷

5.1.1.9 CANADA – PROVINCIAL LIQUOR BOARDS

Esta disputa diz respeito às práticas de restrições sobre pontos de venda de bebidas alcoólicas.¹⁰³⁸ O painel examinou se *mark-ups* mais os direitos alfandegários proporcionariam proteção superior àquela prevista na lista de concessões do Canadá, contrária ao art. II:4, que proibiu aos conselhos provinciais de bebidas alcoólicas cobrar preços às bebidas alcoólicas importadas que excedessem os custos de desalfandegamento mais direitos aduaneiros, custos de transporte e distribuição, margem de lucro razoável e impostos internos conformes com o art. III.¹⁰³⁹ O painel examinou uma série de considerações e concluiu que as marcações mais elevadas em matéria de bebidas alcoólicas domésticas só podiam ser justificadas nos termos do art. II:4 se representassem custos adicionais necessariamente associados à comercialização.

5.1.1.10 THAILAND – RESTRICTIONS ON IMPORTATION AND INTERNAL TAXES ON CIGARETTE

Esta disputa dizia respeito a dois aspectos da regulamentação de cigarros da Tailândia: (i) restrições às importações e (ii) impostos internos. Quanto aos impostos, os cigarros estão sujeitos ao pagamento de imposto de consumo, imposto de negócios (*Business Tax*) e imposto municipal.

No que se refere ao imposto especial de consumo, a tabela de alíquotas e as taxas de carimbo do tabaco acrescentadas pela lei do tabaco prevê que a alíquota limite do imposto especial de consumo para os cigarros domésticos é de 60% do preço de venda a varejo dado em notificações

¹⁰³⁷ (GATT) US – Tobacco, adotado 4 Outubro 1994, BISD 41S/I/131 (DS44/R), cit., par. 82-100.

¹⁰³⁸ (GATT) CANADA – PROVINCIAL LIQUOR BOARDS, RPa, Canada – Import, Distribution and Sale of Alcoholic Drinks by Canadian Provincial Marketing Agencies, adotado 22 Março 1988, BISD 35S/37, par. 4.9-4.11.

¹⁰³⁹ *Ibid.*, par. 4.11-4.14.

do diretor-geral do departamento de impostos especiais de consumo, enquanto a mesma alíquota para os cigarros importados é de 80% do preço de venda a varejo dado nessas notificações.

Para os impostos de negócios e municipais, o imposto sobre o negócio é avaliado em ambos os cigarros produzidos internamente e importados à alíquota de 1,5% do preço de venda a retalho, e o imposto municipal é fixado em 10% do imposto sobre o negócio. No entanto, a seção 5 bis da lei do tabaco isenta de impostos sobre o negócio fabricantes de tabaco sobre a venda de tabaco desfiado ou tabaco para fumar, e vendedores de tabaco desfiado ou tabaco de fumo feito de folhas de tabaco nativas. Os produtos isentos do imposto sobre o negócio também estão isentos do imposto municipal.

Na disputa, os EUA afirmaram que os impostos de consumo, de negócios e municipais da Tailândia sobre os cigarros são incompatíveis com os arts. III: 1 e III: 2 do GATT. Durante a análise do caso, o Ministério das Finanças da Tailândia emitiu um regulamento que definiu que o imposto especial de consumo seria aplicado à alíquota efetiva única de 55% para todos os cigarros, domésticos ou importados e os impostos municipais e comerciais sobre os cigarros.¹⁰⁴⁰

5.1.1.11 JAPAN – TAXES AND LABELLING PRACTICES ON ALCOHOLIC BEVERAGES

Esta disputa diz respeito a alegações de que o sistema japonês de impostos sobre bebidas alcoólicas discrimina bebidas alcoólicas estrangeiras. O sistema tributário japonês perseguia o objetivo de que a tributação fosse realizada de acordo com a capacidade dos importadores de pagarem impostos. Assim, para os impostos sobre bebidas licorosas, as alíquotas de imposto de vários licores são determinadas não só consoante o seu teor alcoólico e outras qualidades, mas também tendo em conta a capacidade contributiva dos potenciais consumidores. Alíquotas de imposto mais elevadas são aplicadas aos licores considerados de alta qualidade e de alto preço, enquanto as alíquotas mais baixas são aplicadas aos licores considerados de baixa qualidade e de baixo preço, principalmente consumidos por aqueles nos estratos de renda inferior. A mesma alíquota de imposto é aplicada aos licores da mesma qualidade, independentemente de serem importados ou produzidos no Japão, e não há categoria em que só os produtos importados estejam sujeitos a tributação.¹⁰⁴¹

O Painel concluiu ainda que o contexto do art. III: 2 proíbe a tributação de proteção contra produtos baseados no país de origem; que o art. III: 2 foi concebido para garantir que os impostos

¹⁰⁴⁰ (GATT) THAILAND – CIGARETTES, RPa, *Thailand – Restrictions on Importation of and Internal Taxes on Cigarettes*, adotado, 7 Novembro 1990, BISD 37S/200.

¹⁰⁴¹ (GATT) *Panel Report, Japan – Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages*, adotado 10 Novembro 1987, BISD 34S/83.

internos não deveriam ser utilizados como meio de proteção. O painel examinou o termo “produtos similares” utilizando os critérios de ajustes fiscais de fronteira: utilizações finais do produto, gostos e hábitos dos consumidores; e propriedades do produto e constatou que certas bebidas alcoólicas devem ser consideradas como “produto similar”, em termos do art. III:2, devido às suas propriedades semelhantes, utilização final e classificação tarifária. Constatou também que certas bebidas alcoólicas podiam ser consideradas diretamente competitivas ou substituíveis, uma vez que os hábitos de consumo variaram consoante o preço, a disponibilidade e outros fatores competitivos. Adicionalmente, o painel examinou a estrutura tributária dos produtos e observou que a redação do art. III: 2 era rigorosa; e conotou que não só a alíquota era importante, mas também o método de tributação. Isso posto, o painel concluiu que os uísques e brandes importados da CEE estavam sujeitos a impostos superiores aos aplicados a vinhos domésticos semelhantes, o que é incompatível com o art. III:2. Entretanto, o Painel não encontrou provas suficientes de que os diferentes sistemas fiscais poderiam resultar em discriminação fiscal contra os licores importados para o Japão, porém, concluiu que a imposição de impostos mais elevados sobre licores clássicos e vinhos espumantes com maior conteúdo seria incompatível com o art. III: 2, primeira frase.

5.1.1.11 CANADA – GOLD COINS

Esta disputa diz respeito à medida de imposto sobre vendas de varejo na província canadense de Ontário, que isentou *Maple Leaf*, moedas de ouro, atingidas pela medida canadense. Como resultado da aplicação desta medida, o imposto sobre vendas de varejo em moedas de ouro canadense *Maple Leaf* vendidas em Ontário foi eliminado. Nenhuma outra moeda de ouro, produzida no Canadá ou no exterior, estava isenta do imposto. A África do Sul alegou que a medida de Ontário foi introduzida para proporcionar incentivo à produção local de ouro e moedas de ouro, e resultou no imposto sobre vendas a ser aplicado de forma inconsistente com os arts. III e II do GATT em relação aos *Krugerrands* africanos importados. Em resposta, o Canadá argumentou que não violou os art. III e II, porque sua obrigação na matéria se limitava àquela contida no art. XXIV:12, e que tinha cumprido integralmente a obrigação ao abrigo daquele artigo.¹⁰⁴² Concluiu que os impostos internos para moedas de ouro de *Krugerrand* importadas no território canadense excediam aqueles aplicados a produto doméstico semelhante. Portanto, o Painel constatou que a medida de um imposto sobre vendas de varejo de Ontário em questão era incompatível com o GATT Art. III: 2, primeira frase.

¹⁰⁴² (GATT) CANADA – GOLD COINS, RPa, *Canada – Measures Affecting the Sale of Gold Coins*, 17 Setembro 1985, não adotado, L/5863.

5.1.1.12 CEE – VALUE-ADDED TAX AND THRESHOLD

Este litígio dizia respeito à prática da CEE de deduzir as alíquotas de IVA para determinar se os contratos preenchiam ou excediam o limite prescrito para aplicação do *Agreement on Government Procurement* (GPA).¹⁰⁴³ Os Estados Unidos alegavam que essa prática era incompatível com o art. I:1 (b) do GPA. Em resposta ao pedido de que fosse estabelecido um painel para examinar o tratamento dos impostos sobre o valor acrescentado em determinados contratos públicos de fornecimento contrários ao art. VII:7 do GPA, o Painel constatou que a definição de “valor contratual” incluiu todos os elementos que normalmente entrariam no preço final e, portanto, incluiria qualquer IVA a pagar, a menos que a entidade fosse excluída do pagamento do IVA. O Painel constatou que o termo valor do contrato no [GPA] art. I:1 (b) deve ser interpretado como o custo total para a entidade, tendo em conta todos os elementos que normalmente entram no preço final e, assim, incluem qualquer IVA a pagar, a menos que a entidade seja isenta do pagamento do IVA. Por conseguinte, o painel estendeu que a medida da CEE de excluir o IVA não estava em conformidade com esta interpretação do acordo existente, quando a entidade não estava isenta de pagar o IVA.¹⁰⁴⁴

5.1.1.13 FRANCE – COMPENSATION TAX

Em resposta a um pedido da Itália, foi criado um Painel para o exame de um imposto da França sobre as importações. O Painel concluiu que o imposto aumentou a incidência de encargos aduaneiros superiores às alíquotas máximas ao abrigo do art. II do GATT, e das preferências nos termos do art. I do GATT. Foi recomendado que a França empregasse medidas para reduzir a discriminação.¹⁰⁴⁵

5.1.1.14 GREECE – IMPORT TAXES

Foi solicitado um painel para examinar se a “contribuição” especial cobrada pela Grécia sobre algumas mercadorias importadas contrariava o art. III:2, como “imposto interno ou encargo” cobrado apenas em mercadorias estrangeiras; ou tarifas de importação acima daquelas autorizadas pelo art. II; ou ação cambial destinada a frustrar a intenção do art. III, contrariamente ao art. XV:4. O painel constatou que não tinha informações suficientes para fazer a determinação nos termos

¹⁰⁴³ No GPA 1979 (Pre-OMC) o art. I:1(b) estabelecia o limite a partir do qual deveria ser aplicado, no caso SDR 150.000 ou mais. Esclareça-se que *Special drawing rights* (SDR) referem-se a um tipo internacional de moeda de reserva monetária criado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) em 1969, que funciona como um complemento às reservas monetárias existentes dos países membros.

¹⁰⁴⁴ (GATT) EEC – VAT AND THRESHOLD, RPa, EC - *Value-Added Tax and Threshold*, adotado 16 Maio 1984, BISSD 31S/247.

¹⁰⁴⁵ (GATT) FRANCE – COMPENSATION TAX, *Decisão das Partes Contratantes, French Special Temporary Compensation Tax on Imports*, 17 Janeiro 1955, BISSD 3S/26.

dos art. II e III, e sugeriu que as partes contratantes obtivessem mais informações e tratassem da questão em momento posterior, oportunidade em que também seria feita uma determinação ao abrigo do art. XV:4.¹⁰⁴⁶

5.1.1.15 GERMANY – SARDINES

O governo alemão cobra às importações uma alíquota equivalente ao imposto sobre o volume de negócios alemão. As alíquotas desse imposto compensatório foram fixadas em lei que entrou em vigor após a conclusão das negociações de Torquay. De acordo com as provas submetidas ao Painel, a alíquota do imposto compensatório é normalmente de 4%, mas essa alíquota pode ser aumentada para 6%, se se verificar que a incidência de impostos internos sobre os produtos domésticos semelhantes equivale ou excede esse valor. No cálculo de tal incidência, as autoridades alemãs incluíram não só o imposto sobre o volume de negócios de 4% sobre o produto acabado, mas também o chamado *Vorbelastung*, ou seja, a incidência dos impostos que foram pagos sobre as matérias-primas e produtos semiacabados em vários estágios de processamento. As autoridades alemãs estimam que as preparações domésticas de *clupea sprattus* e *clupea harengus* estavam sujeitas à incidência de um imposto de mais de 6%; desse modo, a alíquota para os produtos importados foi fixada em 6%. Como não havia produção doméstica de preparações de *clupea pilchardus*, as importações de tais produtos estão sujeitas à alíquota padrão de 4%. O diferencial fiscal de 2%, entre os vários tipos de importações, representa um fator adverso adicional na posição concorrencial relativa do produto norueguês.¹⁰⁴⁷ O Painel observou que o funcionamento do imposto de compensação alemão teve por efeito sujeitar as preparações alemãs de *clupea sprattus* e *clupea harengus* a um imposto de volume de negócios de 4% (se o *Vorbelastung* não for tomado em conta), e os produtos importados similares estão sujeitos à alíquota de compensação de 6%; e que um imposto adicional de 1% pode ser cobrado sobre eles quando vendidos pelo importador ao atacadista. Desse modo, o tratamento figurou como discriminador em relação ao produto importado.

5.1.2 Disputas no período da OMC

Na OMC, está previsto um processo de resolução de litígios que envolva os membros. Tipicamente, até junho de 2020, os procedimentos levavam um ano e meio a partir da queixa inicial

¹⁰⁴⁶ (GATT) GREECE – IMPORT TAXES, RPa, *Special Import Taxes Instituted by Greece, adotado 3 Novembro 1952, BISD 1S/48.*

¹⁰⁴⁷ (GATT) GERMANY – SARDINES, RPa, *Treatment by Germany of Imports of Sardines, adotado 31 Outubro 1952, BISD 1S/53.*

até à decisão final pelo Órgão de Resolução de Litígios (ORL), e incluindo três ou quatro estágios.¹⁰⁴⁸

Mais de 60 disputas, 22 no GATT e 42 na OMC, tratam de questões relacionadas com tributação. Aproximadamente 1/3 trata de tributos diretos, e os 2/3 de tributos indiretos restantes envolvem um diferencial de tratamento de produtos importados em relação aos nacionais, abrangendo principalmente a UE e EUA.¹⁰⁴⁹

A seguir se analisam os casos em mais detalhe.

5.2 Tributação de bebidas na OMC

5.2.1 JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES

O caso JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES se traduz num litígio entre o Japão¹⁰⁵⁰, por um lado, e a (antiga) Comunidade Europeia (CE), o Canadá e os Estados Unidos, por outro. A disputa surgiu como reação à lei japonesa que instituiu o imposto sobre bebidas alcoólicas, com o qual se

¹⁰⁴⁸ Cf. J. BACCHUS; S. LESTER, “Trade Justice Delayed Is Trade Justice Denied: How to Make WTO Dispute Settlement Faster and More Effective”, *Cato Institute*, 2019, data de consulta 29 março 2020, in <https://www.cato.org/publications/free-trade-bulletin/trade-justice-delayed-trade-justice-denied>. Embora os painéis devessem levar apenas seis meses (máximo nove) e os recursos 60 dias (máximo 90), a realidade é múltipla disso. O ERL prevê procedimentos rápidos “em casos de urgência” (cortar os prazos pela metade, ver artigos 4.8/9 e 12.8/9), mas esses nunca foram utilizados. De fato, é difícil imaginar como esses prazos (três meses para completar um painel) poderiam ser alcançados seguindo os atuais sistemas. Quando se levam três anos para obter um resultado (e outros dois ou três para se obter um direito formal de reequilíbrio) o sistema falha em reduzir as disputas comerciais e evitar guerras comerciais ou, nos dias de hoje, após a suspensão do ORec e face aos efeitos da pandemia do Covid-19, atender às necessidades básicas de um livre comércio.

¹⁰⁴⁹ R. KRONBERGER; C. ROSENMAJR, “Taxes as protective trade measures and how WTO rules try to prevent them.”, in Ernest Gnan (ed.) *Schwerpunkt Außenwirtschaft 2017/2018 Protektionismus: Ökonomische Modelle, Simulationen, Handelsbarrieren.*, Falcultas Verlags, Wien, 2018, pp. 216-223. M. A. RODRIGUEZ CUADROS, “The Non-discrimination Principle and VAT: Rules of Thumb for Trade and Tax Policy-Makers”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 11, 2, 2016.

¹⁰⁵⁰ JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, RPa, *Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, queixa pela EC (WT/DS8) / Canada (WT/DS10) / US (WT/DS11)*, 1996; RORec, *WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R*, cit. A lei tributária de bebidas licorosas japonesas foi acusada de taxar shochu japonês a uma alíquota mais baixa do que os álcoois importados. A lei tributária de bebidas alcoólicas estabeleceu um sistema de impostos internos aplicáveis a todas as bebidas com teor alcoólico não inferior a um grau e que se destinam a consumo no Japão. Ele classifica os vários tipos de bebidas alcoólicas em dez categorias e subcategorias adicionais, incluindo shochu, uísque ou brande, bebidas espirituosas e outros. As alíquotas de imposto diferentes são aplicadas a cada uma das várias categorias de impostos e subcategorias definidas pela lei tributária de bebidas alcoólicas. As alíquotas são expressas em quantidade específica de iene japonês por litro de bebida. Para cada categoria ou subcategoria, a lei tributária de bebidas alcoólicas estabelece um “teor alcoólico de referência” de bebidas e a alíquota de imposto de referência correspondente por litro. Mediante a tarifação proposta, o shochu ficou submetido a menor tributação por litro, para se ter uma ideia da diferença, enquanto um shochu pagava de 102,11 a 155,70 por litros dependendo do conteúdo de álcool, um brande ou uísque ficava sujeito a 982,30 por litro, uma tributação quase dez vezes superior e a vodka à tributação de 377,23 por litro, ainda assim significativamente superior.

tributaram bebidas licorosas destinadas ao consumo no Japão com base na categorização de bebidas em dez categorias.¹⁰⁵¹

A lei em questão estabeleceu um sistema misto de impostos específicos e *ad valorem* para bebidas licorosas, envolvendo alíquotas diferentes segundo o do tipo de bebidas alcoólicas, como o *shochu* doméstico, sendo tributado a uma alíquota mais baixa do que o vodka e outras bebidas como conhaque, rum e uísque. Os autores da denúncia alegaram que o sistema tributário de bebidas licorosas era discriminatório em relação às bebidas exportadas para o Japão, e que o Japão estaria por isso violando as obrigações do tratamento nacional.

O Painel concluiu: (i) *shochu* e vodka são “produtos similares”, e o Japão, por taxar o último em excesso relativamente ao primeiro, viola a sua obrigação nos termos do art. III: 2, primeira frase do GATT. (ii) *shochu*, uísque, brande, rum, gim, genebra, e bebidas licorosas são “diretamente competitivos ou substituíveis”, e o Japão, por não os tributar da mesma forma, viola a sua obrigação nos termos do art. III: 2, segunda frase do GATT.

O Painel observou que o teste apropriado para definir se dois produtos são *diretamente competitivos ou substituíveis* (DCS) é o mercado. Além disso, salientou que o critério decisivo é se têm utilizações finais comuns, como demonstrado designadamente pela elasticidade da substituição. Os pontos de vista do Painel sobre a importância de olhar para o mercado e os usos finais comuns foram compartilhados pelo ORec com base nos critérios do Painel.

Na avaliação da relação DCS¹⁰⁵² entre produtos múltiplos, os órgãos julgadores estão essencialmente perguntando se os produtos estão no mesmo mercado relevante. Se os produtos estão no mesmo mercado, eles devem substituir-se uns aos outros aos olhos dos consumidores. Caso contrário, eles não estão em concorrência direta. Embora os órgãos julgadores da OMC não tenham abordagens claras para definir o mercado relevante, nos relatórios avalia-se a competição pela elasticidade da substituição.¹⁰⁵³

O ORec concordou com o Painel em que a definição de “produtos similares” na primeira frase do art. III:2 deva ser interpretada de forma restritiva. O ORec também aceitou a interpretação

¹⁰⁵¹ R. GUPTA, “Appellate Body Interpretation of the WTO Agreement: A Critique in Light of Japan-Taxes on Alcoholic Beverages”, *Pacific Rim Law & Policy*, vol. 6, 3, 1997, p. 702.

¹⁰⁵² Cf. H. OHASHI, *Does Japanese Liquor Taste Different?*, The Research Institute of Economy, Trade and Industry, Tokyo, 2010, pp. 14-15. O autor estima o sistema de demanda para o mercado de bebidas alcoólicas do Japão usando um modelo de Logit aninhado de três estágios, e registra que os consumidores percebem pouca distinção entre *shochu*, e outras bebidas destiladas.

¹⁰⁵³ JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RPa*, *WT/DS8/R*, *WT/DS10/R*, *WT/DS11/R*, cit., par. 6.31.

do Painel de que o art. III:2, primeira frase requer comparação para determinar a conformidade da medida fiscal interna. Se os produtos importados e domésticos tributados são similares; e se os impostos aplicados aos produtos importados são superiores aos aplicados a produtos domésticos semelhantes, não há como negar a discriminação. O ORec confirmou a constatação do Painel de que shochu e vodca são produtos similares, e que o vodca foi excessivamente tributado face ao shochu, em violação do art. III:2, primeira frase do GATT.

Portanto, se os dois produtos não são similares, em seguida, dependendo da sua natureza, e dependendo das condições competitivas no mercado relevante, esses mesmos produtos podem estar entre a categoria mais ampla de mercados diretamente competitivos ou produtos substituíveis que se enquadram no âmbito da segunda frase do art. III: 2.

A ORec esclareceu três questões distintas que devem ser abordadas para determinar se uma medida é incompatível com o art. III: 2, segunda frase: i) se os produtos importados e domésticos estão competindo diretamente entre si ou são produtos substituíveis; ii) se os produtos que estão competindo diretamente entre si ou são substituídos por produtos importados e domésticos não são similarmente taxados; e iii) se a tributação diferente dos produtos importados e domésticos que competem entre si é aplicada de modo a permitir a proteção dos produtos domésticos.

A ORec confirmou, portanto, a constatação do Painel de que shochu e uísque, conhaque, rum, gim, genebra e bebidas licorosas eram diretamente competitivos ou substituíveis, e que eles não eram igualmente tributados de modo a permitir a proteção aos produtos domésticos (shochu), em violação do art. III: 2º, segunda frase, do GATT. Desse modo, ORec no caso do shochu (Japão) deixou claro que os produtos *diretamente competitivos ou substituíveis* (DCS) no art. III: 2, frase dois do GATT deve ser interpretado em sentido mais amplo do que “produtos similares” no art. III: 2, frase um.¹⁰⁵⁴

Como os precedentes sobre o art. III:2 sugeriram que o conceito de “produtos similares”, é mais claro e menos controverso do que a DCS na maioria dos casos, os queixosos parecem ter mais margem para argumentar a seu favor com base no DCS do que no conceito de “produtos similares”.

¹⁰⁵⁴ Cf. N. SCOTT, “The WTO Appellate Body’s report on Japan – taxes on alcoholic beverages: building the foundation for international trade rules”, *International Trade Law and Regulations*, vol. 55, 3, 1997, p. 57. O ORec não contém quaisquer saídas radicais de relatórios anteriores que tratam de questões de tratamento nacionais, mas fornece um alicerce firme sobre o qual construir o respeito pelo sistema de resolução de litígios (SRL) da OMC. Com certeza, ao esclarecer as regras sobre o estatuto dos relatórios dos painéis adotados, o ORec ajudou a definir as regras de interpretação dos acordos da OMC. A interpretação jurídica do art. III, n.º 2, clarifica as regras relativas ao tipo de produtos “semelhantes”, ou “diretamente competitivos ou substituíveis”, e presta esclarecimentos úteis sobre a questão da proteção da produção doméstica.

A obrigação do TN é vista, frequentemente, como impondo limitações consideráveis à soberania do governo nacional. No contexto das bebidas alcoólicas em estudo, o governo japonês restringiu sua capacidade de determinar livremente os impostos alcoólicos internos. Após a recomendação da OMC, o governo revisou sua lei tributária de bebidas alcoólicas para definir as alíquotas de licores destilados em níveis similares.¹⁰⁵⁵

O caso JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES, além de ligar com questões fiscais, formalizou uma série de critérios para estabelecer a similaridade ou substitutibilidade que tinha sido utilizada nos painéis anteriores que tratavam da mesma questão; eles incluem: 1) propriedades, natureza e qualidade do produto; 2) suas utilizações finais; 3) os gostos e hábitos dos consumidores (que mudam de país para país) e; 4) classificação do produto em nomenclaturas pautais.¹⁰⁵⁶

5.2.2 KOREA – TAXES ON ALCOHOLIC BEVERAGES

Em KOREA – TAXES ON ALCOHOLIC PRODUCTS¹⁰⁵⁷ evidencia-se que os impostos indiretos podem ser estruturados de forma a assegurar proteção equivalente à tarifa de importação. Um exemplo óbvio é o imposto especial de consumo (ou outro similar) cobrado apenas sobre produtos importados, ou sobre o imposto especial de consumo (ou outro), cobrado a uma alíquota mais elevada de produtos importados do que em produtos produzidos internamente. Um recurso menos óbvio de protecionismo envolve o regime fiscal multi-estratificado aplicado pela Coreia à venda de bebidas alcoólicas. O regime foi constituído por um imposto *ad valorem* sobre bebidas licorosas, um imposto especial de consumo cujas alíquotas variam conforme as categorias de destilados. Esse imposto é complementado por um imposto sobre certas vendas, determinado como percentagem do imposto de bebidas licorosas estabelecido.¹⁰⁵⁸

Na Coreia, a lei tributária de bebidas licorosas dividiu as bebidas alcoólicas em onze categorias, algumas das quais são divididas em subcategorias, e atribuiu a cada uma delas uma alíquota de imposto diferente. Essas categorias incluem soju e bebidas alcoólicas importadas, como uísque, brande e bebidas licorosas destiladas gerais (que abrangem bebidas como vodca). A lei coreana impôs diferentes alíquotas de imposto *ad valorem* sobre as várias categorias e subcategorias

¹⁰⁵⁵ N. DOI; H. OHASHI, “Empirical analysis of the national treatment obligation under the WTO: The case of Japanese shochu”, *Journal of the Japanese and International Economies*, vol. 46, 2017.

¹⁰⁵⁶ H.-H. CHOU, “Bargaining for Mijiu Tax Reduction in the Shadow of WTO Law: Challenges for Taiwan and Lessons from Cases against Japan and Korea”, *Chinese (Taiwan) Yearbook of International Law*, vol. 29, 2011, p. 34.

¹⁰⁵⁷ KOREA – ALCOHOLIC BEVERAGES, RPa, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS75/R, WT/DS84/R, 1998; RORec, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, cit.

¹⁰⁵⁸ M. DALY, “Some Taxing Issues for the World Trade Organization”, *Canadian Tax Journal*, vol. 48, 4, 2000, p. 1067.

de bebidas destiladas. Ao soju é dada uma alíquota de imposto de 35% a 50%, enquanto outras bebidas alcoólicas destiladas, incluindo vodca, uísque e conhaque são tributados em 80% a 100%.

No caso do soju coreano, grande parte da atenção é dada à violação do art. III:2, segunda frase, em vez da primeira. Tanto a UE como os EUA alegaram que a Coreia violou as suas obrigações nos termos do art. III: 2º, segunda frase, aplicando impostos internos mais elevados sobre bebidas licorosas importadas – abrangidos por categorias tais como uísque, conhaque e bebidas licorosas destiladas gerais – do que sobre o soju, de modo a assegurar a proteção à sua produção doméstica de soju.

O ORec aceitou a relevância da elasticidade de preço cruzada da demanda, mas observou que não é decisiva. O Painel havia notado a sua relevância, que é particularmente relevante para avaliar a concorrência ou a substitutibilidade, mas acrescentou preços e canais de distribuição à lista de fatores que também deveriam ser examinados ao se determinar se certos produtos são *diretamente competitivos ou substituíveis* (DCS). De fato, o ORec não foi solicitado a revisar esses critérios, mas considerou o argumento da Coreia de que o Painel errou ao sustentar que a relação de concorrência não precisa de ser analisada exclusivamente à luz das preferências atuais do consumidor. O ORec rejeitou essa visão estática do termo “competitivo ou substituível”. Considerou que as evidências de tendências e mudanças nos padrões de consumo são relevantes e, além disso, que a necessária relação de concorrência pode existir entre produtos que não são, em dado momento, considerados pelos consumidores como substitutos, mas que são capazes de se substituírem uns pelos outros.¹⁰⁵⁹

Em suma, o ORec confirmou a conclusão do Painel de que as medidas fiscais coreanas em causa eram incompatíveis com o art. III: 2, segunda frase do GATT. Mais especificamente, o ORec confirmou as constatações do Painel de que os produtos em questão eram *diretamente competitivos ou substituíveis* (DCS) na acepção do art. III: 2, segunda frase, e que as medidas fiscais da Coreia sobre bebidas alcoólicas foram aplicadas de forma diferente, de modo a permitir a proteção da produção doméstica na acepção do art. III: 2º, segunda frase.¹⁰⁶⁰

¹⁰⁵⁹ T. EPPS; A. GREEN, *Reconciling Trade and Climate*, Edward Elgar Publishing, 2010, p. 97.

¹⁰⁶⁰ P. J. KUYPER, “Booze and Fast Cars...”, cit., p. 132. O Painel afirma claramente no Parágrafo 5.5 que a alegada violação do art. III: 2 deve ser analisada em abordagem de duas etapas: a primeira consiste em determinar se os produtos importados e domésticos tributados são “semelhantes” ou “diretamente competitivos ou substituíveis”, e o segundo em determinar se o imposto é “discriminatório” (primeira frase do III: 2) ou “protetor” (segunda frase do III: 2)

Com base na decisão do ORec, o governo coreano aumentou a alíquota de imposto sobre soju, de modo a alinhá-la com os impostos cobrados em outras bebidas alcoólicas (importadas).¹⁰⁶¹ Nos casos da OMC contra o Japão e a Coreia, foi desenvolvido um instrumental para orientar a apresentação de provas e a elaboração de argumentos sobre a DCS.

5.2.3 INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES

No caso INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES as Comunidades Europeias (CE) alegaram que a província de Maharashtra, Índia, isenta de impostos de consumo os vinhos fabricados como marca própria proveniente de uvas produzidas no estado sem a adição de álcool ou sem mistura de vinho produzida ou introduzidas através da fronteira aduaneira de outros Estados, e confere, assim, um subsídio contingente à utilização de produtos domésticos em relação aos importados. Desse modo, sujeita os vinhos importados a uma carga fiscal mais elevada do que a doméstica com produtos similares.¹⁰⁶²

As CE consideram que essas medidas são incompatíveis com os arts. III:2 e III: 4 do GATT, bem como com os arts. 2 e os arts. 3:2 do ASCM. INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES é a primeira disputa da OMC a tratar expressamente da inter-relação entre os art. II (Cronograma de Concessões) e o art. III do GATT.¹⁰⁶³

Questionou-se, igualmente, a tributação discriminatória aplicada pelo estado indiano de Goa às CE, especificamente no relativo à aplicação de tarifas de importação e às taxas de gravação de rótulos, de modo a que vinhos e bebidas espirituosas importados paguem impostos internos em excesso àqueles impostos pagos por produtos domésticos. Por seu lado, a taxa de registro inicial do rótulo a ser paga em cada ano por cada rótulo de: bebidas espirituosas importadas é de pelo

¹⁰⁶¹ KOREA – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RPa*, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS75/R, WT/DS84/R, 1998, par. 10.102. A lei fiscal coreana tem diferenças muito grandes nos níveis de tributação, suficientemente grandes para apoiar a constatação de que oferece proteção; a estrutura da lei tributária de bebidas licorosas em si é discriminatória, baseia-se numa definição genérica muito ampla que é definida como soju e, em seguida, existem exceções específicas que correspondem muito estreitamente a uma ou mais características de bebidas importadas que são utilizadas para identificar produtos que recebam alíquotas de imposto mais elevadas. Não há praticamente nenhum soju importado, pelo que os beneficiários desta estrutura são quase exclusivamente produtores domésticos.

¹⁰⁶² J. DASGUPTA, “India—Additional Import Duties: Tax Reforms via WTO”, in Abhijit Das, James J. Nedumpara (eds.) *WTO Dispute Settlement at Twenty*, Springer, Singapore, 2016, pp. 182-185. A disputa envolve a importação de bebidas alcoólicas, com os últimos também impostos pela Índia sobre certos produtos agrícolas e industriais por meio de vários instrumentos legais. Os direitos foram cobrados na fronteira no momento da importação dos produtos em questão, numa base *ad valorem*. Em 12 de março de 2007, os Estados Unidos (EUA) solicitaram consultas em relação à Índia sobre as medidas acima mencionadas, alegando que tais direitos foram cobrados em violação da Lista de Compromissos da Índia e especificamente, em violação do Artigo II:1 (a) e (b) do GATT 1994.

¹⁰⁶³ INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES, *RPa*, WT/DS360/R, cit.; *RORec*, WT/DS360/AB/R, cit.

menos quatro vezes àquela aplicada a produtos domésticos. As CE denunciam essas medidas em contradição por violarem o art. III: 2 do GATT 1994.

Adicionalmente, questionaram-se as medidas fiscais impostas no estado indiano de Tamil Nadu. As CE entenderam que a legislação aplica direito especial que parece estar a tributar as bebidas espirituosas importadas e os vinhos em maior medida do que os produtos domésticos, contrariamente às disposições jurídicas do GATT. Em 2009, a CE solicitou consultas sobre medidas fiscais semelhantes às expostas em bebidas espirituosas e vinhos, executadas pelos estados indianos de Tarnataka, Andhra Pradesh e pelo território da capital nacional de Delhi, e os EUA, por sua parte, acompanharam os pedidos.¹⁰⁶⁴

Além de lidar com a questão da tributação discriminatória, com o RORec, esse litígio estabeleceu que, no caso de bens sujeitos a impostos indiretos (por exemplo, imposto sobre vendas e imposto sobre valor agregado), os ajustes fiscais de fronteira são permitidos nos termos do art. II:2(a), como forma de nivelar o campo de atuação entre indústrias nacionais tributadas e concorrentes estrangeiros não tributados.¹⁰⁶⁵

5.2.4 CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES

Diferentemente dos sistemas fiscais internos do Japão e da Coreia, no caso do Chile, todas as bebidas alcoólicas, independentemente da sua origem, com teor alcoólico de 35°GL ou abaixo, foram tributadas a uma alíquota fixa *ad valorem* de 27%. Depois disso, a alíquota de imposto aumentou “abruptamente” em quatro pontos percentuais por cada grau adicional de álcool, até que uma alíquota máxima *ad valorem* de 47% foi alcançada, última alíquota aplicada a todas as bebidas com um teor alcoólico superior a 39°GL. Até àquele momento, o sistema tributário não envolvia distinções como as que existiam no Japão e na Coreia. Curiosamente, embora o Chile tivesse argumentado que uma das razões para vincular a alíquota de imposto diretamente ao conteúdo alcoólico era a de desencorajar o consumo de álcool; o ORec, no entanto, entendeu que o Chile tinha violado as suas obrigações de TN, ao abrigo do art. III:2, segunda frase, do GATT.

Se a decisão do ORec no JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II não foi suficientemente clara na avaliação dos fins regulatórios do art. III:2, 2ª frase, sua posição tornou-se cristalina no CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES.¹⁰⁶⁶ Em seu sistema tributário de bebidas alcoólicas, o Chile diferenciou

¹⁰⁶⁴ P. CONCONI; J. WOUTERS, “Appellate Body Report, India – Additional and Extra-Additional Duties on Imports from the United States (WT/DS360/AB/R, adopted on 17 November 2008)”, *World Trade Review*, 2010.

¹⁰⁶⁵ *Ibid.*, p. 261.

¹⁰⁶⁶ D. R. PEÑA, *Aspectos tributarios de la OMC...*, cit., pp. 115-116.

as bebidas alcoólicas de acordo com o seu teor alcoólico, e impôs diferentes alíquotas de imposto de consumo *ad valorem* em diferentes categorias. Essa medida chilena foi contestada como sendo contrária ao art. III: 2, 2ª frase.¹⁰⁶⁷

O ORec rejeitou a alegação do Chile de que o propósito da medida não era relevante para a avaliação de sua aplicação protetora. Em contraste, o ORec esclareceu que, na época em que estava rejeitando a relevância da intenção subjetiva e criando o teste de aplicação protetora no JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, pretendia dizer que a expressão objetiva da finalidade regulamentar como um todo seria pertinente para o “SATAP” teste.

O ORec salientou que as finalidades da medida, manifestadas objetivamente na concepção, arquitetura e estrutura, são pertinentes para a tarefa de avaliar se ela é aplicada de modo a permitir a proteção da produção interna.¹⁰⁶⁸ A declaração do ORec não deixa dúvidas de que um exame do propósito subjacente à medida de origem neutra na determinação do “SATAP” é indissociável da análise da compatibilidade da medida com o art. III: 2, 2ª frase. Esta abordagem está em harmonia com a intenção dos criadores originais da regra do NT.¹⁰⁶⁹

Adicionalmente, o ORec observou que, se 75% de toda a produção doméstica de bebidas alcoólicas em causa caíram na categoria tributada à alíquota mais baixa, 95% dos produtos importados *diretamente competitivos ou substituíveis* estavam na categoria tributada à alíquota mais alta. Estas disputas levantam a questão dos limites dentro dos quais as regras da OMC podem impedir a escolha de uma base neutra de origem (teor alcoólico, no caso do Chile) para um “*sin tax*” ou outra tributação destinada a proteger a saúde pública.¹⁰⁷⁰

5.2.5 PHILIPPINES – TAXES ON DISTILLED SPIRITS

Neste caso, a tributação discriminatória do álcool importado estava novamente em questão nos termos do artigo III:2 do GATT. O problema surgiu do fato de que as Filipinas admitem dar o nome de uísque, brande ou vodca a bebidas espirituosas locais baratas feitas de açúcar de cana que, como tal, foram tributadas a uma alíquota muito mais baixa do que os produtos importados

¹⁰⁶⁷ CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RPa*, *WT/DS87/R*, *WT/DS110/R*, cit., par. 49; JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RORec*, *WT/DS8/AB/R*, *WT/DS10/AB/R*, *WT/DS11/AB/R*, cit., par. 61; PHILIPPINES – DISTILLED SPIRITS, *RPa*, *WT/DS396/R* / *WT/DS403/R*, cit., p. 7.150,7.155. Não sendo tributados da mesma forma, a carga fiscal sobre os produtos importados deve ser mais pesada do que em produtos domésticos diretamente competitivos ou substituíveis e a carga deve ser superior à *de minimis* em qualquer dado caso; deve avaliar a carga tributária relativa a impostos sobre produtos domésticos e importados diretamente competitivos ou substituíveis.

¹⁰⁶⁸ CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES, *RORec*, *WT/DS87/AB/R*, *WT/DS110/AB/R*, cit., par. 71.

¹⁰⁶⁹ W. ZHOU, “The role of regulatory purpose under Articles III”, cit., pp. 105-106.

¹⁰⁷⁰ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 31.

originais feitos de diferentes substâncias naturais. As Filipinas responderam às alegações da Comunidade Europeia e dos Estados Unidos de que essa diferença tributária estava violando o art. II.2 do GATT 1994, com o argumento de que a prática deveria ser considerada legal porque as bebidas alcoólicas nacionais e importadas não estavam em concorrência nem eram diretamente substituíveis. O ORec rejeitou esse argumento e, em vez disso, sustentou as conclusões do Painel de que as bebidas alcoólicas nacionais e importadas em questão eram produtos, não sendo decisivas as alegadas preferências dos consumidores. A diferença na tributação resultou, portanto, na sujeição dos destilados importados a impostos internos superiores aos aplicados ao produto nacional similar. O ORec também encontrou violação da segunda frase do art. III.2 como resultado da aplicação de impostos internos diferenciados às bebidas destiladas importadas, no que diz respeito às bebidas destiladas diretamente competitivas e substituíveis destilados, de forma a proteger os produtores nacionais.¹⁰⁷¹

A jurisprudência da OMC relativa a “*produtos similares*” e produtos “*diretamente competitivos ou substituíveis*” tendeu a concentrar-se no conjunto de critérios derivados dos ajustes fiscais de fronteira.¹⁰⁷² Esses fatores – características físicas, preferências do consumidor, utilizações finais e classificação de tarifas – são pouco determináveis por análises ordinárias, em oposição à determinação econômica e factual empírica, embora a tendência tenha sido a de usar a elasticidade de preço cruzado da demanda como uma maneira de pelo menos indicar preferências do consumidor. Dado que existe uma forma metodologicamente sofisticada, e mais precisa, de determinar o âmbito da concorrência, é difícil continuar a justificar a utilização da abordagem de ajuste fiscal de fronteira. Implícito na abordagem mais precisa estaria o estabelecimento de graus de *benchmark* de competitividade para determinar “produtos similares” e “diretamente competitivos ou substituíveis”, respectivamente.¹⁰⁷³

5.2.6 MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS

No caso MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, os EUA discutem que o imposto sobre refrigerantes (e um imposto relacionado sobre a distribuição de refrigerantes).¹⁰⁷⁴ Os impostos

¹⁰⁷¹ G. SACERDOTI, “Taxation Issues under...”, cit., p. 5.

¹⁰⁷² PHILIPPINES – DISTILLED SPIRITS, *Relatório do Painel*, WT/DS396/R / WT/DS403/R, cit.; *Relatório do Órgão de Recurso*, *Philippines – Taxes on Distilled Spirits*, WT/DS396/AB/R, WT/DS403/AB/R, 2011.

¹⁰⁷³ D. NEVEN; J. P. TRACHTMAN, “Philippines – Taxes on Distilled Spirits: Like Products and Market Definition”, *World Trade Review*, vol. 12, 2, 2013, pp. 324-325.

¹⁰⁷⁴ MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, *RPa*, WT/DS308/R, cit., par. 8.85-8.95. O painel constatou que o desenho e o funcionamento do imposto sobre refrigerantes e do imposto de distribuição indicam que eles oferecem proteção à produção mexicana de açúcar de cana. Entre os vários fatores para essa conclusão destacam-se: (i) os

eram de dois tipos, denominados “imposto de refrigerantes” e “imposto de distribuição”.¹⁰⁷⁵ Foram aplicados em 20% *ad valorem*, em diferentes pontos no tempo. Em primeiro lugar, no momento da importação, o imposto sobre refrigerantes foi aplicado a todos os refrigerantes importados, independentemente do adoçante utilizado. Em segundo lugar, uma vez que os refrigerantes importados tinham desembarcado na alfândega e entravam no mercado mexicano, o imposto sobre refrigerantes foi aplicado a refrigerantes adoçados com adoçantes de açúcar não cana sobre cada transferência interna (com exceção das vendas públicas). Em terceiro lugar, o imposto sobre a distribuição foi aplicado à prestação de determinados serviços no México no que diz respeito aos refrigerantes adoçados com açúcar não cana. O imposto sobre a distribuição foi de 20% do valor da transação.¹⁰⁷⁶

Esses tributos violavam assim o art. III: 2 do GATT, que essencialmente proíbe (i) impostos internos sobre produtos importados em excesso relativamente àqueles aplicados a produtos domésticos similares (primeira sentença) e (ii) impostos internos sobre produtos importados, quando produtos domésticos diretamente competitivos ou substituíveis não são tributados da mesma forma, de modo a proporcionar-lhes proteção (segunda sentença). Os EUA também afirmaram que os impostos e um requisito de manutenção de registros relacionados violaram o GATT Art. III: 4.¹⁰⁷⁷

impostos aplicam-se à importação e às transferências internas de todos os refrigerantes e xaropes, exceto para as transferências internas de refrigerantes e xaropes adoçados com açúcar de cana, o que significa que as medidas contestadas afetam principalmente os adoçantes importados, em oposição aos produtos similares nacionais; (ii) a produção mexicana de adoçantes para refrigerantes e xaropes concentra-se no açúcar de cana, enquanto as importações de adoçantes se concentram esmagadoramente em HFCS; (iii) a magnitude do diferencial de tributação entre produtos importados e nacionais (superior a 20%), resultante da aplicação do imposto sobre refrigerantes e do imposto de distribuição, é prova adicional do efeito protetor da medida sobre a produção interna mexicana de açúcar; (iv) o imposto foi uma das várias medidas adotadas pelas autoridades mexicanas para aliviar a situação econômica adversa vivida pela indústria açucareira nacional; (v) o efeito protetor da medida sobre a produção interna mexicana de açúcar não parece ser efeito acidental, mas um objetivo intencional.

¹⁰⁷⁵ *Ibid.*, par. 8.177-8.122. A medida governamental que cria incentivo econômico para os produtores usarem o açúcar de cana como adoçante na produção de refrigerantes e xaropes, em vez de outros adoçantes de açúcar não-cana, como açúcar de beterraba ou HFCS; desde que os edulcorantes produzidos internamente no México consistem esmagadoramente em açúcar de cana, embora, em seu rosto, as medidas contestadas não diferenciem entre adoçantes importados e domésticos, a distinção que fazem entre o uso de açúcar de cana e edulcorantes de açúcar não cana é, de fato, que distingue entre edulcorantes importados e domésticos.

¹⁰⁷⁶ E. MCGOVERN, “The Notion of Taxes on Products – Lessons from the Soft Drinks dispute”, *Transnational Dispute Management*, vol. 6, 4, 2009, p. 2.

¹⁰⁷⁷ PHILIPPINES – DISTILLED SPIRITS, *RPa, WT/DS396/R / WT/DS403/R*, cit., par. 7.151-7.152. Os painéis devem olhar para o mercado particular em questão e os próprios produtos. Não existe diferencial fiscal definido que possa ser considerado *de minimis* em todos os casos; no que diz respeito a “produtos similares”, as semelhanças entre os produtos são tão fortes que se pode presumir que qualquer diferencial na tributação terá impacto sobre o mercado; no entanto, quando os produtos são um pouco diferentes, mas ainda são diretamente competitivos ou substituíveis, então as diferenças *de minimis* na tributação são admissíveis porque não é necessariamente verdade que pequenas diferenças fiscais tenham efeito no mercado.

O México admitiu que os produtos em questão eram substituíveis e afirmou que não responderia à reivindicação dos EUA nos termos do art. III, 4, embora tenha apontado que tinha objetivos legítimos para promulgar a medida contestada.¹⁰⁷⁸ Após análise bastante pormenorizada das questões, o Painel constatou¹⁰⁷⁹ que os impostos contestados violaram os arts. III:2 e III:4, e as suas conclusões sobre o art. III não foram objecto de recurso.¹⁰⁸⁰ O painel decidiu que o imposto sobre refrigerantes e o imposto de distribuição eram incompatíveis com a primeira e segunda frases do art. III:2 e com o art. III:4 do GATT 1994, e que os requisitos contábeis também eram contrários à última disposição.

O México recorreu da negativa do painel em recusar a jurisdição a favor do painel do Capítulo XX do NAFTA e da sua conclusão de que as medidas do México não se justificavam nos termos do art. XX(d). Ambas as alegações tinham profundas implicações institucionais para o sistema de solução de controvérsias da OMC. O ORec protegeu a jurisdição do ORL contra “interferências” de outros tribunais internacionais ao não permitir que os painéis da OMC declinem a sua validade e jurisdição estabelecida a fim de permitir que outros tribunais internacionais julguem a disputa. O RORec deixou sem solução a questão de saber se os painéis da OMC poderiam declarar que não tinham jurisdição para julgar uma disputa entre os membros da OMC. O relatório impediu que o ORL se tornasse um órgão capaz de assegurar o cumprimento de outros acordos internacionais, embora ainda seja possível aos membros, excepcionalmente, adotar medidas que busquem, indiretamente, o cumprimento de outras obrigações internacionais previstas em tratados fora do sistema legal da OMC.¹⁰⁸¹

¹⁰⁷⁸ Por exemplo, no caso MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, *RORec*, *WT/DS308/AB/R*, cit., ocorreu a imposição de certos requisitos de escrituração fiscal-contábil que afetaram o “uso” de açúcar de beterraba importado e HFCS pela indústria de refrigerantes. Esses requisitos de escrituração impõem um encargo aos produtores de refrigerantes e xaropes, para além do pagamento do imposto sobre refrigerantes e do imposto sobre a distribuição. No entanto, esse encargo não se estende aos produtores que utilizam o açúcar de cana em vez de açúcar de beterraba ou HFCS como edulcorante. À luz das considerações anteriores e do amplo escopo da expressão “afetam a venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso de produtos importados”, o Painel considera que esses requisitos de escrituração afetam o “uso” de açúcar de beterraba importado e HFCS pela indústria de refrigerantes.

¹⁰⁷⁹ W. J. DAVEY; A. SAPIR, “The Soft Drinks Case: The WTO and Regional Agreements”, *World Trade Review*, vol. 8, 01, 2009, p. 9; F. ROESSLER, “Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages (DS308) Prepared for the ALI Project on the Case Law of the WTO”, *World Trade Review*, vol. 8, 1, 2009.

¹⁰⁸⁰ Cf. A. ALVARÉZ JIMENEZ, “The WTO AB Report on Mexico – Soft Drinks, and the Limits of the WTO Dispute Settlement System”, *Legal Issues of Economic Integration*, vol. 33, 3, 2006, pp. 322-325. O painel decidiu que o imposto sobre refrigerantes e o imposto de distribuição eram incompatíveis com a primeira e segunda frases do artigo III:2 e com o artigo III:4 do GATT 1994, e que os requisitos contábeis também eram contrários a essa última disposição.

¹⁰⁸¹ *Ibid.*, p. 333.

5.3 Tributação de automóveis na OMC

A disputa da INDONÉSIA – AUTOS versou sobre uma série de medidas tributárias aplicadas pelo governo da Indonésia no contexto do seu programa nacional de carros em 1996, e de programas relacionados. Em outubro de 1996, a UE, Japão e Estados Unidos iniciaram uma reclamação solicitando consultas relativas ao tratamento de pauta e fiscal do programa de peças automotivas importadas e carros de luxo. As medidas pautais disputadas eram isenções e reduções na base imponible, entre outras coisas na percentagem de conteúdo local dos veículos a motor acabados para os quais as partes importadas foram usadas. Os autores da denúncia alegaram que as medidas fiscais violavam as obrigações da Indonésia à luz, entre outros, dos arts. I, III e X do GATT de 1994, arts. 3, 6 e 28 do acordo SCM, e art. 2 do acordo TRIMS (os EUA também sustentaram que as medidas infringiram os arts. 3, 20 e 65 do TRIPS).

Especificamente, as alegações em causa englobam três conjuntos de medidas: (i) alívio de alíquotas de importação para peças e componentes de carros, e reduções de imposto sobre vendas em certas categorias de veículos a motor, com base no cumprimento dos requisitos de conteúdo local (LCR); (ii) isenções de direitos de importação em peças e componentes e isenções fiscais sobre todas as vendas para fabricantes na Indonésia com estatuto de empresa Pioneer ou National Car, também com base na satisfação dos requisitos de conteúdo local; e (iii) a provisão de benefícios Pioneer para carros fabricados em país estrangeiro por cidadãos indonésios que preencheram determinados requisitos de conteúdo local.¹⁰⁸²

A Indonésia concedeu isenções de impostos sobre vendas a carros nacionais que satisfazem as regras de conteúdo local. Verificou-se que isso violava o art. 2 do TRIMS. As medidas também violavam o art. III do GATT e constituíam subsídio específico causando grave dano, conforme o art. 6 do ASCM.

Em outubro de 1996, a CE, o Japão e os EUA iniciaram uma queixa solicitando consultas sobre o tratamento pautal e tributário do programa de peças automotivas importadas e carros de luxo. As medidas pautais em litígio foram isenções e reduções baseadas, entre outras coisas, na percentagem do conteúdo local dos veículos a motor acabados para os quais foram utilizadas as peças importadas.

A medida de imposto envolveu isenções ou reduções fiscais de automóveis de luxo concedidas unicamente a empresas de automóveis nacionais ou automóveis que satisfaçam os

¹⁰⁸² A. E. APPLETON; P. F. J. MACRORY; M. G. PLUMMER, *The World Trade Organization legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005, p. 461.

requisitos de conteúdo local. Os queixosos alegavam que essas medidas fiscais violavam as obrigações da Indonésia ao abrigo, entre outros, dos arts. I, III e X do GATT 1994, dos arts. 3º, 6º e 28º do ASCM, e do art. 2º TRIMs. Os EUA também alegam que as medidas infringiram os arts. 3º, 20º e 65 do TRIPS.¹⁰⁸³

Em seu relatório de 2 de julho de 1998, o Painel constatou que as medidas da Indonésia violavam o art. 2.1 do acordo TRIMs. O Painel rejeitou, pela primeira vez, o argumento da Indonésia de que existia conflito entre o art. III do GATT e, conseqüentemente, o ASCM, e que deve ser resolvido dando prioridade às regras mais específicas sobre subsídios. O Painel constatou que o art. III do GATT e o ASCM não estão em conflito entre si, porque têm cobertura diferente e não impõem o mesmo tipo de obrigações. O Painel considerou, então, se os programas de automóveis indonésios podiam ser cobertos simultaneamente pelas disposições do TRIMs e as do ASCM.¹⁰⁸⁴

No que respeita à relação entre o TRIMs e o art. III do GATT, o Painel registou que o primeiro tinha existência jurídica autônoma, independente do art. III do GATT. Por conseguinte, determinou que os créditos ao abrigo dessas disposições deveriam ser abordados separadamente, e decidiu examinar em primeiro lugar as alegações ao abrigo do TRIMs, porque esse acordo era mais “específico” para as questões em apreço.¹⁰⁸⁵

Os principais achados do ORec foram os seguintes:¹⁰⁸⁶ em primeiro lugar, constatou que, como resultado do requisito de conteúdo local, o programa nacional de automóveis constituía uma medida de investimento relacionada com o comércio e, por conseguinte, violou a obrigação de tratamento nacional da Indonésia, especificamente o art. III: 2 do GATT (em relação a produtos similares), pelo facto de as medidas terem envolvido subsídios para os produtores resultantes de isenções ou reduções de impostos indiretos sobre os produtos. Embora essa disputa particular não envolvesse medidas fiscais diretas, vale ressaltar que o ORL observou que, embora as subvenções concedidas em relação aos impostos diretos não sejam geralmente abrangidas pelo art. III: 2, elas

¹⁰⁸³ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 31.

¹⁰⁸⁴ INDONESIA – AUTOS, *RPa*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, cit.

¹⁰⁸⁵ M. MATSUSHITA; T. J. SCHOENBAUM; P. C. MAVROIDIS; M. HAHN, *The World Trade Organization...*, cit., p. 461.

¹⁰⁸⁶ INDONESIA – AUTOS (ART. 21.3(C)), *Award of the Arbitrator, Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry – Arbitragem conforme Art. 21.3(c) do DSU*, WT/DS54/15, WT/DS55/14, WT/DS59/13, WT/DS64/12, 7 Dezembro 1998, DSR 1998:IX, 4029, 1998.

podem infringir o art. III:4 na medida em que elas estejam ligadas a outras condições que favorecem a utilização, compra, etc. de produtos domésticos.

Em segundo lugar, o ORec constatou que as isenções de imposto sobre as vendas eram incompatíveis com a obrigação de tratamento nacional da Indonésia, porque um veículo importado foi tributado a uma alíquota mais elevada do que um veículo doméstico “similar”, e que qualquer veículo importado não foi tributado de forma semelhante a um carro doméstico diretamente competitivo ou substituível.

Em terceiro lugar, deliberou-se que as isenções tarifárias e fiscais violavam a obrigação NMF da Indonésia (art. I do GATT) porque as consequentes “vantagens” concedidas às importações coreanas não foram concedidas “incondicionalmente” às importações de produtos “semelhantes” de outros membros. Por último, o ORec considerou que essas isenções tarifárias e fiscais constituíam “subsídios específicos” que tinham causado “prejuízo grave” (por subcotação de preços significativos) para as importações, violando assim o ASCM. No entanto, o ORec concluiu que os queixosos não demonstraram que a Indonésia viola os arts. 3º e 65º do acordo TRIPS.¹⁰⁸⁷

INDONESIA – AUTOS estabeleceu um paralelo quanto à análise de produtos similares entre os art. I:1, III:2 e III:4 do GATT e a “similar” necessária para o subsídio acionável. Como resultado desse paralelo, seria de esperar uma definição bastante restrita do termo “produto similar”. Contudo, o Painel no INDONÉSIA-AUTOS, centrando-se mais na segunda parte da definição de “produto similar” no ASCM (“características muito semelhantes às do produto em consideração”) e na função do ASCM de suprimir a distorção do comércio por subsídios, chegou à conclusão de que a jurisprudência do GATT sobre “produto similar” deveria orientar a análise de similaridade.¹⁰⁸⁸

No INDONÉSIA – AUTOS, o Painel decidiu sobre a legalidade de um “programa de carro” indonésio ligando benefícios fiscais para carros fabricados na Indonésia aos requisitos de conteúdo local, e ligando benefícios aduaneiros para os componentes importados de carros fabricados na Indonésia a requisitos de conteúdo local semelhantes. O Painel constatou que esses requisitos de

¹⁰⁸⁷ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 32.

¹⁰⁸⁸ M. MATSUSHITA; T. J. SCHOENBAUM; P. C. MAVROIDIS; M. HAHN, *The World Trade Organization...*, cit., pp. 338-339.

conteúdo local eram medidas de investimento, pois tiveram impacto significativo no investimento no setor automotivo.¹⁰⁸⁹

O Painel observou também que o cumprimento dos requisitos para a compra e utilização de produtos de origem doméstica era necessário para obter os benefícios fiscais e aduaneiros e que tais benefícios eram vantagens na aceção da lista ilustrativa. Como resultado, o Painel determinou que os requisitos de conteúdo local impostos pela Indonésia violaram os TRIMs.¹⁰⁹⁰ Outro aspecto analisado foi a classificação das medidas de investimento relacionadas com o comércio. No Painel, definiu-se essa questão, afirmando que os requisitos regionais são o elemento em questão quando se enquadram no caso de medidas de investimento relacionadas com o comércio.¹⁰⁹¹

No *INDONESIA – AUTOS*, o Painel considerou que o TRIMS era mais específico do que o art. III: 4 do GATT. Ao analisar o programa automóvel da Indonésia, que previa que os benefícios tarifários e fiscais dependessem da satisfação de certos requisitos de conteúdo doméstico, aplicou-se o princípio da economia judicial no que diz respeito às reivindicações feitas pelos queixosos ao abrigo do art. III do GATT.¹⁰⁹²

5.4 Tributação do tabaco na OMC

No caso *THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES)*, em fevereiro de 2008, as Filipinas apresentaram queixa relativa a várias medidas fiscais e aduaneiras tailandesas que afetam os cigarros importados das Filipinas. As medidas incluíram o regime de IVA da Tailândia e, especialmente, a sua administração, que as Filipinas alegavam ser contrária às obrigações do TN incorporadas no

¹⁰⁸⁹ *INDONESIA – AUTOS*, RPa, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, cit., par. 14.73. “14.73 Observamos que o uso do termo amplo “medidas de investimento” indica que o Acordo TRIMs não se limita a medidas tomadas especificamente em relação ao investimento estrangeiro. Ao contrário do argumento da Índia, verificamos que nada no Acordo TRIMs sugere que a nacionalidade da propriedade das empresas sujeitas a uma medida específica é um elemento para decidir se essa medida é abrangida pelo Acordo. Portanto, encontramos, sem apoio textual no Acordo TRIMs, o argumento de que, como o Acordo TRIMs foi concebido basicamente para governar e proporcionar condições de igualdade para o investimento estrangeiro, as medidas relativas a impostos internos ou subsídios não podem ser interpretadas como uma medida de investimento relacionado ao comércio. Neste contexto, recordamos que as vantagens ou subsídios fiscais internos são apenas um dos muitos tipos de vantagens que podem estar ligadas a um requisito de conteúdo local que é o principal foco do Acordo TRIMs. O Acordo TRIMs não se preocupa com subsídios e impostos internos como tal, mas sim com requisitos de conteúdo local, cujo cumprimento pode ser encorajado através da concessão de qualquer tipo de vantagem. Em qualquer caso, também não vemos porque uma medida interna não governaria necessariamente o tratamento do investimento estrangeiro.” (TL)

¹⁰⁹⁰ M. MATSUSHITA; T. J. SCHOENBAUM; P. C. MAVROIDIS; M. HAHN, *The World Trade Organization...*, cit., p. 778.

¹⁰⁹¹ *INDONESIA – AUTOS*, Relatório do Painel, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, cit., p. 14.73. “Devemos agora determinar se estas medidas de investimento são medidas “relacionadas com o comércio”. Consideramos que, se as medidas em causa forem requisitos de conteúdo doméstico, devem necessariamente ser “medidas relacionadas com o comércio”, uma vez que estes requisitos, por definição, conduzem sempre à utilização de produtos importados e, portanto, baseados no comércio doméstico, e, portanto, afetam comércio.” (TL)

¹⁰⁹² M. MATUS BAEZA; M. UNGER; D. ALFARO, *Derecho de la Organización Mundial del Comercio (OMC)*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2016.

art. III: 2 do GATT. A específica medida tributária em questão sujeitou os revendedores de cigarros importados ao IVA, quando não satisfizessem condições para a obtenção de créditos fiscais de insumos necessários para anular o *value added tax* (VAT) art. III:2 do GATT.¹⁰⁹³

Em contrapartida, os revendedores de cigarros domésticos semelhantes ficavam isentos da responsabilidade do IVA. Não obstante o fato de que os revendedores de cigarros importados poderiam tomar medidas para evitar o pagamento do IVA, o ORL determinou que, impondo requisitos administrativos adicionais apenas aos revendedores de cigarros importados, o IVA da Tailândia tratava cigarros importados de modo menos favorável que cigarros domésticos similares, sendo, portanto, incompatível com o art. III:2, primeira sentença. O ORL rejeitou a caracterização da medida pela Tailândia como “requisitos administrativos” justificados ao abrigo do art. XX(d) do GATT.¹⁰⁹⁴

O RPa de THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES) circulou em 15 de novembro de 2010.¹⁰⁹⁵ No que toca às medidas fiscais, foram determinados aspectos do imposto sobre o valor acrescentado da Tailândia (IVA) como sendo aplicados às vendas de cigarros. O Painel considerou as seguintes violações ao abrigo do art. III do GATT. Primeiro, constatou que, ao abrigo do IVA tailandês, os cigarros importados eram tributados em excesso em relação aos cigarros domésticos, em violação do art. III: 2, primeira sentença. Concluiu também que a lei impõe o IVA sobre os revendedores de cigarros importados para a venda de cigarros importados, sua responsabilidade não é compensada automaticamente e exige que os revendedores satisfaçam certos requisitos administrativos.¹⁰⁹⁶ Porque essa “responsabilidade potencial” não existe para a venda de cigarros

¹⁰⁹³ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), RPa, WT/DS371/R, cit., par. 7.454 e 7.606-7.607. Os impostos sobre o valor acrescentado (IVA) são impostos sobre o consumo cobrados sobre uma base ampla (por oposição aos impostos especiais de consumo que cobrem produtos específicos). O sistema de cobrança é organizado em fases em que cada agente pode deduzir os impostos sobre as compras e deve contabilizar o crédito do imposto a recuperar e, em última análise, o encargo será suportado pelos consumidores como utilizadores finais. Na prática, são utilizados principalmente três mecanismos de cobrança de impostos: (i) ao abrigo de um sistema de registo, o vendedor regista junto das autoridades fiscais e é responsável pelo pagamento ou cobrança do imposto; (ii) o imposto pode, em alternativa, ser cobrado diretamente pelas autoridades aduaneiras na fronteira; (iii) ao abrigo do sistema de autoliquidação ou autolançamento o cliente paga diretamente às autoridades fiscais.

¹⁰⁹⁴ M. DALY, *Is the WTO...*, cit., p. 31.

¹⁰⁹⁵ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), RORec, WT/DS371/AB/R, cit., par. 140. Os revendedores de cigarros domésticos estão isentos de IVA e são exonerados da obrigação de cumprir os requisitos administrativos relacionados com o IVA; três conjuntos de requisitos administrativos relacionados com o IVA impõem encargos administrativos suplementares apenas aos revendedores de cigarros importados (requisito de depósito mensal para declaração de imposto, requisitos de reporte e manutenção de registos, sanções e outras sanções); a única diferença no tratamento regulamentar consiste em requisitos aplicados apenas a cigarros importados.

¹⁰⁹⁶ DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, RPa, WT/DS302/R, cit., par. 7.187. O Painel não considerou que os custos resultantes do requisito de carimbo fiscal podem ser considerados inevitavelmente ligados à condição de produtos importados; pelo contrário, eles resultaram de uma medida adotada voluntariamente

domésticos, o Painel constatou haver excesso de tributação para os cigarros importados e, conseqüentemente, violação *de jure* do primeiro período do art. III:2.¹⁰⁹⁷ O Painel ainda entendeu que a Tailândia agiu de forma incoerente com o art. III: 4 “sujeitando os cigarros importados a um tratamento menos favorável, em comparação com os cigarros domésticos, através das exigências administrativas relacionadas com o IVA impostas apenas aos revendedores de cigarros”.¹⁰⁹⁸

O relatório do ORec no THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES) circulou em 17 de junho de 2011.¹⁰⁹⁹ Quanto às medidas fiscais, em questão, foram confirmados aspectos discriminatórios do imposto sobre o valor acrescentado da Tailândia (IVA), incidente sobre as vendas de cigarros. Na seção de comentários do DSC, discutiram-se questões sistêmicas no âmbito do art. III do GATT: “condições de competição” e equilíbrio (entre tratamento mais favorável e tratamento menos favorável).

Os RPa e RORec encontraram violações no que diz respeito tanto às questões de valoração aduaneira como às relacionadas com o IVA no âmbito do acordo sobre a aplicação do art. VII do GATT (AVA). A Tailândia tomou medidas para implementar as decisões, mas as Filipinas afirmaram que várias medidas de conformidade não eram consistentes com as obrigações da OMC, e apresentaram queixa ao abrigo do Art. 21.5 da ERL. O RPa no THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES) ao recurso ao art. 21.5 do ERL pelas Filipinas circulou em novembro de 2018.¹¹⁰⁰

Nesse último relatório, no tocante à decisão da câmara de Apelações (“BoA”), concluiu que a Tailândia agiu de forma inconsistente com o acordo de valoração aduaneira (AVA) nos seus arts. 2.1 e 1.2 (a), rejeitando os valores de transação declarados sem base válida – quanto ao art. 5.1 do AVA, por não possibilitar a dedução de montantes relativos aos custos de transporte e os impostos

por um membro; a República Dominicana poderia ter optado por não impor um requisito de carimbo fiscal, ou ter imposto um tipo diferente de requisito de carimbo de imposto; a medida não é resultado necessário de diferenças inerentes às condições normais em que os produtos importados competem com produtos domésticos.

¹⁰⁹⁷ *Ibid.*, par. 7.356-7.358. Enquanto diferentes bases de tributação para cigarros nacionais e importados não levaram, por si, a que os cigarros importados fossem sujeitos a impostos internos superiores aos aplicados a cigarros nacionais similares, na prática, impôs um imposto sobre determinados cigarros importados superior às alíquotas aplicadas a produtos nacionais similares.

¹⁰⁹⁸ *Ibid.*, par. 7.194. Apresentação estética dos produtos – de um ponto de vista estético, a exigência do selo de imposto conduz aos pacotes importados do cigarro que têm uma apresentação menos lisa do que como cigarros domésticos; demais condições constantes, um consumidor pode preferir um produto que seja empacotado mais atrativamente, em vez de outro que empacotado menos atrativamente; apesar de o importador se poder envolver em processos adicionais para produzir um pacote de cigarros que fosse apresentado da mesma forma para o produto doméstico similar, isso, por sua vez, implicaria custos adicionais e um tratamento menos favorável para os produtos importados.

¹⁰⁹⁹ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), RORec, WT/DS371/AB/R, cit.

¹¹⁰⁰ THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), RPa, WT/DS371/RW, cit.; RPa, WT/DS371/RW2, cit.

provinciais a pagar; em relação ao art. 11.3, por não fornecer razões suficientes para a sua decisão; e no art. 16º, por não fornecer explicação oportuna de como foi determinado o valor aduaneiro. Concluiu que as exceções gerais no art. XX do GATT não são aplicáveis às obrigações do AVA e, por conseguinte, os aspectos dos encargos em violação do AVA não podem ser justificados nos termos dos arts. XX (a) ou (d) do GATT. Concluiu ainda que a Tailândia agiu de forma inconsistente com os arts. X:1, X:3 (a) e III: 4 do GATT, em relação ao seu requisito de notificação de IVA.

5.5 Pagamento avançado de tributos na importação de produtos

O caso ARGENTINA – HIDES AND LEATHER é destacável pelo fato de a decisão do ORL indicar que a cláusula de TN abrange a atuação da administração tributária e medidas de cobrança relativas a impostos diretos, bem como indiretos. Neste caso, queixou-se a UE de que os pagamentos antecipados de impostos exigidos pela Argentina constituíam carga fiscal mais elevada sobre as importações do que os produtos produzidos internamente. Duas medidas fiscais ficaram sujeitas a litígio. A primeira medida relacionada com a “ley del impuesto al valor agregado” (“IVA”), que prevê um sistema geral de IVA aplicável à venda de mercadorias dentro da Argentina e sua importação. Envolveu o pré-pagamento do IVA na alíquota *ad valorem* de 10% ou 12,7%, respetivamente, no que respeita às importações por sujeitos passivos registados e não registados. A segunda medida, relacionada com a “ley del impuesto de ganancias” (o “IG”) que é cobrado em todas as fontes de renda e envolveu regras especiais para a coleta antecipada do IG, implicou o pré-pagamento do IG na alíquota *ad valorem* de 3% ou 11%.

No que toca ao adiantamento de impostos, o art. III: 2 (tratamento nacional – impostos e encargos), primeira sentença (produtos similares) do GATT, indica que, constatando-se que os requisitos de adiantamento de impostos eram encargos financeiros que impunham tributos às importações em excesso de produtos domésticos sob a forma de custo de oportunidade (juros perdidos) e dívida financiamento (juros pagos), o Painel concluiu que os requisitos violavam o art. III: 2, primeira sentença. No relativo às exceções previstas no Art. XX (d) (necessárias para garantir o cumprimento das leis), embora o Painel tenha constatado que as medidas foram necessárias para garantir o cumprimento da legislação tributária da Argentina e que assim estaria dentro dos termos do art. XX (d), concluiu que não podiam ser aceites porque resultavam em discriminação

injustificável, *à chapeau* do art. XX, quando não eram “incontornáveis” para o funcionamento da lei tributária da Argentina e quando havia várias medidas alternativas disponíveis.¹¹⁰¹

O ORL determinou que, mesmo que os pagamentos antecipados do IVA e do IG possam ser creditados contra a responsabilidade fiscal definitiva ao abrigo da lei IVA e do IG, os sujeitos passivos continuam a ser obrigados a “adiantar” o dinheiro às autoridades fiscais argentinas. Uma vez que o montante do imposto prévio recolhido foi determinado aplicando a alíquota de tributação ao preço normal das mercadorias, foi uma medida fiscal claramente aplicada aos produtos e, por conseguinte, caiu na aceção do art. II:2 (primeira sentença relativa a produtos “similares”).¹¹⁰²

De fato, os requisitos de pagamento antecipado de impostos constituíram encargos financeiros sob a forma de custo de oportunidade (juros perdidos) e de financiamento da dívida (juros pagos). Como taxas de pré-pagamento nominais mais elevadas – aplicadas aos produtos importados – do que as de produtos domésticos, isso implicou necessariamente que uma carga tributária efetiva mais pesada tenha sido imposta aos produtos importados, violando assim o art. III:2.¹¹⁰³

Apesar de incluir a administração tributária e as medidas de cobrança associadas aos impostos diretos dentro do escopo do tratamento nacional, o ORL indicou que, como os tributos diretos não são normalmente cobrados diretamente sobre os produtos, desse modo podem ser tratados como não sujeitos ao art. III:2.

O membro que aplique impostos mais elevados aos produtos importados em algumas situações, mas que “equilibre” a aplicação de impostos mais baixos aos produtos importados noutras situações, também atua de forma incoerente com a obrigação nacional de tratamento do

¹¹⁰¹ WORLD TRADE ORGANIZATION, *WTO Dispute Settlement: One-Page Case Summaries, 1995-2016: 2017 Edition*, WTO, 2017, p. 65.

¹¹⁰² Cf. ARGENTINA – HIDES AND LEATHER, *RPa*, *WT/DS155/R*, cit., par. 11.182. destaca-se que o Art. III: 2., primeira frase, exige uma comparação dos encargos fiscais reais, em vez de meramente as alíquotas de tributação nominais. O Painel afirmou que está preocupado não com os impostos ou encargos como tais, nem com os propósitos políticos que os membros prossigam com eles, mas sim com o seu impacto económico nas oportunidades competitivas de produtos domésticos importados e semelhantes. Daqui decorre, a nosso ver, que devem ser comparados os encargos fiscais impostos aos produtos tributados.

¹¹⁰³ *Ibid.*, par. 11.144; P. VAN DEN BOSSCHE; W. ZDOUC, *The law and policy of...*, cit., p. 414. O Painel argumentou que a exclusão das medidas de “administração fiscal” do âmbito de aplicação do Art. III: 2 seria “criar um potencial de abuso e evasão das obrigações contidas no art. III: 2”. Acrescentou, limitando a discricionariedade da administração tributária: “Concordamos que os membros são livres, dentro dos limites exteriores definidos por tais disposições como o Art. III: 2, para administrar e recolher impostos internos como eles veem em forma. No entanto, se, como aqui, tais medidas de “administração fiscal” tomam a forma de encargo interno e são aplicadas aos produtos, essas medidas devem, em nossa opinião, estar em conformidade com o art. III: 2.”

art. III: 2, primeira sentença.¹¹⁰⁴ O Painel do ARGENTINA – HIDES AND LEATHER (2001), para. 11.260. apontou que o art. III: 2, primeira sentença, é aplicável a cada transação de importação individual. Não permite que os membros equilibrem o tratamento fiscal mais favorável dos produtos importados, em alguns casos, contra o tratamento fiscal menos favorável dos produtos importados, noutros casos.¹¹⁰⁵

5.6 Tributação da exportação em certas matérias primas e terras raras

Os direitos de exportação, as tarifas ou os impostos, são geralmente permitidos no âmbito do GATT, mas podem ser restringidos em casos especiais, como no âmbito do protocolo de adesão da China à OMC.¹¹⁰⁶ As restrições não pautais ou “quantitativas”, como as quotas de exportação, são geralmente proibidas ao abrigo do art. XI do GATT. Estão previstas certas exceções ao art. XI que podem, sem dúvida, servir para fins de desenvolvimento sustentável. São exceções para evitar a escassez crítica de matérias-primas essenciais, para “proteger a vida humana, animal ou vegetal ou saúde” (amplamente interpretado no sentido de incluir a proteção ambiental) e conservar recursos naturais esgotáveis.¹¹⁰⁷

Como resultado da variedade de acordos, existem agora quatro níveis de membros da OMC, em termos de seus direitos e obrigações em relação às restrições às exportações. A primeira camada, que atualmente conta com mais de 140 membros, goza de liberdade quase total para restringir as exportações, desde que a restrição seja sob a forma de direitos ou impostos de exportação. A segunda camada, composta pela Austrália e a Rússia, tem a obrigação de não cobrar direitos de exportação sobre produtos específicos que excedam aqueles estabelecidos em seus respectivos

¹¹⁰⁴ P. VAN DEN BOSSCHE; W. ZDOUC, *The law and policy of...*, cit., p. 363.

¹¹⁰⁵ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 218-219. Conteúdo doméstico e requisitos de valor agregado – em termos de valor justo de mercado (não mais de 50% do valor justo de mercado do produto deve ser atribuível aos produtos importados). A natureza da vantagem substantiva que atribui à regra do valor de mercado justo de 50% e à desvantagem correspondente à utilização de produtos importados semelhantes: (i) em situações em que a utilização de produtos de entrada importados no fabrico de uma propriedade pode violar o limite de 50% e, assim, tornar um fabricante ineligível para obter uma isenção de imposto, o fabricante evitará a utilização de produtos importados caso deseje assegurar uma isenção de imposto; (ii) como o limite de 50% é aproximado, o fabricante será cada vez mais sensível ao valor dos produtos de entrada importados que pode usar e à contribuição que esses produtos farão para o valor de mercado justo do imóvel que está sendo fabricado (iii) antes de tomar decisões de compra, o fabricante vai pesar a escolha entre o produto de entrada doméstico e importado, à luz do valor previsto do produto final, para garantir que as compras de produtos importados não afetem negativamente a disponibilidade da isenção fiscal; e (iv) a diferença no tratamento resultante torna-se muito clara onde o processo de fabrico é produto intensivo de entrada, e o custo dos produtos de entrada normalmente constitui mais de 50% do valor justo de mercado da propriedade elegível e a medida legal em vigor impede os fabricantes que desejam o benefício fiscal de escolherem livremente entre os produtos de entrada, domésticos e importados, com base em considerações puramente comerciais.

¹¹⁰⁶ CHINA – RARE EARTHS, *RPa*, *WT/DS431/R*, *WT/DS432/R*, *WT/DS433/R*, cit.; CHINA – RAW MATERIALS, *Relatórios dos painéis*, *WT/DS394/R* / *WT/DS395/R* / *WT/DS398/R* /, cit.

¹¹⁰⁷ X. HAN; B. GAO, “Export taxes under the WTO...”, cit., p. 974.

cronogramas do GATT, mas mantém toda a gama de direitos, no relativo aos compromissos específicos assumidos por aqueles dois países. A terceira camada compreende a Ucrânia e o Vietnã, que têm a obrigação de vincular as tarifas de exportação aos seus respectivos protocolos de adesão, mas podem invocar exceções do GATT para justificar a violação de tal obrigação. A quarta camada consiste na Mongólia, Letônia, China, Arábia Saudita e Montenegro. Esses países têm a obrigação de eliminar o uso de tarifas de exportação nos termos de seus respectivos protocolos de adesão, mas não podem invocar exceções do GATT para justificar incumprimento de tal obrigação. Nem os membros da terceira ou quarta camada têm o direito de modificar ou retirar suas concessões de direitos de exportação.¹¹⁰⁸

Nos casos envolvendo a China, as medidas em questão envolviam restrições à exportação impostas às diferentes matérias-primas: (i) direitos de exportação; (ii) quotas de exportação; (iii) gestão das quotas de exportação (iv) requisitos mínimos de preços de exportação; (v) requisitos de licenciamento de exportação; e (vi) administração e publicação de regulamentos comerciais. Os queixosos identificaram várias medidas chinesas específicas em relação às suas reivindicações. Entre os produtos sujeitos às restrições, destaquem-se certas formas de bauxita, coque, fluorite, magnésio, manganês, carboneto de silício, silício metálico, fósforo amarelo, e zinco.¹¹⁰⁹

A UE, México e Estados Unidos contestaram esses impostos (e outras restrições) aplicados pela China, alegando que eles eram inconsistentes com compromissos do seu protocolo de adesão. A China argumentou que as exceções gerais no GATT – do Art. XX (b) e (g), respectivamente – relativas a medidas “necessárias para proteger o ser humano, animal ou planta vida ou saúde” e “relacionadas com a conservação dos recursos naturais esgotáveis” forneceram a justificativa para a sua violação dos compromissos fiscais de exportação contidos em seu protocolo. O ORL concluiu que não havia nenhuma base no protocolo para permitir a aplicação dessas exceções. Consequentemente, o ORL determinou que os direitos de exportação da China em relação a essas matérias-primas eram incompatíveis com as obrigações contidas no respectivo protocolo. Em janeiro de 2013, a China notificou o ORL que ele tinha implementado totalmente as recomendações e decisões do ORL nessas disputas.

¹¹⁰⁸ Cf. J. Y. QIN, “Reforming WTO Discipline on Export Duties: Sovereignty over Natural Resources, Economic Development and Environmental Protection”, *Journal of World Trade*, vol. 46, 5, 2012, pp. 1161-1162. A associação em quatro níveis cria direitos e obrigações desiguais entre membros. Embora o escopo dos compromissos de liberalização do comércio possa variar de país para país, os direitos dos membros da OMC de invocarem exceções e modificarem os seus compromissos de acordo com determinados procedimentos devem ser mantidos uniformemente como questão de princípio. O atual estado irracional resulta da elaboração de regras *ad hoc* no regime de adesão da OMC.

¹¹⁰⁹ WORLD TRADE ORGANIZATION, *WTO Dispute Settlement*, cit., p. 163.

No relativo ao protocolo de adesão da China, par. 11.3 (eliminação de impostos e encargos de exportação), o ORec confirmou a recomendação do Painel de que a China reformou as suas medidas de direitos de exportação e de cota de exportação em conformidade com as suas obrigações junto da OMC, de tal forma que a “série de medidas” não se tornaram inconsistentes com os acordos da OMC. Confirmou-se, igualmente, a constatação do Painel de que não há nenhuma base no Protocolo de adesão que permita a aplicação do art. XX às obrigações da China no âmbito do par. 11.3 do protocolo. O Painel concluiu que as restrições à exportação da China não eram justificadas por força do art. XX (b) e (g). Esses resultados não foram objecto de recurso. Nesse contexto, a China só apelou à interpretação do Painel da sentença efetivada em conjunto, como no art. XX(g). O ORec concluiu que o Painel cometeu um erro, e afirmou que tais termos significam que as restrições à exportação e as restrições ao consumo doméstico ou à produção devem andar articuladas.

O ORec confirmou a conclusão do Painel de que a China não demonstrou que sua cota de exportação sobre a bauxita de grau refratário foi “temporariamente aplicada para prevenir ou aliviar uma escassez crítica, na acepção do art. XI: 2(a)”. Igualmente, o Painel concluiu que o facto de a China não ter publicado prontamente a decisão de não autorizar uma quota de exportação para o zinco era incompatível com o Art. X:1. Esta conclusão não foi apelada.¹¹¹⁰

A China pode defender as suas quotas de exportação em terras raras nos termos do art. XX(b) do GATT 1994, que permite aos membros tomarem medidas “necessárias para proteger a vida humana, animal ou vegetal ou a saúde”. Ao longo do tempo, a interpretação do ORec sobre o âmbito do Art. XX do GATT envolve maior consideração ambiental.¹¹¹¹ Após a prática do ORec, as quotas de exportação da China devem primeiro cumprir os requisitos da exceção específica XX (b). Em seguida, devem cumprir os requisitos do *chapeau*. A esse respeito, a China arca com o ônus da prova.¹¹¹²

¹¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹¹ X. HAN; B. GAO, “Export taxes under the WTO...”, cit., pp. 991-992.

¹¹¹² *Vide*: J. GARRED, “Trade in raw materials and economic development”, 2015, The London School of Economics and Political Science (LSE), London, data de consulta 30 outubro 2018, in <http://etheses.lse.ac.uk/3092/>; D. GERAETS, “Export Restrictions on Critical Minerals and Metals – Testing the Adequacy of WTO Disciplines by Ilaria Espa Cambridge: Cambridge University Press, 2015”, *World Trade Review*, vol. 16, 1, 2017; H.-W. LIU; J. MAUGHAN, “China’s Rare Earths Export Quotas: Out of the China-Raw Materials Gate, But Past the WTO’s Finish Line?”, *Journal of International Economic Law*, vol. 15, 4, 2012.

5.7 Legislação DISC, FSC, ETI e AJCA promovendo exportações nos EUA

O governo americano incentivou sempre os exportadores, talvez porque acredite que eles criem empregos no país, e para compensar eventuais desvantagens comparativas do sistema tributário americano.¹¹¹³ Entretanto, a história dos benefícios fiscais criados pelo Congresso dos EUA tem-se alterado continuamente nos últimos 50 anos, devido a reclamações de parceiros comerciais. A intervenção mais significativa da OMC nas políticas domésticas do imposto de renda refere-se a casos de subsídios fiscais à exportação. Essa saga compreende três casos consecutivos e intimamente relacionados de subsídios à exportação, que devem ser considerados em conjunto para se entender inclusive o atual programa lançado pelo FDII, a partir de 2018.¹¹¹⁴

A primeira decisão adversa em questões tributárias contra os EUA foi a de um Painel do GATT que declarou que o regime da *Domestic International Sale Corporation* (DISC) era subsídio proibido às exportações na década de 1970.¹¹¹⁵ A DISC permitia que o exportador americano não pagasse imposto sobre uma parte dos seus lucros de exportação, em virtude da alocação desses lucros para um tipo de subsidiária americana conhecida como DISC, a qual de fato pouco mais era que uma empresa de fachada. Em meados da década de 1970, todos os principais parceiros comerciais dos Estados Unidos começaram a reclamar junto da OMC que as cláusulas da DISC configuravam um subsídio às exportações, em violação direta do GATT. Ter uma DISC implicava vários benefícios fiscais, e essas empresas estavam sujeitas a regras mais favoráveis de preços de transferência (PT) que se desviavam do princípio da *plena concorrência* e resultavam em preços de exportação da DISC inferiores aos das suas contrapartes locais.¹¹¹⁶

Em 1976, o Painel do GATT concluiu que os EUA estavam concedendo subsídios ilegais à exportação e exigiu que fossem cancelados. Foi só em 1984, e após um atraso significativo, que o Congresso tentou acabar com a controvérsia, ao promulgar o regime da *Foreign Sales Corporations*

¹¹¹³ Na perspectiva dos EUA, a sua desvantagem procede principalmente de dois fatores. Primeiro, os EUA tributavam na época a renda mundial de uma corporação residente, enquanto os países europeus geralmente tributam apenas a renda obtida dentro das fronteiras nacionais (sistema tributário territorial). Segundo, nas exportações dos EUA para a UE é cobrado um imposto sobre o valor agregado (IVA), enquanto os produtos da UE enviados para os EUA não tributam, porque os EUA não o cobram e porque a UE isenta as suas próprias exportações da tributação do IVA. Isso era entendido como propiciando à UE uma vantagem relativa.

¹¹¹⁴ P. PISTONE; Y. BRAUNER, “United States/European Union – The European Union and the United States: The Good Old Tax “Frenemies” in the Shadows of Reforms – IBFD”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, 6a/Special Issue, 2017, p. 62.

¹¹¹⁵ (GATT) US – DISC, RPa, *United States Tax Legislation (DISC)*, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/98 e 28S/114, cit.

¹¹¹⁶ R. E. HUDEC, “Industrial subsidies: Tax treatment of “Foreign Sales Corporation””, in Ernst-Ulrich Petersmann, Mark A. Pollack (eds.) *Transatlantic economic disputes: the EU, the US, and the WTO*, Oxford Univ. Press, Oxford, 2003 (International economic law series), pp. 176-179.

(FSC), em substituição do regime DISC, ao mesmo tempo que mantinha um vestígio da antiga DISC: a Taxa de Juros-DISC (IC-DISC). O regime da FSC essencialmente isentava do imposto de renda uma parte das receitas de exportação recebidas de fontes estrangeiras. No entanto, a principal diferença em relação ao DISC é que a FSC podia ser incorporada a uma localização *offshore* qualificada (por exemplo, Barbados e Ilhas Virgens dos EUA), para atender a outros requisitos específicos relacionados com a sua presença no exterior, para a manutenção de registros e para os acionistas e diretores. Na prática, essas subsidiárias desempenhavam funções administrativas simples e não contribuíam substancialmente para a produção de bens.¹¹¹⁷

Em virtude dessas regras, a receita da FSC de origem estrangeira relacionada com as exportações foi considerada pela lei como não sendo “receita efetivamente conectada” e não tributável no âmbito da FSC. Além disso, os acionistas da FSC estavam, em geral, isentos da Subparte F quanto à renda estrangeira relacionada com exportações, e desfrutavam da dedução de 100% sobre a distribuição da FSC, na medida da sua relação com essa renda.¹¹¹⁸ O regime FSC respondeu à controvérsia do GATT por meio da exigência aos exportadores americanos de estabelecerem uma empresa estrangeira que realizaria certas atividades no exterior, para lograr obter benefício fiscal nos EUA. Entretanto, essas atividades estrangeiras eram tipicamente insignificantes e similares à DISC (e à IC-DISC); mais uma vez, a FSC nada mais era senão uma empresa de fachada.¹¹¹⁹

Em 1985, a União Europeia solicitou discussões com os Estados Unidos sobre as cláusulas do FSC, argumentando que elas configuravam subsídio às exportações, segundo o art. XVI do GATT. Somente em 1996 os procedimentos da OMC para a resolução de litígios comerciais foram seguidos, na forma de consultas em 1997 e 1998, porém ainda sem solução. Em 1999, a UE queixou-se à OMC, afirmando que a disputa em torno do regime do FSC (WT/DS108), semelhante ao seu antecessor, configurava subsídio ilegal às exportações, violando o GATT.

¹¹¹⁷ Cf. M. RHODES, “US Foreign Sales Corporations, export Tax Credits and the WTO”, in Nicholas Perdakis, Robert Read (eds.) *The WTO and the regulation of international trade: recent trade disputes between the European Union and the United States*, Elgar, Cheltenham, 2005, p. 179. O efeito econômico global das provisões do FSC foi que entre 15% e 30% das exportações americanas de renda ficou isenta de tributação nos EUA.

¹¹¹⁸ Cf. J. J. SHALLUE, “An analysis of foreign sales corporations and the European Communities’ four billion-dollar retaliation”, *Denver Journal of International Law and Policy*, vol. 31, 2, 2002, pp. 195-196. A subparte F visa tributar certas operações entre a subsidiária estrangeira, conhecida como *Controlled Foreign Corporation* (CFC), e a sua controladora, uma corporação dos Estados Unidos.

¹¹¹⁹ Para uma análise mais completa das medidas americanas do DISC, FSC e EIT, *vide*: D. L. BRUMBAUGH, “The Foreign Sales Corporation (FSC) Tax Benefit for Exporting: WTO Issues and an Economic Analysis”, 2000, Washington, D.C.; “Export Tax Benefits and the WTO: Foreign Sales Corporations and the Extraterritorial Replacement Provisions”, 2003, Washington, D.C.; “The 2004 Corporate Tax and FSC/ETI Bill: The American Jobs Creation Act of 2004”, 2004, Washington, D.C.

O Painel da OMC considerou que a FSC constituía subsídio proibido, segundo o art. 3.1 (a) do ASCM.¹¹²⁰ Segundo o RPa, com o regime do FSC, o governo americano absteve-se de tributar a renda que teria sido tributada na ausência de legislação. Em outras palavras, na ausência do regime FSC, a renda isenta ao abrigo das regras do FSC estaria sujeita aos impostos norte-americanos. O Governo dos Estados Unidos recorreu imediatamente da decisão do Painel, argumentando que as regras da OMC sustentavam que um país não precisava de tributar a renda proveniente da economia estrangeira, e que, portanto, o FSC era permissível.¹¹²¹

O ORec confirmou que as regras tributárias contestadas concediam isenções que levavam à perda de receita, constituindo assim subsídios de acordo com o art. 1.1 do ASCM.¹¹²² Além disso, esses subsídios eram condicionados ao desempenho das exportações e, portanto, proibidos pelo art. 3.1(a) do ASCM. Adicionalmente concluiu que a nota de rodapé 59 do ASCM permite um regime tributário territorial que isenta toda ou quase toda a renda de origem estrangeira – tanto a exportação como a produção estrangeira. Entretanto não permite um sistema de imposto territorial limitado à renda de exportação. O princípio da precificação de *arm's length* deve ser observado na distinção entre a renda de origem nacional e a renda de origem estrangeira.¹¹²³

Em resposta à decisão da OMC, em novembro de 2000, os Estados Unidos revogaram a FSC e instituíram o Regime do *Extra-Territorial Income* (ETI), com o objetivo de cumprir as recomendações formuladas pela OMC na disputa sobre a FSC.¹¹²⁴ Ao abrigo do regime ETI, um contribuinte pode excluir da “receita bruta” uma parte da sua “receita extraterritorial”, para calcular a base tributável. Com a exclusão permitida pelo ETI, os exportadores americanos (empresas americanas ou estrangeiras) beneficiaram essencialmente do antigo regime da FSC, sem sequer

¹¹²⁰ US – FSC, RPa, WT/DS108/R, cit. O caso *Foreign Sales Corporations* (FSC) – entre os EUA e a CE, foi sobre um tratamento fiscal preferencial para o rendimento das fontes estrangeiras relacionadas com a exportação de empresas específicas.

¹¹²¹ V. PEJKOV, “Changes in the Legal Order of the United States after FSC and ETI decisions and conformity with WTO Law of the New Regulations”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 343-344.

¹¹²² US – FSC, RORec, WT/DS108/AB/R, cit.

¹¹²³ G. C. HUFBAUER, *The Foreign Sales Corporation Drama: Reaching the Last Act?*, Institute for International Economics, Washington, D.C., 2002, p. 7.

¹¹²⁴ W. O. BARRAL; G. W. MICHELS, “Sistema Tributários e Normas da OMC: Lições do Caso Foreign Sales Corporation”, in Heleno Tórrres (ed.) *Comércio internacional e tributação*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2005, pp. 31-32. O US – FSC é um caso paradigmático em termos de implicações, embora a OMC já se tenha pronunciado sobre questões tributárias em decisões anteriores – com base na análise das características dos sistemas fiscais dos EUA e dos países da CE, a adoção de medidas que, na prática, não representam a obrigação de adaptar certas regras, mas sim a modificação de todo um regime fiscal ditado regularmente de acordo com as leis americanas, e que é adotado pela cultura jurídica e fiscal dos Estados Unidos há várias décadas. O caso US – FSC é, portanto, inovador, pois estabelece princípios legais e, com base nesses princípios, exige ajustes no sistema tributário de um Estado.

terem de constituir nova empresa. Em essência, o crédito fiscal disponível para os exportadores era o mesmo daquele ao abrigo do esquema FSC.¹¹²⁵ Os EUA contra-argumentaram que as exclusões de ETI se aplicavam a todos os contribuintes americanos, de modo que não havia subsídio ou receita governamental “perdoada”, que de outra forma seria obrigatória, e que os produtos fabricados no exterior e nos EUA eram elegíveis para a exclusão porque havia formas e condições para serem elegíveis para o ETI sem exportar; portanto, os benefícios não estavam condicionados ao desempenho das exportações. Outros argumentos dos EUA foram que a intenção do esquema de ETI era evitar a dupla tributação no sentido da nota de rodapé 59 do Anexo I do ASCM.¹¹²⁶

Após a implementação do ETI nos EUA, a UE solicitou permissão à OMC para aplicar medidas compensatórias contra os Estados Unidos. O pedido baseou-se na recusa daquele país em cumprir a RPa da OMC de 1999 sobre as disposições do FSC, na nova Lei do ETI.¹¹²⁷ As medidas propostas constituiriam tarifas sobre uma série de exportações dos EUA para a UE, afetando o comércio em cerca de quatro bilhões de dólares.

Em 20 de agosto de 2001, o Painel da OMC, levando em conta os argumentos apresentados por ambos os lados, mais uma vez como no caso do FSC, decidiu contra a posição e os argumentos dos EUA.¹¹²⁸ A opinião do Painel foi de que a Lei ETI continha disposições para isenção de imposto de renda que, na ausência de tal disposição, teríamos fatos a ser tributados. De acordo com a decisão do Painel, houve subsídio à exportação porque os EUA excluíram apenas uma parcela de determinada renda definida por condições qualitativas e quantitativas altamente seletivas, atribuíveis apenas a determinadas transações externas qualificadas, e não excluíram a renda extraterritorial do imposto, mas apenas a renda de venda ou arrendamento de um imóvel estrangeiro qualificado. O Painel rejeitou o argumento dos EUA de que o ETI tinha como objetivo evitar a dupla tributação ao abrigo do significado da nota de rodapé 59 do ASCM, afirmando que apenas a disposição que claramente tinha a função de evitar a dupla tributação poderia estar

¹¹²⁵ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 220. Medidas que criam um incentivo para uso doméstico sobre produtos de entrada importados (por exemplo, requisitos de conteúdo doméstico). Uma isenção fiscal benéfica, ou, em algumas circunstâncias, uma exigência para que os fabricantes usem produtos domésticos, tratando produtos importados menos favoravelmente do que produtos domésticos.

¹¹²⁶ V. PEJKOV, “Changes in the Legal Order...”, cit., pp. 346-347.

¹¹²⁷ A CE procurou mediante o Art. 22.6 decisão arbitral sobre o montante das sanções, *vide: Recourse to Arbitration by the United States under Article 22.6 of the DSU and Article 4.11 of the SCM Agreement, United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations*, A.34, WTO Doc. *WT/DS108/ARB* (Aug. 30, 2002) (“*In these circumstances, we find that the amount of \$4,043 million, which falls between the range of values calculated on the basis of the parties’ respective methodologies can be considered to be a reasonable approximation of the actual subsidy for the year 2000.*”).

¹¹²⁸ US – FSC (21.5 – EC) (I), *RPa*, *WT/DS108/RW*, cit.

abrangida por essa regra e que o escopo do benefício da Lei ETI era consideravelmente mais amplo. Nesse caso, os EUA incluem na categoria da isenção rendimentos que não poderiam ser legitimamente tributados em outra jurisdição, criando-se desse modo dupla não tributação.¹¹²⁹

Segundo a medida da ETI, um contribuinte que produza bens nos EUA seria elegível para obter isenção de impostos em relação aos rendimentos provenientes da venda de exportação de propriedade, desde que, no máximo, 50% do valor justo de mercado do produto fosse atribuível a artigos produzidos fora dos EUA ou a custos diretos para trabalho realizado fora dos EUA. Além disso, a “limitação de conteúdo estrangeiro” de 50% violou o art. III:4 GATT (1994), relativo ao tratamento menos favorável aos produtos importados do que aos produtos nacionais.

Os EUA recorreram de tal conclusão ao ORec, alegando que a Lei ETI estaria em plena conformidade com a decisão anterior da OMC. Os EUA também argumentaram que o Painel havia cometido erros legais em suas deliberações, e solicitaram que a decisão do Painel fosse revogada. Entretanto, o RORec confirmou a sua decisão original em 2002, e recomeçou discussões sobre o montante permitido para as medidas compensatórias que poderiam ser aplicadas pela UE.¹¹³⁰ Havia, de fato, pouca base para a alegação dos EUA, pois o novo estatuto manteve em vigor aspectos significativos do sistema FSC. Entretanto, ao parecerem estar em conformidade, os Estados Unidos conseguiram adiar o prazo para a aceitação total.

Em 2004, o Congresso revogou o ETI. Ao contrário das disputas anteriores entre os EUA e a UE, a disputa sobre a FSC terminou com a vitória completa da UE.¹¹³¹ No entanto, os EUA estenderam o prazo para começar a cumprir essa resolução, evitando não uma, mas duas reformas legislativas sobre a ilegalidade das suas normas frente ao ASCM.¹¹³² O AJCA (*The JOBS Act*) eliminou benefícios fiscais que a OMC havia classificado como subsídios ilegais à exportação. O AJCA permitiu a continuidade desses benefícios, para certas empresas que celebraram contratos de venda, arrendamento e entrega de bens e serviços de longo prazo.

¹¹²⁹ Cf. A. H. QURESHI; A. SASSI, “United States Tax Subsidies under DISC, FSC and ETI Legislation within the Framework of the WTO”, *Commonwealth Trade Hot Topics*, 13, 2002, pp. 8-9. Os associados têm um amplo grau de discricionariedade na adoção de medidas para evitar a dupla tributação, mas as medidas nacionais para evitar a dupla tributação devem estar em relação com a renda de origem estrangeira e não apenas com qualquer renda. Assim, só são elegíveis os rendimentos que podem ser tributados num Estado estrangeiro, bem como o Estado que tome medidas para evitar a dupla tributação.

¹¹³⁰ US – FSC (21.5 – EC) (I), RORec, WT/DS108/AB/RW, cit.

¹¹³¹ C. O. TAYLOR, “Beyond Retaliation”, *Northwestern Journal of International Law & Business; Chicago*, vol. 38, 1, 2017, pp. 85-86.

¹¹³² C. ATKINS, “FSC/ETI transition Relieff in the new JOBS Act: Does the U.S. Hove to Quit cold Turkey?”, pp. 1-3.

Devido aos problemas relativos à eliminação gradual do esquema de ETI e por não remover totalmente os subsídios proibidos que deveriam ser retirados em decorrência das recomendações anteriores do ORL, bem como a sua incapacidade de remover a violação do art. III: 4 GATT (1994), a UE atualizou o seu processo de reclamação perante a OMC, argumentando que a AJCA constitui violação do artigo 4.7 do ASCM. A UE contestou a nova legislação na revisão do cumprimento do art. 21.5 do ERL e do Painel, e o ORec considerou que o novo estatuto era falho.¹¹³³ O ORec reiterou que, em princípio, um membro tem autoridade soberana para tributar quaisquer categorias de receitas que deseje; porém, as medidas fiscais do membro não podem violar as suas obrigações quanto às regras da OMC.¹¹³⁴

As decisões da OMC que declararam o FSC e a ETIA como subsídio ilegal apenas confirmam esse fato óbvio. Os EUA tiveram de respeitar a sua obrigação legal internacional, seja elaborando um novo dispositivo legislativo que substitua o FSC (ETIA) e atenda ao escrutínio da OMC, seja pela via da reforma total do código tributário norte-americano.¹¹³⁵

5.8 Subsídios fiscais para produtores de aeronaves

5.8.1 US – Large Civil Aircraft

A disputa na OMC em US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (DS353) demorou quase sete anos a partir do momento do pedido de consultas para a circulação do relatório do Orec, sendo muito complexa (em termos de questões jurídicas e factuais).¹¹³⁶ Essa disputa tratou de vários supostos subsídios para os produtores norte-americanos de grandes aeronaves civis, incluindo, em particular, *The Boeing Company* e a *McDonnell Douglas Corporation* (antes da sua fusão com a Boeing). Em termos gerais, estes subsídios foram os seguintes:

- *Subsídios prestados pelas autoridades estaduais e locais.* A União Europeia alegou que certos Estados e localidades dos EUA transferem recursos econômicos para a *U.S. LCA industry*. A este respeito,

¹¹³³ US – FSC (21.5 – EC) (II), RPa, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” – Segundo Recurso Art. 21.5 do DSU pela EC*, WT/DS108/RW2, 2005; RORec, *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” – Segundo Recurso Art. 21.5 do DSU pela EC*, WT/DS108/AB/RW2, 2006.

¹¹³⁴ Cf. V. RADOVANOVIĆ, “Free movement of Good...”, cit., p. 443. De modo geral, os países são livres de estruturarem a tributação interna mais adequada para eles, mas não lhes é permitido discriminar entre produtos nacionais e importados. No entanto, se se der a situação em que não haja produção doméstica, então, os Estados são normalmente livres de determinarem impostos internos sobre esses produtos importados. Embora possa existir tratamento favorável para produtos importados de países em desenvolvimento.

¹¹³⁵ N. J. MINELLA, “Motives and Consequences of the FSC Dispute: Recent Salvo in a Long-Standing Trade War or Fashioning a Bargaining Chip?”, *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 27, 3, 2002, p. 1100.

¹¹³⁶ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), RPa, WT/DS353/R, cit.; RORec, WT/DS353/AB/R, cit.; US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART. 21.5 – EU), RPa, WT/DS353/AB/RW, cit.; US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 – EU), RORec, WT/DS353/AB/RW, cit.

a União Europeia contestou as medidas nos Estados de Washington, Kansas e Illinois, e seus municípios.

- *Subsídios prestados pelo governo federal.* A União Europeia alegou que o governo federal dos EUA transfere recursos econômicos para a indústria U.S. LCA por meio de certas medidas aplicadas por uma série de agências governamentais (NASA, DOD, DOC e DOL), e por certos incentivos fiscais federais. São três os grupos de medidas encontradas para constituir “subsídios específicos.”: i) “subsídios aeronáuticos de I&D”; ii) “subsídios fiscais vinculados”; e iii) “subsídios remanescentes.”
 - I. Os *subsídios aeronáuticos I&D*, no valor de pelo menos US\$2.6 Bilhões, consistem em: (i) os pagamentos feitos à Boeing e o acesso às instalações, equipamentos e funcionários da NASA fornecidos à Boeing pela NASA, de acordo com contratos de contratação e acordos especiais celebrados para os oito programas de R&D em causa; e (ii) os pagamentos efetuados à Boeing e o acesso a instalações DOD fornecidas à Boeing nos termos dos instrumentos de assistência celebrados em 23 programas DOD RDT&E em causa.
 - II. Os *subsídios fiscais vinculados*, no valor de aproximadamente US\$2.2 bilhões, consistem em: (i) as isenções fiscais federais e as exclusões fiscais fornecidas à Boeing na legislação FSC/ETI; (ii) redução da alíquota do imposto Business & Occupation (B&O) do Estado de Washington; e (iii) redução da alíquota do Imposto B&O da Cidade de Everett, Washington.
 - III. Os oito *subsídios remanescentes*, no valor de aproximadamente US\$550 milhões, consistem em: (i) a propriedade e os abatimentos de imposto sobre vendas fornecidos à Boeing nos IRBs (bonds) emitido pela Cidade de Wichita, Kansas; (ii) no Estado de Washington, créditos fiscais do imposto B&O para o desenvolvimento de pré-produção, software de computador e hardware, e impostos sobre a propriedade; (iii) no Estado de Washington, imposto de vendas e uso de isenções fiscais para hardware de computador, periféricos e software; (iv) no Estado de Washington, programa de desenvolvimento da força de trabalho no Employment Resource Center; (v) o reembolso de parte das despesas de recolocação da Boeing pelo Estado de Illinois; (vi) os 15 anos de créditos fiscais do programa *Economic Development for a Growing Economy* (“EDGE”) fornecidos pelo Estado de Illinois; (vii) a redução ou reembolso de uma porção dos impostos sobre a propriedade da Boeing fornecidos pelo Estado de Illinois; e (viii) o pagamento para aposentar o arrendamento do inquilino anterior do novo edifício sede da Boeing em Chicago, Illinois.

Antes do Painel, a União Europeia alegou que dois dos alegados subsídios – ou seja, certos incentivos fiscais concedidos pelo estado de Washington e as anistias fiscais fornecidas pelo governo federal dos EUA, em conformidade com a legislação relativa às *Foreign Sales Corporation* e *Extra-Territorial Income* (FSC/ETI) – são os subsídios à exportação proibidos de acordo com os arts. 3.1 (a) e 3.2 ASCM. Além disso, a União Europeia alegou também que todas as subvenções são “acionáveis” no âmbito do ASCM e que, ao utilizar esses subsídios, os Estados Unidos causaram e continuam a causar “efeitos adversos”, em particular “grave dano” aos interesses da União Europeia, na acepção do art. 5 (c) e do art. 6.3, alíneas a), b) e c). A esse respeito, o Art. 6.3 (a), refere-se à subvenção que tem por efeito *deslocar ou impedir* as importações de um produto semelhante no mercado do membro subvencionante; e o art. 6.3(b), refere *deslocar ou impedir* as exportações de um produto no mercado de países terceiros. O Art. 6.3º, alínea c), refere-se, *designadamente*, à subvenção com efeito de *supressão significativa de preços ou de vendas perdidas* no mesmo mercado.

Depois de examinar se, para cada uma das várias medidas, existe um subsídio (ou seja, se existe uma “contribuição financeira” que confere “vantagem”) e se é “específico”, nos termos dos arts. 1 e 2 do ASCM, o Painel fez as seguintes descobertas sobre os “subsídios específicos”.¹¹³⁷ No que diz respeito às alegações de que certas medidas constituíram subsídios à exportação ao abrigo do art. 3.1 (a) do ASCM, o Painel manifestou-se da seguinte forma: em primeiro lugar, verificou-se que, no que diz respeito às vantagens fiscais ao abrigo das disposições de transição da lei ETI e de uma medida subsequente, os Estados Unidos atuaram de forma incoerente com os arts. 3.1 (a) e 3.2, concedendo subsídios contingentes ao desempenho da exportação. No entanto, devido às recomendações relacionadas com esses mesmos subsídios no âmbito da disputa anterior ao caso US-FSC, o Painel não fez qualquer recomendação relacionada com as medidas, tal como prescreve o art. 4.7. Em segundo lugar, quanto aos incentivos fiscais do Estado de Washington, o Painel registrou que as Comunidades Europeias não demonstraram que as medidas constituam subsídios à exportação.

Voltando-se para as alegações de que vários subsídios causaram “grave dano” no âmbito dos arts. 5(c) e 6.3 do ASCM, o Painel concluiu que o efeito dos subsídios da aeronáutica R&D constitui ameaça de deslocação das exportações da União Europeia para países terceiros, na aceção do art. 6.3. (b), relativamente à LCA de 200-300 passageiros; portanto, perdas de vendas significativas e supressão expressiva de preços, na aceção da art. 6.3(c), constituindo grave dano para os interesses da União Europeia.

O Painel constatou que o efeito dos subsídios FSC/ETI e dos subsídios fiscais do Estado de Washington B&O é o deslocamento e a impedância das exportações das Comunidades Europeias provenientes de mercados de países terceiros, na aceção do art. 6.3(b) no que diz respeito ao mercado de produtos LCA de corredor único 100-200, e a supressão significativa dos preços e das vendas perdidas, significativas na aceção do Art. 6.3. (c), nesse mercado de produtos. Verificou-se que o efeito dos subsídios FSC/ETI, os subsídios fiscais do estado de Washington e da cidade de Everett em *Business & Occupation tax rate* (B&O) promoviam o deslocamento e os impedimentos das exportações das Comunidades Europeias, na aceção do Art. 6.3 (b), no que diz respeito à LCA de 300-400 lugares e à supressão dos preços e vendas perdidas, na aceção do Art. 6.3 (c).

¹¹³⁷ J. CAPORAL, “WTO Panel Finds One Washington State Tax Break for Boeing Violates Rules”, *Inside US Trade*, vol. 34, 47, 2016; “WTO Finds Near-Perfect U.s. Compliance in Boeing-Airbus Dispute”, *Inside US Trade*, vol. 35, 24, 2017; M. DIPUMA, “Why the recent “Boeing case” will not ultimately limit a state’s ability to provide incentives to attract business”, *Tax Lawyer*, vol. 66, 4, 2013; D. GERAETS, “WTO Panel Finds That US Tax Incentives for Aircraft Constitute Prohibited Subsidies”.

Ambas as partes recorreram, em uma série de questões relacionadas com a existência e a especificidade dos subsídios, bem como em relação ao facto de os subsídios causarem efeitos adversos sob a forma de sérios preconceitos. Alguns desses recursos foram reivindicações diretas de erro legal; outros basearam-se na alegação do art. 11 do ERL de que o Painel não fez avaliação objetiva da questão ou dos fatos.

Quanto à *existência* dos subsídios, o ORec considerou as questões previstas no Art. 1.1(a)(1) (i), (II) e III) relacionadas com a “contribuição financeira” e, nos termos do Art. 1.1 (b), verificou se um “benefício” foi conferido. Em termos de importantes conclusões jurídicas relativamente “à contribuição financeira”, o ORec reverteu um achado fundamental do Painel de que as “compras de serviços” não são cobertas pelo ASCM, mas não resolveu o problema definitivamente (declarando simplesmente a constatação do Painel de ser “discutível e sem efeito jurídico”). Ele também caracterizou certas medidas como “joint venture” e que constituem “transferência direta de fundos”, nos termos do art. 1.1(a)(1)(i). Além disso, considerou as questões relacionadas com o precedente de receitas, de resto devidas ao abrigo do art. 1.1(a)(1)(ii), situação em que existem várias modalidades de tributação.

No que se refere à *especificidade* dos subsídios previstos nos arts. 2.1, alíneas a) e c), o ORec aplicou as disposições a medidas de subvenção específicas e esclareceu determinados pontos relacionados com a natureza da “autoridade responsável pela concessão”. Finalmente, quanto aos *efeitos adversos e problemas de graves danos*, o ORec confirmou muitas das descobertas apeladas, mas modificou vários outros.

No que diz respeito aos “efeitos de preço” dos *subsídios “impostos vinculados”*, o ORec concluiu que os subsídios do FSC/ETI e a redução da alíquota de tributação do Estado de Washington B&O causaram prejuízo grave no mercado da LCA, de 100-200 lugares, na acepção do ASCM arts. 5º (c) e 6.3 (c). Finalmente, quanto à “avaliação coletiva” dos diferentes grupos de subsídios, o ORec constatou que o Painel cometeu erro ao não considerar que os efeitos nos preços das reduções de alíquotas de imposto B&O complementam os efeitos tecnológicos dos subsídios de R&D aeronáuticos e que a significativa supressão de preço trouxe ameaça de deslocamento e impedância de vendas, no mercado de LCA de 200-300 assentos.

De particular interesse sistêmico, aqui, foram as descobertas do ORec sobre a natureza da análise da *causação*” do que chamou “impostos vinculados” subsídios, bem como sua discussão sobre como “agregar” ou “acumular” os efeitos de múltiplos subsídios. Lendo o Painel e os achados do ORec sobre “grave dano” em conjunto, a decisão do ORec restringe de várias maneiras os resultados dos “efeitos adversos” do Painel, e expande-os ligeiramente em outros aspectos. O

resultado é que uma quantidade significativa de subsídios dos EUA para a Boeing causam efeitos adversos e devem ser retirados no prazo de seis meses após a adoção dos relatórios.¹¹³⁸

Em 23 de março de 2012, o ORL adotou o Painel e os relatórios do ORec nos *EUA-aeronaves*. No processo original, o Painel, conforme modificado pelo ORec, descobriu que certas medidas dos EUA, incluindo medidas adotadas a nível subfederal, constituíam subsídios específicos para a grande indústria de aeronaves civis dos EUA (“LCA”) e causavam efeitos adversos ao abrigo do ASCM.

Em 23 de setembro de 2012, os EUA apresentaram uma notificação ao ORL, identificando uma série de ações para retirar os subsídios identificados como geradores de efeitos adversos, de tal forma que os EUA consideraram terem cumprido plenamente as recomendações e decisões do ORL nessa disputa. Em resposta, a UE recorreu ao art. 21.5 do ERL e solicitou ao Painel que verificasse que os EUA não retiraram os subsídios nem tomaram as medidas adequadas para eliminar os efeitos adversos, nos termos do Art. 7.8 do ASCM.

O Painel concluiu que, ao continuar a violar os Arts. 5 (c) e 6.3 (a)-(c) do ASCM, os EUA não cumpriam as recomendações do ORL e, em particular, a obrigação prevista no Art. 7.8 de tomarem as medidas adequadas para eliminar os efeitos adversos ou [retirar o subsídio]. Em recurso, os participantes fizeram reivindicações relativas aos termos de referência do Painel, ao abrigo do arts. 1.1(a)(1), 1.1(b), 2.1(a), 2.1(c), 2.2, 5, 6.3 e 7.8 do ASCM e art. 11 do ERL.¹¹³⁹

5.8.2 US – Tax Incentives

O caso US – TAX INCENTIVES envolve potenciais subsídios de substituição de importações concedidos à Boeing pelo estado de Washington para incentivar aquela a localizar o seu programa de manufatura comercial e a montagem final do projeto Boeing 777X no estado de Washington.¹¹⁴⁰ Curiosamente, a maioria dos casos relacionados com futuras operações de manufatura não haviam começado no momento em que o Painel deliberou, uma vez que o primeiro voo inaugural do Boeing 777X só veio a ocorrer em janeiro de 2020. Vários estados americanos ofereceram incentivos à Boeing para que estabelecesse suas operações de montagem de aeronaves em suas

¹¹³⁸ J. CAPORAL, “WTO Body: Boeing Tax Break from Washington State not Prohibit Subsidy B”, *Inside US Trade*, vol. 35, 36, 2017; K. KUGLER, “United States – Conditional Tax Incentives for Large Civil Aircraft (US-Tax Incentives), DS487”, *World Trade Review*, vol. 17, 1, 2018; J. W. LEE, “Airline Subsidies: Can the Law Play a Role in Regulating Them?”, *Journal of World Trade*, 2018.

¹¹³⁹ S. LESTER, “The problem of subsidies...”, cit.; G. SINGH, *Subsidies in the context of the WTO’s free trade system: a legal and economic analysis*, Springer, Cham, 2017.

¹¹⁴⁰ US – TAX INCENTIVES, *RPa*, *WT/DS487/R*, cit.; *RORec*, *WT/DS487/AB/R*, cit.

jurisdições. No final, a Boeing decidiu localizar o projeto de fabricação do Boeing 777X em Washington, que ofereceu mais de US\$ 8 bilhões em incentivos fiscais. Para alguns, esse foi, provavelmente, o maior pacote de incentivos já oferecido.¹¹⁴¹

A UE contestou certos incentivos fiscais aeroespaciais promulgados pelo Estado de Washington, que ofereciam (a) a *Business & Occupation tax rate* (B&O) numa alíquota de 0,2904% para a fabricação e venda de aviões comerciais, e (b) diversos créditos ou isenções fiscais relativas a atividades de desenvolvimento de produtos, impostos prediais e impostos sobre vendas e uso. O Painel constatou que todas as medidas fiscais aeroespaciais apreciadas implicam uma contribuição financeira do governo do Estado de Washington e, portanto, um benefício estava sendo conferido. Logo, cada uma das sete medidas fiscais é abrangida pela definição de subsídio nos termos do artigo 1º do ASCM. O resultado é que, agora que a Boeing localizou a instalação da montagem final no Estado de Washington, se a Boeing alguma vez optar por localizar qualquer local de montagem das asas fora daquele estado, perder-se-á a alíquota reduzida do B&O. O estado está necessariamente exigindo que este pedaço da cadeia de suprimentos seja doméstico, ao invés de estrangeiro. Embora o ASCM tenha sido interpretado no sentido de permitir subsídios à produção interna que possam deslocar as importações, desde que não exijam o uso de produtos nacionais em detrimento de importados, a natureza da cadeia de suprimentos das grandes aeronaves significa que, neste caso, não há diferença entre deslocar importações e exigir o uso de bens nacionais. A dificuldade de aplicação do artigo 3.1(b) do ASCM a este caso surge, pelo menos em parte, porque o Acordo não foi redigido com o objetivo de tratar de subsídios de substituição de importações em indústrias com cadeias de fornecimento modernas e complexas.¹¹⁴²

O Painel concluiu que os Estados Unidos agiram de forma inconsistente com as suas obrigações para com a OMP, violando o artigo 3.1(b) e, por implicação necessária, o artigo 3.2 do ASCM. Notadamente, no que diz respeito aos “subsídios proibidos”, o ASCM obriga o Painel a decidir que tal subsídio deve ser retirado sem demora. Consequentemente, o Painel recomendou aos Estados Unidos que retirassem o subsídio sem demora e no prazo de 90 dias.¹¹⁴³

¹¹⁴¹ K. BUZARD; P. DELIMATIS, “Subsidies and Investment Promotion Reaching New Heights in the Aviation Sector: The US-Tax Incentives Dispute”, *World Trade Review*, vol. 18, 02, 2019, pp. 329-330.

¹¹⁴² *Ibid.*, p. 349.

¹¹⁴³ D. GERAETS, “WTO Panel Finds...”, cit., p. 3.

5.8.3 Canada – Aircraft

Um caso relativo à tributação de renda surgiu em março de 1997 na disputa entre o Brasil e o Canadá sobre medidas que afetam a exportação de aeronaves civis. O Brasil solicitou consultas ao Canadá nos termos do art. 7 do ASCM relativo a certos subsídios concedidos pelo Canadá e a medidas fiscais adotadas para apoiar a exportação de aeronaves civis do Canadá.¹¹⁴⁴ Mais especificamente, o Brasil afirmou que a isenção da *Export Development Corporation* (EDC) do imposto de renda corporativo coloca o EDC em vantagem decisiva no mercado. No entanto, esta alegação foi rejeitada pelo Painel, em março de 1997.¹¹⁴⁵

5.9 Subsídios fiscais para políticas industriais de desenvolvimento

Em caso mais recente, a União Europeia e o Japão, na disputa contra o BRAZIL – TAXATION (WT/DS472 e DS497), questionam certas medidas relativas à tributação e aos encargos no setor automotivo, na indústria eletrônica e tecnológica, nos bens produzidos nas zonas francas e nas vantagens fiscais para os exportadores. O Brasil adotou programas de desenvolvimento da indústria nacional, tais como Inovar-Auto, PADIS, PATVD e de Inclusão Digital, almejando atrair investimentos e aumentar a competitividade das entidades brasileiras no que diz respeito ao comércio exterior.¹¹⁴⁶

Os programas de incentivos fiscais questionados foram os seguintes¹¹⁴⁷:

Inovar-Auto (Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores). O programa dá crédito presumido a empresas que produzem veículos no país e apresentem projetos de investimento. Na prática, a medida impõe uma sobrealíquota de até 30 pontos percentuais ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) de veículos importados;

Lei de Informática. Uma combinação de medidas iniciadas em 1991 e modificadas em 2001, 2004 e 2014, ofereceu uma redução do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e outros incentivos fiscais para produtores de hardware, automação industrial e telecomunicações;

¹¹⁴⁴ R. HEPBERGER, “Direct Tax Cases in WTO Dispute Settlement”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 503.

¹¹⁴⁵ CANADA – AIRCRAFT, *RPa*, WT/DS70/R, cit.; *RORec*, WT/DS70/AB/R, cit.

¹¹⁴⁶ E. M. CASTRO E SILVA, “Tax Benefits of the Inovar-Auto Program and the Most Favoured Nation and National Treatment Principles: An Analysis of the Arguments Invoked in the Panels Currently Pending against Brazil in the Dispute Settlement Body of the WTO”, *Brazilian Journal of International Law*, vol. 13, 2016.

¹¹⁴⁷ PORTAL CONTÁBIL SC, “A OMC mantém parte da condenação ao Brasil por programas de incentivo à indústria”, data de consulta 6 maio 2020, in <https://portalcontabilsc.com.br/noticias/omc-mantem-parte-da-condenacao-ao-brasil-por-programas-de-incentivo-a-industria/>.

PATVD (Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital). O programa reduziu a zero a alíquota de impostos de importação de insumos para fabricação de TVs digitais;

Programa de Inclusão Digital. A medida concedeu isenção do PIS/Cofins sobre a venda no varejo de computadores, tablets, modems, roteadores e smartphones;

RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras). Suspendeu a cobrança de PIS e Cofins na compra de máquinas e equipamentos de empresas altamente exportadoras;

PADIS (Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores e Displays). A medida reduziu a zero a alíquota de impostos de importação de insumos para fabricação desses produtos;

PEC (Programa destinado predominantemente a empresas e exportadoras). A medida não tributa a compra de insumos para empresas exportadoras.

Em 2013, a União Europeia iniciou a disputa BRAZIL – TAXATION, relativa a um pacote de sete programas fiscais federais brasileiros. O tratamento tributário estabelecido pelo governo brasileiro foi questionado no âmbito da OMC por ser inconsistente com o GATT, TRIMs e ASCM.¹¹⁴⁸

O relatório do Painel BRAZIL – TAXATION circulou em 30 de agosto de 2017.¹¹⁴⁹ O Painel encontrou uma série de violações aos acordos da OMC. Rejeitou o argumento geral do Brasil de que o art. III do GATT, o TRIMs e o ASCM não são aplicáveis a medidas que regulam as etapas de produção pré-comercialização, achando que essas disposições são aplicáveis a tais medidas. Também rejeitou o argumento de que o art. III do GATT e o TRIMs não são aplicáveis às medidas contestadas, ou aos seus aspectos, porque são pagamentos de subsídios exclusivamente aos produtores domésticos, isentos da disciplina do art. III:8 (b) GATT. Concluiu, em vez disso, que as medidas em forma de subsídios fornecidos exclusivamente aos produtores domésticos não estão, por esse motivo, isentas da disciplina do art. III do GATT ou do art. 2.1 TRIMs.¹¹⁵⁰

Adicionalmente, observou que o programa PATVD se encontrava incompatível com o GATT e o TRIMs, bem como não se justificam ao abrigo do art. XX(a) do GATT. Entendeu ainda que o programa Inovar-Auto, ou os seus aspectos, são incompatíveis com o art. III:2, primeira

¹¹⁴⁸ BRAZIL – TAXATION, *RORec*, WT/DS472/AB/R / WT/DS497/AB/R, cit., par. 5.54-5.61. Os requisitos de acreditação para incentivos, ou seja, as condições que as empresas devem cumprir em relação a determinados produtos incentivados a tornarem-se produtores acreditados e, portanto, elegíveis para os incentivos fiscais a esses produtos-aplicados, criam carga fiscal interna sobre os produtos domésticos menor do que a dos produtos importados, e modificam as condições de concorrência em detrimento dos produtos importados.

¹¹⁴⁹ Cf. L. AGUIRRA DE ANDRADE, “Brazil’s REINTEGRA in Light of World Trade Organization Rules: A Wrong Way to Incentivize Development?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, 10, 2017.

¹¹⁵⁰ G. MOON, “A ‘Fundamental Moral Imperative’: Social Inclusion, the Sustainable Development Goals and International Trade Law After Brazil-Taxation.”, *Journal of World Trade*, 2018, pp. 995-996.

frase, e com o art. III: 4 do GATT, art. 2.1 TRIMs e arts. 3.1 (b) e 3.2 do ASCM. Acrescenta que os aspectos do programa Inovar-Auto que se encontravam incompatíveis com o GATT e o TRIMs não se justificam nos termos dos arts. XX (b) ou XX (g) do GATT.

Complementa que as reduções fiscais concedidas aos produtos importados dos membros do Mercosul e do México no âmbito do programa Inovar-Auto são incompatíveis com o art. I:1 do GATT. Desse modo, as reduções fiscais concedidas aos produtos importados da Argentina, México e Uruguai encontravam-se inconsistentes com os termos do art. I:1 e não se justificam nos termos do parágrafo 2 (b) ou 2 (c) da cláusula de habilitação.¹¹⁵¹ Ponderaram, ainda, que as isenções fiscais concedidas ao abrigo dos programas PEC e RECAP são subsídios que dependem do desempenho das exportações e, por conseguinte, são proibidos e incompatíveis com os arts. 3.1 (a) e 3.2 do ASCM.

Ainda no PATVD, o Brasil argumentou que, embora a televisão fosse o principal meio de recepção de informações no país, grandes parcelas da sua população não tinham acesso (ininterrupto). Desse modo, o Brasil tentava superar o abismo digital e promover a inclusão social. O painel analisou as evidências e concluiu que, de fato, tal brecha existia. Decidiu, então, que tais objetivos poderiam enquadrar-se no sentido da moral pública, nos termos do artigo XX(a). O problema, evidentemente, é que, embora tais objetivos sejam legítimos e dignos de atenção governamental, eles não são o que normalmente se classificaria como preocupações “morais”.¹¹⁵² Em geral, a política pública baseia-se no interesse público; mas a moralidade é diferente do interesse

¹¹⁵¹ BRAZIL – TAXATION, *RPa*, WT/DS472/R WT/DS497/R, cit., par. 7.253-7.256. Procedimentos administrativos e requisitos aplicáveis às peças importadas e não enfrentados por produtos domésticos semelhantes. Enquanto o comprador de produto intermediário incentivado sujeito a isenção ou redução de imposto não precisará de antecipar qualquer imposto, ou só terá de antecipar um montante reduzido de imposto, para o governo brasileiro, o comprador de um produto não incentivado intermediário terá de antecipar o montante total desses impostos ao comprar os produtos, e terá de submeter-se ao procedimento administrativo para reivindicar um crédito fiscal em relação a esses impostos, para solicitar indenização com os mesmos ou outros impostos, ou para solicitar o reembolso; essa diferença de tratamento cria um incentivo à compra de produtos intermediários incentivados, produzidos por empresas credenciadas, sobre produtos não incentivados.

¹¹⁵² M. DU, “How to Define ‘Public Morals’ in WTO Law? A Critique of the Brazil – Taxation and Charges Panel Report”, *Global Trade and Customs Journal*, 2018, p. 73. O Brasil não apresentou nenhuma evidência em apoio das suas afirmações de que os produtores nacionais precisavam de proteção, nem levou em conta a capacidade dos produtores estrangeiros para abastecer o mercado brasileiro, a fim de prover acesso seguro aos equipamentos de televisão digital. No entanto, o painel não pôde dispensar totalmente a possibilidade de que tal cenário hipotético possa existir. A conclusão do painel no BRAZIL – TAXATION baseia-se num cenário totalmente hipotético de uma indústria nascente, não apoiado por nenhuma evidência. A abordagem do painel está em forte contraste com a bem estabelecida jurisprudência sobre a identificação de objetivos regulatórios legítimos em outros subparágrafos do artigo XX do GATT 1994.

e da política; embora a maioria das políticas públicas possa ser considerada “legítima”, pode não ser assim com toda a moral (ou interesses).¹¹⁵³

Finalmente, o RPa concluiu igualmente que as isenções fiscais concedidas ao abrigo dos programas PEC e recapitulação são subsídios na acepção do ASCM, e dependem do desempenho da exportação na acepção do ASCM; assim, são subsídios proibidos. Em suma, o RPa confirma que o Brasil agiu de forma incompatível com as disposições do GATT, ASCM e TRIMs. O relatório recomenda que o Brasil ajuste as medidas contestadas em conformidade com as suas obrigações nos termos dos acordos cobertos, e que retire sem demora os subsídios identificados.

Irresignado com os resultados, o Brasil recorreu ao ORec. O ORec no BRAZIL – TAXATION circulou em dezembro de 2018. No recurso, as conclusões do ORec foram as seguintes, os resultados do Painel destacaram que o Brasil importa produtos de ICT acabados e produtos de ICT intermediários que são tributados em excesso como produtos domésticos, contrariamente ao art. III: 2, primeira frase, do GATT. Confirmou que os requisitos de acreditação dos programas de ICT resultam em tratamento menos favorável, em violação do art. III: 4 do GATT; da mesma forma, confirmou os resultados do Painel segundo os quais os programas de ICT são incompatíveis com o art. III:4 porque eles conduzem ao tratamento de produtos de ICT intermediários importados menos favoráveis, devido à menor carga administrativa imposta às empresas que compram o produto “similar” nacional. Igualmente, confirmou que os PPBs (Processo Produtivo Básico) e outros requisitos da fase de produção no âmbito dos programas em causa proporcionam um incentivo à utilização de produtos nacionais de ICT e, por conseguinte, concebem tratamento menos favorável aos produtos de ICT intermediários importados, contrariamente ao art. III: 4; da mesma forma, confirmou as constatações do Painel de que os aspectos dos programas de TIC que se encontram incompatíveis com o art. III: 4 são igualmente incompatíveis com o art. 2.1 do TRIMs.¹¹⁵⁴

Confirmou os resultados do Painel de que as condições de acreditação ao abrigo do programa Inovar-Auto concebem um tratamento menos favorável, ao contrário do art. III: 4; da mesma forma, confirmou os resultados do Painel de que esses aspectos encontrados são incompatíveis com o art. III: 4 e com o art. 2.1 do TRIMs. Também concluiu que, ao abrigo da interpretação

¹¹⁵³ D. MING, “How to Define “Public Morals” in WTO Law? A Critique of Brazil – Taxation and Charges Panel Report”, 2018; E. M. C. E SILVA, “Os benefícios tributários do programa Inovar-Auto e os princípios da Nação Mais Favorecida e do Tratamento Nacional: uma análise dos argumentos dos painéis atualmente em curso contra o Brasil no Órgão de Solução de Controvérsias da OMC.”, *Revista de Direito Internacional*, vol. 13, 3, 2017.

¹¹⁵⁴ ECHEVARRÍA GORKA, “In the Name of Free Trade: WTO against the Brazilian Tax Incentives”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 242–243.

adequada do art. III:8(b), nenhuma das medidas em causa é suscetível de justificação, uma vez que todas envolvem a isenção ou a redução dos impostos internos que afetam as condições de concorrência entre produtos “similares” e, portanto, não podem constituir “pagamento de subsídios”. Destaca-se que neste ponto um membro do ORec escreveu uma opinião separada, discordando desta conclusão.

O ORec inverteu, entretanto, os resultados do Painel, considerando que as isenções fiscais no âmbito dos programas PEC e Recap não constituiriam contribuições financeiras sob a forma de receitas governamentais e contingentes relativamente ao desempenho da exportação no âmbito do art. 3.1(a) do ASCM. Adicionalmente, concluiu que o Painel não cometeu erro ao entender que o tratamento fiscal dos produtos e insumos intermediários no âmbito dos programas de ICT constitui subsídio ao abrigo do art. 2.1 do ASCM; desse modo, confirmou as constatações do Painel de que as isenções fiscais, reduções e suspensões concedidas a empresas acreditadas constituem contribuições financeiras nas quais as receitas governamentais que são devidas de outra forma são precipitadas ou não coletadas conforme o Art 1.1(a)(1)(ii). Confirmou a constatação de que os principais PPBs alinhados nos programas de informática e PATDV são incompatíveis com o art. 3.1 (b) do ASCM; no entanto, inverteu os resultados do Painel, segundo os quais os principais PPBs dependem da utilização de bens domésticos sobre produtos importados nos termos do art. 3.1 (b); da mesma forma, inverteu os resultados do Painel segundo os quais que os programas PADIS, Inclusão Digital e Inovar-Auto exigem o uso doméstico de mercadorias importadas de forma inconsistente com o art. 3.1 (b).¹¹⁵⁵

Em síntese, em face da decisão do ORec, foram julgados incompatíveis com os acordos da OMC, ainda que tenha limitado o alcance dos subsídios proibidos: i) Lei de Informática ii) PATVD. Manteve a incompatibilidade, mas reverteu a decisão no tocante a subsídios proibidos: i) PADIS, ii) Inclusão Digital e iii) Inovar-Auto. Foram aceitos como estando em conformidade com a OMC: i) PEC e ii) RECAP.

5.10 Tributação de serviços e medidas *anti-tax avoidance* (OCDE/BEPS)

O Panamá apresentou reclamação perante a OMC contra uma série de medidas *anti-tax avoidance* aplicadas pela Argentina e nas quais ela seguia as recomendações formuladas pela OCDE. O governo panamenho alegou que as medidas violaram o GATS. Na opinião do Panamá, as medidas causaram significativos prejuízos às empresas localizadas no território panamenho,

¹¹⁵⁵ BRAZIL – TAXATION, RPa, WT/DS472/R WT/DS497/R, cit., par. 7.937-7.960.

especialmente as empresas bancárias ou financeiras¹¹⁵⁶. O caso contra a Argentina começou em dezembro de 2012, e questionava, especificamente, uma série de medidas fiscais, de investimento e de serviços que a Argentina havia imposto contra vários países, os quais classificou como “não cooperantes”. O estatuto de país não cooperante foi atribuído aos países que se recusaram a assinar um acordo com a Argentina sobre o intercâmbio de informações fiscais, ou a iniciar as negociações necessárias.¹¹⁵⁷ No início da disputa, o Panamá, país queixoso, caiu na categoria “não cooperante”. No entanto, durante o processo, a Argentina revisou suas medidas e o Panamá tornou-se país “cooperante”. As principais questões jurídicas envolveram as obrigações de não discriminação (NMF e NT) e as defesas invocadas como justificação.¹¹⁵⁸

Esta disputa, conhecida como ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, dizia respeito a oito medidas restritivas sobre serviços e fornecedores de serviços de países que não trocam informações com a Argentina para fins de transparência fiscal (países não cooperantes)¹¹⁵⁹. Em particular, essas medidas diziam respeito à retenção na fonte de pagamentos de juros ou remuneração (medida 1); presunção de aumento injustificado de riqueza (medida 2); avaliação da operação com base em preços de transferência (medida 3); regra de recebimento de pagamento para alocação de despesas (medida 4); requisitos relativos a serviços de resseguro (medida 5); requisitos para acesso ao mercado de capitais argentino (medida 6); requisitos para registro de filiais (medida 7); e requisito de autorização de câmbio (medida 8).¹¹⁶⁰

Um membro da OMC pode discriminar prestadores de serviços estrangeiros localizados em jurisdições que se recusam a compartilhar informações com um governo para permitir que este determine se seus cidadãos se envolvem em evasão fiscal? Tem importância se o membro utiliza padrões desenvolvidos por um organismo internacional como critério para decidir se deve ou não impor medidas?¹¹⁶¹ O caso é relevante por ter ocorrido em período no qual havia um esforço

¹¹⁵⁶ M. LAMENSCH, “WTO Appellate Body Report in Argentina – Financial Services: Further Clarity on Likeness Analyses in a GATS Context?”, *Derivatives & Financial Instruments*, vol. 19, 5, 2017.

¹¹⁵⁷ T. ESKELINEN; M. YLÖNEN, “Panama and the WTO: new constitutionalism of trade policy and global tax governance”, *Review of International Political Economy*, vol. 24, 4, 2017, p. 640.

¹¹⁵⁸ N. MENDIS, “A Comment on the Interface of Harmful Tax Practices, Human Rights and WTO Law, in Light of the Panama Papers Scandal and Argentina-Financial Services Case”, *Indian Journal of International Economic Law*, 2018, pp. 22-23. Neste caso, foi declarado que a expressão “práticas tributárias prejudiciais” abrange a evasão e fraude fiscais, tal como descrito da Nr. 868, do RPa, *WT/DS453/R*.

¹¹⁵⁹ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa*, *WT/DS453/R*, cit.; *RORec*, *WT/DS453/AB/R*, cit.

¹¹⁶⁰ G. CARLSON, “Argentina – Measures Relating to Trade in Goods and Services (Argentina-Financial Services), DS453”, *World Trade Review*, 2016, p. 706.

¹¹⁶¹ P. DELIMATIS; B. M. HOECKMAN, “National Tax Regulation, Voluntary International Standards, and the GATS: Argentina-Financial Services”, *World Trade Review; Cambridge*, vol. 17, 2, 2018, p. 265.

global para combater a evasão fiscal através de mecanismos internacionais de transparência. Tanto a Argentina quanto o Panamá fizeram parte desse processo e ambos fizeram referência aos padrões internacionais de transparência fiscal que haviam sido acordados entre os países participantes. A disputa tem relevância geral para a OMC, ao apreciar a compatibilidade das medidas nacionais com a OMC/GATS, se elas se basearem em padrões internacionais.

As conclusões desse caso afetam o futuro da iniciativa BEPS da OCDE/G20. A OCDE apoia a tomada de medidas contra os regimes fiscais estrangeiros preferenciais. Essas ações poderiam desencorajar o comércio internacional e distorcer o intercâmbio internacional de capital e investimento com países onde esses regimes estão em vigor. Conseqüentemente, essas ações podem incorrer em violação dos acordos assinados no âmbito da OMC e podem ser consideradas ilegais pela Organização. Os conflitos entre a OMC e a OCDE ficam então claramente estabelecidos.

O painel concluiu que o GATS é aplicável a todas as oito medidas em causa, com base nas constatações de que existe “comércio de serviços” e que as oito medidas “afetam o comércio de serviços” na acepção do art. I:1 do GATS. As oito medidas em causa são incompatíveis com o art. II:1 do GATS (NMF), porque eles concebem tratamento menos favorável aos serviços e prestadores de serviço de países não cooperantes. As medidas 2, 3 e 4 não são incompatíveis com o art. XVII do GATS (NT), pois não concederam tratamento menos favorável aos serviços e prestadores de serviço de países não cooperantes. As medidas 1, 2, 3, 4, 7 e 8 são necessárias para garantir o cumprimento das leis ou regulamentações que não sejam incompatíveis com o GATS ao abrigo do art. XIV(c) do GATS; no entanto, a sua aplicação constitui discriminação arbitrária e injustificável na acepção do art. XIV(c) do *chapeau* e, por conseguinte, não são abrangidas pela exceção. As medidas 5 e 6 não são abrangidas pelo n° 2, alínea a), do anexo dos serviços financeiros (a “exceção prudencial”), porque não foram tomadas por razões prudenciais.¹¹⁶² Rejeitou o pedido do Panamá em relação à medida 5 do GATS art. XVI: 2 (a), alegando que a medida não regula os fornecedores de serviços; rejeitou também um pedido contra essa medida nos termos do art. XVI:1, verificando que o Panamá não conseguiu estabelecer um caso *prima facie*. Negou-se provimento aos pedidos do Panamá ao abrigo dos arts. I:1, III: 4 e XI do GATT.

¹¹⁶² A exceção prudencial é uma disposição chave no Anexo de Serviços Financeiros do GATS. A disciplina jurídica, intitulada “Legislação Nacional”, diz: “Não obstante qualquer outra disposição do Acordo, não se impedirá um membro de adotar medidas por razões cautelares, inclusive aquelas para proteção de investidores, depositantes, titulares de apólices ou pessoas com as quais um prestador de serviços tenha contraído uma obrigação fiduciária, ou para garantir a integridade e estabilidade do sistema financeiro. Nos casos em que tais medidas não se conformem com o Acordo, não deverão ser utilizadas para fugir aos compromissos e obrigações contraídas pelo membro sob o Acordo.”

O relatório do ORec em ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES circulou em 14 de abril de 2016. No recurso, o ORec reverteu várias conclusões do Painel. Em particular, o RORec considerou que o painel errou ao concluir que os negócios e fornecedores de serviços de países não cooperantes são “similares” aos dos países cooperantes.¹¹⁶³ Isso comprometeu a base da conclusão do painel de que os serviços e fornecedores de serviços argentinos são similares aos de países não cooperantes para fins do art. XVII, porque essa conclusão dependia da conclusão anterior da “similaridade” ao abrigo do art. II:1.¹¹⁶⁴

O ORec concordou com o painel em que, de acordo com art. II:1 e o art. XVII do GATS, a medida não confere “tratamento não menos favorável” se modificar as condições de concorrência em detrimento de serviços ou prestadores de serviços de qualquer outro membro em comparação com serviços ou prestadores de serviços similares de, respectivamente, qualquer outro país ou o membro que impõe a medida contestada. No entanto, o ORec entendeu que o Painel errou ao considerar que a avaliação de “tratamento não menos favorável” nos termos do art. II:1 do GATS deve levar em conta aspectos regulatórios relativos aos serviços e prestadores de serviços que possam afetar as condições de concorrência.¹¹⁶⁵

No âmbito do art. II: 1 do GATS, a constatação do Painel invertido de que os serviços e prestadores de serviço dos países cooperantes são serviços “similares” e prestadores de serviço de países não cooperantes; assim, inverteu a conclusão do Painel de que as medidas 1 a 8 são incompatíveis com o art. II: 1. O art. XVII do GATS, inverteu a constatação de que os serviços e prestadores de serviço argentinos são serviços e prestadores de serviço de países não cooperantes; assim, inverteu a conclusão do Painel de que as medidas 2, 3 e 4 não são incompatíveis com o art. XVII (mas não completou a análise, chegando a avaliar a consistência das medidas).

Considerou que as conclusões acima referidas tornam discutíveis as conclusões do Painel sobre “tratamento não menos favorável” e a sua análise sobre se as medidas se justificam ao abrigo

¹¹⁶³ Cf. M. LAMENSCH, “WTO Appellate Body...”, cit., p. 9. O ORec esclareceu pela primeira vez que análises de similaridade devem ser realizadas de forma semelhante tanto no contexto do GATT como do GATS, mesmo que a análise no âmbito do GATS implique um exame dos prestadores de serviços. Outra importante constatação do ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES (DS 453) é que o alcance da presunção de semelhança é provavelmente mais limitado no caso dos serviços e que o aspecto regulatório de uma medida pode ser levado em conta na análise de similaridade.

¹¹⁶⁴ C. P. BOWN; P. C. MAVROIDIS, “WTO Case Law 2016”, *World Trade Review; Cambridge*, vol. 17, 2, 2018, p. 193. O ORec entendeu que os serviços de jurisdições que compartilham as informações podem ser diferentes dos serviços prestados por jurisdições não cooperantes e que as medidas para aumentar os impostos sobre transações financeiras com jurisdições não cooperantes não seriam portanto discriminatórias.

¹¹⁶⁵ G. MULLER, “National Treatment and the GATS: Lessons from Jurisprudence”, *Journal of World Trade*, vol. 50, 5, 2016, p. 843.

do art. XIV (c) do GATS, e se as medidas 5 e 6 se justificam nos termos do n° 2, alínea a), do anexo do GATS Serviços financeiros (a “exceção prudencial”); no entanto, examinou os pedidos de recurso da Argentina ao abrigo destas outras disposições. Constatou que o Painel cometeu um erro na sua avaliação do “tratamento não menos favorável” no âmbito dos Arts. II: 1 e XVII do GATS. Rejeitou também as alegações de erro do Panamá ao abrigo do Art. XIV (c) do GATS. Finalmente, constatou que o Painel não cometeu erro ao descobrir que o n° 2, alínea a), do anexo dos serviços financeiros (a “exceção prudencial”) abrange todos os tipos de medidas que afetam a prestação de serviços financeiros na acepção do n° 1, alínea a), do anexo. O resultado foi que as medidas argentinas não violaram os seus compromissos com a OMC.¹¹⁶⁶

A decisão do Órgão de Recurso deixou em aberto questões sobre a forma como a OMC irá lidar com as medidas anti-abuso fiscal, cada vez mais frequentes. A utilização da norma "arbitrária" sugere que um futuro Painel poderia considerar que uma medida anti-abuso fiscal cumpre os requisitos específicos do Art. XIV(d) mas ainda não está protegida integralmente pelo Art. XIV do GATS porque não está suficientemente ajustada à natureza do abuso específico.¹¹⁶⁷

5.11 Subsídios Fiscais em Energia Renovável

No caso US – RENEWABLE ENERGY, o painel constatou que os incentivos fiscais favorecem os produtos nacionais em relação aos produtos importados – uma violação do art. III.4 do GATT, que codifica a cláusula do tratamento nacional de impostos da OMC.¹¹⁶⁸ O painel recomendou que o ORL solicitasse aos EUA que colocassem as medidas estatais em conformidade com as regras da OMC. Em sua queixa, a Índia alegou que os incentivos fiscais oferecidos por Washington, Califórnia, Montana, Connecticut, Michigan, Delaware e Minnesota violaram o art. III.4, porque proporcionaram tratamento menos favorável às importações.

Os Estados Unidos alegaram que a Índia não demonstrou que as medidas em questão incentivam o uso de produtos nacionais em detrimento de produtos importados. O painel especificou que não tinha necessariamente de examinar se as medidas influenciavam as decisões comerciais; disse que, em vez disso, tinha de considerar se as medidas tinham impacto nas condições de concorrência entre produtos nacionais e importados similares. Na avaliação de cada

¹¹⁶⁶ G. CARLSON, “Argentina – Measures Relating...”, cit.; P. DELIMATIS; B. M. HOECKMAN, “National Tax Regulation...”, cit.

¹¹⁶⁷ P. A. BROWN, “Can anyone be trusted to enforce national treatment disciplines with respect to tax measures?”, *Florida Tax Review*, vol. 23, 1, 2019, p. 222.

¹¹⁶⁸ US – RENEWABLE ENERGY, RPa, *United States – Certain Measures Relating to the Renewable Energy Sector*, WT/DS510/R (circulou 27 Junho 2019).

uma das medidas em questão, o painel remeteu repetidamente à premissa de que deve examinar se a medida teve impacto sobre as condições de concorrência, em vez de analisar se ela influenciou as decisões empresariais ao rejeitar a defesa dos Estados Unidos de que a Índia não provou que os incentivos levaram os produtos nacionais a serem favorecidos em relação às importações.

Mesmo nos casos em que um incentivo não foi usado – como no caso de dois incentivos fiscais em Montana, que nunca foram aplicados – o painel constatou que a Índia provou que as medidas proporcionavam benefício *prima facie* aos produtos nacionais. Isso porque a questão relevante, neste ponto da nossa análise, é se a medida tem impacto sobre as condições de concorrência entre produtos nacionais e importados similares, e não se ou até que ponto ela tem ou está realmente influenciando as decisões de compra de empresas privadas nas circunstâncias atuais, disse o RPa.

Os EUA argumentaram que, se não se pudesse demonstrar que a medida afeta o uso de um produto, seria “difícil ver de que modo poderia a medida ‘modificar as condições de concorrência’ com respeito a esse produto no mercado”, disse o RPa, citando a apresentação dos EUA. O fracasso da Índia em provar que as vendas ou usos dos produtos foram afetados foi um fracasso em provar que as condições de concorrência foram afetadas, disseram os Estados Unidos. O painel concordou com os EUA em que, “em princípio”, se a medida não afeta a venda ou o uso de um produto, “é difícil ver como” essa medida configura um tratamento menos favorável às importações. Entretanto, o Painel disse que o padrão de tratamento menos favorável e a expressão “afetando o padrão” eram elementos distintos do artigo III.4 do GATT. Se as importações tiveram tratamento menos favorável, isso pode ser determinado avaliando se a medida modificou as condições de concorrência, sem levar em consideração se a medida afetou a venda ou o uso do produto. O RPa indicou que, no contexto de tratamento menos favorável, a jurisprudência tem repetidamente enfatizado que a avaliação nos termos do art. III.4 do GATT 1994 pode muito bem envolver – mas não exige – avaliação da medida contestada à luz das evidências relativas aos efeitos reais dessa medida no mercado, citando decisão anterior do ORec. Uma conclusão de tratamento menos favorável não precisa, portanto, de se basear nos efeitos reais da medida contestada no mercado. Além disso, não requer demonstração de efeitos comerciais, nem prova de que as decisões de fornecimento das empresas privadas tenham sido realmente impactadas pela medida em questão.

A Índia alegou também que os incentivos estatais americanos estavam violando o TRIMs e ASCM. O painel exerceu o seu poder discricionário para usar a economia judicial, e recusou-se a

avaliar essas alegações à luz da sua conclusão de que as medidas já estavam violando o art. do GATT. III.4.¹¹⁶⁹

Observe-se que em 2013, no caso CANADA – RENEWABLE ENERGY¹¹⁷⁰, o ORec considerou que as medidas do Ontário para incentivar a produção de energias renováveis não constituíam subsídio porque facilitaram a criação de um mercado (o de energias renováveis) em oposição ao fornecimento de benefícios para empresas, em particular no mercado existente. Ao estreitar o âmbito do que constitui subsídio, o ORec pareceu abrir espaço político maior para medidas de construção de mercado – em oposição ao favoritismo de algumas empresas já no mercado – e projetou, nesse caso, promover política social ativas onde os mercados existentes não conseguiram superar as externalidades negativas.¹¹⁷¹

5.12 Conclusões parciais

A variedade de casos envolvendo medidas fiscais que são questionados no âmbito da ORL da OMC deixa patente em que medida a tributação e o comércio exterior estão intimamente relacionados. Desde o GATT, bem como nos 25 anos da OMC, as questões fiscais estiveram sempre entre as matérias discutidas. A jurisprudência tem crescido significativamente, oferecendo valiosas referências para aqueles que consideram implementar um plano de reformulação tributária. É inconsequente promover uma reforma tributária sem uma visão precisa sobre se as medidas poderão ser questionadas pelos outros Estados-Membros da OMC. O impacto dos acordos que constituem a OMC sobre a liberdade de projetar um sistema tributário é claro na análise da jurisprudência do GATT/ OMC. Face ao exposto, para qualquer proposta de reformulação tributária que tenha algum impacto sobre o comércio transfronteiriço, é fulcral a apreciação dela em relação aos acordos da OMC, bem como a sua interpretação baseada na jurisprudência no âmbito da OMC. Ignorar esses acordos e essa jurisprudência impõe aos Estado membros da OMC o risco de litígios e de retaliação por parte dos parceiros comerciais.

¹¹⁶⁹ H. B. ASMELASH, “Energy Subsidies and WTO Dispute Settlement: Why Only Renewable Energy Subsidies Are Challenged”, *Journal of International Economic Law*, vol. 18, 2, 2015; D. P. STEWART, “First WTO judicial review of climate change subsidy issues”, *American Journal of International Law*, vol. 107, 4, 2013.

¹¹⁷⁰ RORec, *Canada – Certain Measures Affecting the Renewable Energy Generation Sector, Canada – Measures Relating to the Feed-In Tariff Program*, WT/DS412/AB/R, WT/DS426/AB/R, 2013, par. 5.188. Deve ser estabelecida a distinção entre, por um lado, intervenções governamentais que criem mercados que de outra forma não existissem e, por outro lado, outros tipos de intervenções governamentais em apoio de determinados intervenientes nos mercados que já existem, ou para corrigir as distorções do mercado nele contidas. Quando um governo cria um mercado, não se pode dizer que a intervenção governamental distorce o mercado, pois não haveria o mercado se o governo não o tivesse criado.

¹¹⁷¹ G. SHAFFER, “How the WTO...”, cit., p. 453.

PARTE III ACORDOS DA OMC E CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO: ACUMULAÇÕES, CONFLITOS E RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

*A não discriminação é uma daquelas questões tão sagradas como a maternidade e a tarte de maçã.
Todos a aplaudem, ninguém a ataca. (II)*
MICHAEL J. GRAETZ¹¹⁷²

Nesta parte III da tese, serão discutidas as possíveis acumulações e conflitos entre os acordos da OMC e as Convenções de Dupla Tributação (CDT), bem como mecanismos para a solução dos litígios em matéria de sobreposição do direito comercial internacional (DCI) e o direito tributário internacional (DTI).¹¹⁷³

No capítulo 6, expõe-se o enquadramento dos acordos da OMC no direito internacional, em particular a sua relação como as Convenções de Dupla Tributação (CDTs). Serão discutidos princípios gerais de interpretação, analisando as implicações jurídicas das CDT frente aos Acordos da OMC. Ainda nesta parte, será analisada a cláusula de não discriminação tributária nas CDT, em particular na CMOCDE, em relação aos acordos OMC.¹¹⁷⁴

O capítulo 7 está voltado para a discussão do mecanismo de solução de litígios quando existe potencial sobreposição de matérias de comércio internacional e tributação, apreciando a competência da OMC para verificar a compatibilidade de reformas tributárias ou novas medidas de cunho fiscal com os acordos da OMC.

¹¹⁷² Cf. M. J. GRAETZ, *Foundations of international income taxation*, Foundation Press, New York, N.Y, 2003, p. 436.

¹¹⁷³ As normas do direito internacional, qualquer que seja a sua função, podem interagir de duas maneiras. Ou (i) acumulam, ou (ii) entram em conflito. Se duas normas não entram em conflito, necessariamente se acumulam (e vice-versa). Duas normas acumulam-se quando podem ser aplicadas em conjunto e sem contradição em todas as circunstâncias. Duas normas entram em conflito quando não é esse o caso. Cf. J. PAUWELYN, *Conflict of norms in public international law: how WTO law relates to other rules of international law*, Cambridge University Press, Cambridge, UK ; New York, 2003, p. 161.

¹¹⁷⁴ O conflito de normas deve ser evitado sempre que possível, também por meio de interpretação. Para que um conflito exista, três condições precisam de ser atendidas: 1) Dois Estados devem estar vinculados por dois tratados diferentes (ou duas obrigações diferentes); 2) Os tratados ou as obrigações devem abranger o mesmo assunto; 3) As disposições devem conflitar no sentido de que as disposições imponham obrigações mutuamente exclusivas. Cf. G. CAPPADONA, "WTO, GATT, tax treaties and international taxation: the effects of their interactions and the possibilities of conflict", *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale.*, vol. Sup. Fasc. 4, 2004, pp. 460-462.

6. ACORDOS DA OMC E CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO: ACUMULAÇÕES E CONFLITOS

“Nos últimos anos, tem havido um foco significativo na questão da não discriminação na tributação internacional. Parte da razão é que, tanto no direito comercial como no direito dos investimentos internacionais, têm sido aplicados conceitos mais robustos de discriminação do que nos tratados fiscais.” (IL)

REUVEN S. AVI-YONAH¹¹⁷⁵

Este capítulo tem como foco principal as possíveis interseções entre os acordos da OMC e as convenções de dupla tributação (CDTs), à luz das disposições da Convenção de Viena do Direito dos Tratados (CVDT). Adicionalmente, a interpretação das regras substantivas de não discriminação tributária presentes nos CDTs, face aos acordos da OMC, delimitando possíveis interações e conflitos entre eles.

Os tratados continuam sendo o instrumento básico para o estabelecimento de direitos e obrigações no âmbito do Direito Internacional. Desde 1945, o corpo de tratados internacionais cresceu exponencialmente, regido por uma lei relativamente estável de tratados, a CVDT.¹¹⁷⁶ Entretanto, a multiplicação de vários tipos de tratados tem levantado dúvidas sobre a eficácia de certos dispositivos do CVDT para lidar com a expansão e diversificação do direito internacional. Alguns questionam se os princípios de interpretação do CVDT ainda são adequados para interpretar novas formas ou categorias de tratados, incluindo neles os tratados no âmbito do direito internacional econômico.¹¹⁷⁷

O espaço de manobra dos membros da OMC com respeito a novas medidas de tributação é reduzido de forma muito mais substancial do que é frequentemente reconhecido por certos proponentes de argumentos. A compreensão exata dos limites prescritos está condicionada à

¹¹⁷⁵ Cf. R. S. AVI-YONAH, *Advanced introduction to international tax law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK ; Northampton, MA, USA, 2015, p. 66.

¹¹⁷⁶ Cf. I. VAN DAMME, “I.20 Treaties and Treaty Interpretation in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 47. A interpretação de tratados em direito internacional econômico é regida pelos mesmos princípios que se aplicam à interpretação de todos os outros tratados. Estes são os princípios costumeiros de interpretação de tratados, em parte codificados nos artigos 31 a 33 da CVDT, e em parte encontrados na jurisprudência dos tribunais e nas práticas dos Estados. De acordo com a Convenção de Viena, os tratados são interpretados com base no seu significado comum, levando em conta o contexto dos termos de um tratado e o objeto e propósito do tratado.

¹¹⁷⁷ Cf. D. L. BETHLEHEM (ED.), *The Oxford handbook of international trade law*, Oxford University Press, Oxford; New York, 2009, pp. 321-322. Princípios de interpretação de tratados não são regras, nem princípios no sentido clássico de algo que está subjacente a uma regra. Eles estão na base da interpretação da regra, não da regra em si, e ajudam a responder sobre a razão de uma regra dever ter um significado e não outro. São princípios de lógica e de bom senso, que guiam o intérprete a encontrar e justificar o significado da linguagem do tratado.

interpretação efetiva dos tratados (*ut res magis valeat quam pereat*), dando sentido e efeito a todos os termos de um tratado.¹¹⁷⁸

Não deve ser surpresa que os acordos que regulam relações econômicas sejam interpretados num quadro de conceitos econômicos.¹¹⁷⁹ Devemos reconhecer que o significado das palavras usadas em um tratado com determinado objeto regulatório é, muitas vezes, melhor compreendido por referência às relações econômicas que estão sujeitas à regulação.¹¹⁸⁰ O intérprete não é livre de adotar a leitura que resultaria na redução de cláusulas inteiras ou parágrafos de um tratado à redundância ou à inutilidade.¹¹⁸¹ O intérprete de um tratado deve ler todas as disposições aplicáveis de uma forma que dê sentido conjunto, harmoniosamente.¹¹⁸² As palavras usadas em um artigo ou cláusula fornecem a base para a interpretação que deve dar sentido e efeito a todos os seus termos.¹¹⁸³ A parte do dispositivo que estabelece uma metodologia não se torna inútil, simplesmente porque, no conjunto específico de circunstâncias, a sua eventual aplicação produziria resultados equivalentes aos obtidos a partir da utilização da metodologia de comparação estabelecida na outra parte dessa disposição.¹¹⁸⁴

¹¹⁷⁸ Cf. R. SOPRANO, “The Principle of Effectiveness in the Interpretation of the Protocol of Accession of China to the World Trade Organization: Market Economy Considerations in Anti-Dumping Investigations”, *Legal Issues of Economic Integration*, 2019, pp. 47-48. Uma regra fundamental para a interpretação das normas internacionais é o princípio da eficácia (*effet utile*), descrito pela máxima latina *ut res magis valeat quam pereat*. Embora o princípio do *effet utile* não seja mencionado diretamente na CVDT, ele é reconhecido pela jurisprudência e pelos estudiosos como fundamental em Direito Internacional. O princípio indica que, quando uma disposição ou cláusula de um tratado é capaz de abranger dois significados, ele deve ser entendido naquele que lhe permita operar, e não naquele que lhe negue efeito. Além disso, quando a mesma disposição ou sentença expressa dois significados, deve ser adotado aquele que conduza a levar a efeito o fim e o objeto da convenção.

¹¹⁷⁹ Cf. D. BECK, *Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2017, p. 147. A interpretação não deve, portanto, levar a que o acordo perca a sua validade. Em formulação positiva, a regra de interpretação significa, portanto, que um tratado internacional deve ser interpretado de tal forma que o seu objetivo e propósito seja melhor alcançado. Para fins de interpretação, a regra deve, portanto, ter significado. A regra reflete-se em suas diversas manifestações, tanto no princípio da boa-fé como na exigência de observar os princípios ou propósitos do tratado. Este princípio de eficácia também deve ser aplicado nos acordos da OMC e nas CDTs.

¹¹⁸⁰ D. UNTERHALTER, “On Interpretative and Economic Analysis of Law”, in Theresa Carpenter, Marion Jansen, Joost Pauwelyn (eds.), *The Use of Economics in International Trade and Investment Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, pp. 81-82.

¹¹⁸¹ US-GASOLINE, *RORec*, *United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline*, *WT/DS2/AB/R*, 1996, par. 61.

¹¹⁸² ARGENTINA-FOOTWEAR (EC), *RORec*, *WT/DS121/AB/R*, cit., par. 81; KOREA – DAIRY, *RORec*, *Korea – Definitive Safeguard Measure on Imports of Certain Dairy Products*, *WT/DS98/AB/R*, 1999, par. 81.

¹¹⁸³ JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, *RORec*, *WT/DS8/AB/R*, *WT/DS10/AB/R*, *WT/DS11/AB/R*, cit., par. 37.

¹¹⁸⁴ US-SOFTWOOD LUMBER V, *RORec*, *United States-Final Dumping Determination on Softwood Lumber from Canada – Recurso para Art. 21.5 do DSU pelo Canada*, *WT/DS264/AB/RW*, 2006, par. 99; US – WASHING MACHINES, *RORec*, *United States-Anti-Dumping and Countervailing Measures on Large Residential Washers from Korea*, *WT/DS464/AB/R*, 2016, par. 5.128,5.165.

Quando se proceder ao exame de tratados comparáveis, no labor de interpretar, podem-se ser referidos outros instrumentos internacionais para apreciar em que medida determinados termos e conceitos são usados e definidos.¹¹⁸⁵ As inferências podem ser extraídas do uso de diferentes palavras em tratados comparáveis.¹¹⁸⁶ Adverte-se, por pertinente, que o mero fato de uma ou mais partes litigantes não serem partes no tratado não significa, necessariamente, que uma convenção não possa esclarecer o significado e o alcance de um termo de um tratado a ser interpretado.¹¹⁸⁷ Quando o significado de um termo é ambíguo, o intérprete não deve assumir de ânimo leve que os Estados soberanos pretendiam impor a si mesmos a obrigação mais onerosa, ao invés da menos pesada.¹¹⁸⁸ Os tratados devem ser interpretados em conformidade com os princípios do direito internacional público da igualdade soberana dos Estados e da não interferência com os direitos de outros Estados.

Por exemplo, o fato de uma interpretação do art. III:4 do GATT, segundo regras do direito internacional consuetudinário, conduzir a um recurso menos frequente ao art. XX(b), não priva a exceção prevista de *effet utile*. O art. XX(b) só seria privado de *effet utile* se essa disposição não pudesse servir para permitir a um membro “adotar e impor” medidas “necessárias para proteger os seres humanos, a vida ou a saúde”.¹¹⁸⁹

No relativo à hierarquia de acordos internacionais face às normas internas de um país, há duas correntes principais: a primeira entende que os acordos são hierarquicamente superiores às leis ordinárias internas; e a segunda entende que os acordos possuem a mesma hierarquia de leis ordinárias internas.¹¹⁹⁰

A primeira corrente fundamenta-se na teoria do dualismo jurídico, segundo a qual o direito interno e o direito internacional são ordens jurídicas distintas. Nessa linha, só mediante legislação

¹¹⁸⁵ US-SHRIMP, *RORec*, *WT/DS58/AB/R*, cit., par. 130.

¹¹⁸⁶ US-GASOLINE, *RORec*, *WT/DS2/AB/R*, cit., par. 46.

¹¹⁸⁷ EC-APPROVAL AND MARKETING OF BIOTECH PRODUCTS, *RPa*, *European Communities-Measures Affecting the Approval and Marketing of Biotech Products*, *WT/DS291/R*, *WT/DS292/R*, *WT/DS293/R*, 2006, par. 7.94.

¹¹⁸⁸ EC - HORMONES, *RORec*, *EC Measures Concerning Meat and Meat Products (Hormones)*, *WT/DS26/AB/R*, *WT/DS48/AB/R*, 1998, par. 165, Nr. 154.

¹¹⁸⁹ EC-ASBESTOS, *RORec*, *WT/DS135/AB/R*, cit., par. 115.

¹¹⁹⁰ Cf. S. BHUIYAN, *National law in WTO law: effectiveness and good governance in the world trading system*, 1. Aufl, Cambridge University Press, Cambridge, 2011, pp. 29-31. Grande parte da controvérsia dualista-monista gira em torno da base em que um sistema de direito pode ser considerado superior a outro. Para os dualistas, as regras dos sistemas de direito nacionais e internacionais são tão fundamentalmente diferentes que não é possível que as regras de um sistema tenham efeito ou se sobreponham às regras do outro. Os monistas, por outro lado, costumam argumentar, seja com base na lógica abstrata, seja com a importância das garantias internacionais para a proteção por exemplo dos direitos humanos, pressupondo que o direito internacional é superior ao direito nacional.

interna se aprova o acordo internacional, provocando a sua incorporação na ordem jurídica interna, mas sem o transformar em lei interna. Assim, assume posição hierarquicamente superior com relação às normas internas.

A segunda corrente adota a teoria monista, segundo a qual o direito interno e o direito internacional devem ser observados como uma só ordem jurídica.¹¹⁹¹ Neste ponto, cabe destacar que a diferença entre a abordagem monista e a dualista talvez seja importante na inter-relação entre o tratado e o direito interno e a implementação processual das disposições do tratado.¹¹⁹²

Na prática, qualquer uma das abordagens pode causar o *treaty override* ou *treaty underride*, que poderia ser traduzido como “anulação de tratados”.¹¹⁹³ A anulação de tratados ocorre quando um Estado dá efeito a um tratado, mas, subsequentemente, edita uma lei interna inconsistente com o tratado. No caso da CDTs, isso pode ocorrer, por exemplo, quando a lei interna é promulgada para combater um problema percebido de *tax avoidance*, anulando na prática os efeitos de um tratado.¹¹⁹⁴

¹¹⁹¹ A corrente monista subdivide-se em duas vertentes: a primeira entende que há prevalência do direito interno sobre o internacional; e a segunda entende haver prevalência do direito internacional sobre o interno, mais aceita pela doutrina e pelas cortes internacionais. A vertente monista que prioriza a ordem internacional considera que a recepção do direito internacional pode ocorrer de duas formas: (i) automática, não havendo necessidade de norma interna, como p.e. um decreto, e (ii) mediada, segundo a qual é necessário, para que o acordo produza efeitos, que ele seja ratificado por uma autoridade competente. Cf. A. M. ANTONIO, “Interpretação e Aplicação de Acordos contra Dupla Tributação no Brasil”, in Ana Paula Saunders, Jansesen Murayama, Mauricio Terciotti, Michel Siqueira Batista (eds.) *Estudos de tributação internacional, volume 2*, Editora Lumen Juris Ltda., Rio de Janeiro, 2018, pp. 2-3.

¹¹⁹² Têm sido particularmente adotadas em Portugal as CDTs, sob a forma de tratados (que exigem aprovação parlamentar). Adotar-se-ia assim uma abordagem monista do direito internacional, segundo a qual o direito internacional é automaticamente recebido pelo direito interno. Uma lei, sem necessidade de outros atos, desde que, constitucional, e procedimentos estabelecidos – negociação e assinatura pelo governo, aprovação pelo parlamento, ratificação pelo Presidente da República e publicação no Diário Oficial, são requisitos observados. Cf. T. DUARTE; P. R. SOUSA, “Portugal”, in Michael Lang (ed.) *The impact of bilateral investment treaties on taxation*, IBFD Publications, Amsterdam, 2017, pp. 445-446.

¹¹⁹³ O termo “anulação de tratado” (*treaty override*) é usado aqui para se referir à promulgação de legislação interna que entra em conflito com as obrigações assumidas por um tratado prévio e vinculativo. Duas situações têm de ser aqui distinguidas. De um lado, há “anulação intencional de tratado” se um Estado decretar legislação sabendo e pretendendo que ela irá entrar em conflito com um tratado obrigação. A outra situação consiste na “anulação não intencional de tratado”, onde não existe tal intenção. Cf. P. BAKER, *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD model tax convention on income and on capital of 1992*, 2. ed., reprint, Sweet & Maxwell, London, 1994, pp. 36-37.

¹¹⁹⁴ Cf. P. HARRIS; D. OLIVER, *International commercial tax*, cit., pp. 20-22. Em um Estado monista, os acordos internacionais prevalecem sobre a lei nacional. Pode-se confiar diretamente nas disposições do tratado depois que o tratado tenha sido concluído e as disposições do tratado prevaleçam sobre a lei nacional. Por sua vez, nos sistemas dualistas, os tratados tributários tornam-se parte da lei nacional apenas mediante a incorporação ou transformação do tratado em lei nacional.

6.1 Acordos da OMC como direito internacional público

O direito da OMC pertence a um sistema mais amplo do direito internacional.¹¹⁹⁵ Com o seu foco específico no comércio internacional, o direito da OMC pode ser considerado como um subsistema do direito internacional.¹¹⁹⁶ Preliminarmente, destaque-se que a OMC faz parte do sistema jurídico internacional, de modo que as normas peremptórias, *jus cogens*, do direito internacional têm estatuto não derogatório. Normas *jus cogens* não podem ser violadas por nenhum Estado-membro por meio de tratados internacionais ou costumes locais ou especiais, nem pode ser feita uma interpretação apartada do direito internacional público. No entanto, é difícil conceber o que realmente é *jus cogens* e demarcar suas fronteiras.¹¹⁹⁷ O ORL tem aceitado a existência de *jus cogens*.¹¹⁹⁸ Exemplificando, certos aspectos dos direitos humanos fazem parte dos princípios gerais do direito internacional (*jus cogens*) e, em várias ocasiões, tornam-se ligados a questões de comércio internacional.¹¹⁹⁹

Os acordos da OMC têm como propósito a proteção das expectativas sobre o comércio exterior, criando obrigações e direitos, e estimulando a interdependência dos seus signatários.¹²⁰⁰ De fato, na essência, os acordos são obrigações coletivas que se materializam, igualmente, em

¹¹⁹⁵ Cf. J. E. M. MACHADO, *Direito internacional: do paradigma clássico ao pós-11 de setembro*, 4 edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2013, p. 535. «A OMC é um sujeito de direito internacional dotado de personalidade jurídica e privilégios e imunidades funcionais. Os seus funcionários e os representantes dos membros gozam de privilégios e imunidades funcionais, necessários à sua independência, análogos aos privilégios e imunidades previstos na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Instituições Especializadas».

¹¹⁹⁶ S. ZLEPTNIG, *Non-economic objectives in WTO law: justification provisions of GATT, GATS, SPS and TBT agreements*, Nijhoff, Leiden, 2010, pp. 56-57.

¹¹⁹⁷ Cf. R. MICHAELS; J. PAUWELYN, *Conflict of Norms or Conflict of Laws? Different Techniques in the Fragmentation of Public International Law*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2010, pp. 14-16, data de consulta 7 novembro 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=1543774>. Um importante tipo de interação entre as regras do direito internacional é aquela entre tratados e o direito internacional geral. Os tratados, ratificados por consentimento explícito de certo número de Estados, são semelhantes a contratos ou regimes contratuais. Por exemplo, os acordos da OMC e o Protocolo de Quioto são vinculativos (apenas) para os Estados que concordaram e ratificaram esses tratados. O direito internacional, em geral, inclui o direito internacional consuetudinário e os princípios gerais do direito. Em certa medida, ele inclui também normas quase-constitucionais, em particular, *jus cogens*, das quais nenhum tratado se pode desviar.

¹¹⁹⁸ G. SINGH, *Subsidies in the Context...*, cit., p. 8.

¹¹⁹⁹ Cf. R. MICHAELS; J. PAUWELYN, *Conflict of Norms...*, cit., pp. 16-17. A regra *lex superior* dentro dos sistemas jurídicos nacionais pode ser usada para relações hierárquicas. *Jus cogens* é então a 'lei superior' que prevalece sobre todas as outras regras do 'sistema' de direito internacional. Neste sentido, o art. 53 da CVDI prevê que "É nulo todo o tratado que, no momento da sua conclusão, seja incompatível com uma norma imperativa de direito internacional geral."

¹²⁰⁰ Cf. J. J. BARCELÓ III; J. J., "The Paradox of Excluding WTO Direct and Indirect Effect in U.S. Law", 2006, pp. 147-149, data de consulta 18 outubro 2019, in <https://scholarship.law.cornell.edu/facpub/9>. A força das regras da OMC dentro do direito interno de qualquer país depende de vários conceitos, os mais básicos dos quais são o seu efeito direto e a supremacia. Acrescente-se que mesmo quando um acordo não tem efeito direto na legislação, pode ser-lhe dado efeito indireto, ou seja, pode ser usado como fonte de controle para interpretação de estatutos domésticos ambíguos, uma vez que pode surgir a possibilidade de efeitos indiretos ligados aos próprios acordos da OMC ou às decisões do Painel e do Órgão de Recursos, ou a ambos.

direitos individuais e, no caso, em virtude da sua interdependência, configuram uma combinação dos dois, constituindo uma *lex specialis* em matéria de DCI no âmbito internacional.¹²⁰¹

O direito internacional materializa-se em normas entre Estados, tendo a soberania como ponto central. Os tratados internacionais resultam do consentimento dado pelos Estados e organizações internacionais intergovernamentais criadas pelos Estados. Os tratados internacionais podem ser interpretados pelas partes do tratado (*cuius est condere eius est interpretari*) ou por terceiros, nomeadamente tribunais internacionais e árbitros. Enquanto a interpretação pelos Estados normalmente favoreceria a abordagem subjetiva e o respeito pela intenção dos Estados partes, a interpretação pelos tribunais internacionais tende a levar em consideração mais e diferentes fatores (interesses) na interpretação dos tratados. Isso, por sua vez, pode refletir a ênfase em diferentes abordagens de interpretação.¹²⁰²

Quando diferentes tratados têm um campo de aplicação comum, criando assim sobreposições, podem dar origem a conflitos entre as obrigações dos tratados. Tal risco é de alguma forma tratado na CVDT. De fato, o art. 30 dessa Convenção estabelece as regras para lidar com o conflito de tratados. Entretanto, deve-se observar que nem sempre da sobreposição de regras de tratados decorre conflito de tratados na acepção do art. 30 do VLCT.

Segundo o art. 26 da CVDT, todos os tratados em vigor são vinculantes para as partes e devem ser executados de boa-fé. Decorre do exposto que as partes têm de cumprir as obrigações dos seus tratados em qualquer caso possível e, como consequência, as obrigações decorrentes da sobreposição de tratados devem ser, na medida do possível, consideradas cumulativas e, portanto, enquanto acumulações, devem ser aplicadas simultaneamente.

Os tratados estabelecem regras de conduta vinculantes para as partes, as quais têm o dever de se absterem de atos incompatíveis com as suas obrigações contratuais. Isso inclui o dever de não concluir com Estados terceiros tratados inconsistentes com as obrigações dos seus tratados existentes; se tal tratado inconsistente for concluído, o tratado existente, no entanto, continua a aplicar-se à relação das partes a ele vinculadas e não está na forma alterada pelas disposições do tratado posterior. Deste modo, tratados anteriores continuam a ser aplicados, observando o princípio “*pacta tertiis nec nocent nec prosunt*”.¹²⁰³

¹²⁰¹ C. CARMODY, “A Theory of WTO Law”, *Journal of International Economic Law*, vol. 11, 3, 2018, p. 527.

¹²⁰² Z. NOVY, “Evolutionary Interpretation of International Treaties”, in Alexander J. Bělohávek, Naděžda Rozehnalová (eds.) *Application and interpretation of international treaties*, LexLata, The Netherlands, 2017 (Czech yearbook of international law), p. 222.

¹²⁰³ Princípio do direito romano, que significa: “os pactos não obrigam nem beneficiam a terceiros”.

6.1.1 Interação de acordos da OMC com outras regras de direito internacional

A análise das disposições da CVDT fornece, lamentavelmente, alguns resultados frustrantes no que toca à solução de conflitos entre diferentes tratados internacionais. Note-se que a CVDT não contém uma solução específica para um possível conflito de compatibilidade em cláusulas de diferentes acordos internacionais, especialmente quando têm escopo diferente e foram assinados por diferentes partes.

A regra do art. 30 da CVDT só se aplica, portanto, a tratados com o mesmo grau de generalidade.¹²⁰⁴ Isso poderia implicar que as regras do art. 30 não poderiam ser aplicadas para resolver o conflito entre um tratado fiscal e a OMC/GATT, uma vez que, em relação ao último, o primeiro é *lex specialis* em matéria tributária e, como consequência, deveria prevalecer sobre o GATT. Mas, ao contrário, poderíamos pensar que, em relação aos subsídios, o ASCM seja a *lex specialis*, se comparado com as Convenções de Dupla Tributação (CDTs). Igualmente, o critério *lex posterior derogat anterior* não pode ser automaticamente aplicado em relação a acordos internacionais, o que é condicionado pelos requisitos do art. 41 da CVDT.¹²⁰⁵

Os acordos da OMC e os tratados tributários são diferentes em escopo e extensão.¹²⁰⁶ O princípio da *lex specialis* não se aplica se os dois tratados disciplinarem o mesmo assunto de um ponto de vista diferente ou forem aplicáveis em circunstâncias diferentes, ou se uma disposição for mais abrangente do que, mas não incompatível com as dos outros. Efetivamente, o princípio *lex specialis* é apenas subsidiário. Se o tratado prevê a relação entre as duas regras “conflitantes”, o princípio já não se aplica. Advirta-se, por pertinente, que o princípio *lex specialis* não se aplica necessariamente entre parágrafos e subparágrafos de um mesmo acordo.¹²⁰⁷

Nesse sentido, por exemplo, as orientações da OCDE em matéria tributária constituem um acordo subsequente no sentido prescrito no art. 31(3)(a) da CVDT. No caso US – CLOVE

¹²⁰⁴ O art. 30 do CVDT trata de conflitos normativos que surgem em situações em que tratados que regulamentam o mesmo assunto exigem ou autorizam coisas diferentes e dois tratados conflitantes permanecem em vigor. Isso significa a separação da questão do conflito de tratados das questões da rescisão de tratados e da retroatividade de tratados. Cf. A. ORAKHELASHVILI, “Article 30 of the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties: Application of the Successive Treaties Relating to the Same Subject-Matter”, *ICSID Review – Foreign Investment Law Journal*, vol. 31, 2, 2016, pp. 354-355.

¹²⁰⁵ Entre os critérios de interpretação lógicos que fazem parte do esqueleto técnico da interpretação de tratados, destacam-se os princípios: *lex specialis derogat legi generali*, *lex posterior derogat legi priori* e *expressio unius est exclusio alterius*. Cf. J. PAUWELYN, *Conflict of norms ...*, cit., pp. 126-127.

¹²⁰⁶ F. ALFREDO GARCÍA; S. IBÁÑEZ MARSILLA, “National Report Spain”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International; Linde, The Hague, The Netherlands: Wien: Frederick, MD, 2005 (Eucofax series on European taxation), pp. 646-647.

¹²⁰⁷ EC-BANANAS III (ECUADOR), *RORec, WT/DS27/AB/R*, cit., par. 204.

CIGARETTES observou-se que o termo “acordo” se refere, fundamentalmente, à substância, em vez de à forma.¹²⁰⁸ Desse modo, face ao fato de que as orientações em matéria tributária da OCDE não são vinculativas a nível internacional, e não constituem necessariamente restrição a um direito interno. Entretanto, caso as orientações expressem um acordo entre os membros sobre a interpretação ou a aplicação de uma disposição da lei da OMC, podem ter significação jurídica. Adverte-se simplesmente que as orientações da OCDE não mencionam uma única vez a OMC, ou qualquer um dos seus acordos. Assim, em tese, não constituem um acordo sobre a interpretação de qualquer disposição do Direito da OMC. À luz da ausência de qualquer ligação direta à OMC, afigura-se improvável que um Painel/ORec considere as orientações como “Acordo subsequente sobre a Interpretação” sobre algum dispositivo acerca de um acordo da OMC, por exemplo, aquele referente a termos presentes na Nr. 59 do ASCM.

Nos termos do art. 31(3)(b) da CVDT, é possível argumentar que, embora as orientações emanem da OCDE, são amplamente aplicadas na prática de tratados tributários, bem como nos tribunais nacionais dos membros da OMC.¹²⁰⁹ Entretanto, há também casos em que os tribunais nacionais rejeitam explicitamente as orientações. Veja-se os EUA, que argumentaram, em US-FSC, que se o Painel fosse declarar as diretrizes da OCDE como o referencial aplicável para medir o cumprimento do princípio de *arm's length* da Nr. 59 do ASCM, isso equivaleria a impor normas da OCDE aos mais de 100 membros da OMC que não aderiram às suas orientações. Desse modo, o principal problema com o estabelecimento de que uma prática tributária existente é relevante para a interpretação de qualquer acordo da OMC é o fato de que ela ocorreu fora da OMC.

Ainda no tocante à reflexão sobre a possibilidade de as diretrizes da OCDE constituírem regras de direito internacional aplicáveis na relação entre as partes nos termos do art. 31(3)(c) da CVDT¹²¹⁰, destaque-se, primeiramente, que se pode alegar o impedimento associado ao fato de

¹²⁰⁸ US – CLOVE CIGARETTES, *RORec, WT/DS406/AB/R*, cit., par. 262-67. Para o Orec, o Art. 31(3)(a) da CVDT não estabelece um requisito quanto à forma que um “*acordo posterior entre as Partes*” deve assumir, de tal forma que no termo “acordo” refere-se, fundamentalmente, à substância e não à forma.

¹²⁰⁹ Embora na maioria dos países as circulares interpretativas emitidas pela administração tributária com referência às diretrizes da OCDE em geral não sejam uma fonte formal de direito interno, na prática elas são consideradas muito relevantes, inclusive pelos tribunais. Este é provavelmente um dos mecanismos que mais contribui para que as diretrizes da OCDE representem quase *hard law*. Cf. A. VEGA, *International governance ...*, cit., pp. 19-21.

¹²¹⁰ Conforme o art. 31(3)(c) da CVDT – frequentemente denominado “cláusula de integração sistêmica”. Essa cláusula exige (sendo a palavra operacional “*ter-se-á*”) “em consideração”, “simultaneamente com o contexto”, “todas as normas pertinente de direito internacional aplicáveis nas relações entre as Partes”. Assim concebidos, dois Estados soberanos, A e B, envolvidos numa disputa regida pelo Tratado X, exigirão que sejam levadas em conta pelo tribunal outras regras relevantes de direito internacional, incluindo as regras dos tratados e regras consuetudinárias, aplicáveis aos dois Estados em suas relações recíprocas. Portanto, ao interpretar o Tratado X no contexto da disputa entre A e B, a questão que normalmente se coloca é, em caso afirmativo, como deve ser levado em conta o Tratado Y ou o Tratado Z do qual A e B também são partes, ou uma regra de direito internacional consuetudinário que se aplique a A

que as orientações não vinculativas não podem constituir regra do direito internacional. Porém, vale reconhecer que existem entendimentos contrários postulando que esses instrumentos representam um amplo consenso das partes, da comunidade internacional ou de outra comunidade relevante, sobre uma questão específica, que podem ser referidos na interpretação de um tratado juridicamente vinculativo.¹²¹¹

Um problema adicional é o fato de a jurisprudência atual da OMC exigir que a regra seja vinculativa para todos os membros.¹²¹² Portanto, existe possibilidade remota de que, de fato, todos os membros, de uma forma ou de outra, adotem as orientações da OCDE, quer formalmente ou por referência às suas CDTs. No entanto, em geral, à luz dessas dificuldades, duvida-se que um Painel/ORec se respalde no art. 31(3)(c) para utilizar as diretrizes da OCDE em matéria tributária.

Retornando ao exemplo do conceito de *arm's length* na Nr. 59 do ASCM, seria esse um termo com significado particular no sentido do art. 31(4) da CVDT? Nos relatórios dos Painéis do GATT do caso US-DISC adotou-se um entendimento, em 1981, em que já se referiu a observância pelos Preços de Transferência (PT) do princípio da “plena concorrência”.¹²¹³ Embora as discussões no ORL tenham convergido para o fato de que eles não são juridicamente vinculativos para os membros da OMC em geral, ele forneceu, inegavelmente, evidências inconfundíveis da conscientização sobre a questão do *arm's length* nos PT muito antes de as diretrizes da OCDE terem sido promulgadas em 1995.¹²¹⁴ Mesmo durante as negociações e antes da entrada em vigor do ASCM, as orientações não existiam. Assim, parece difícil sustentar que o “*arm's length*” é um termo particular, conforme definido pelas diretrizes de PT.

e B. Cf. C. L. LIM, “Trade Law and the Vienna Treaty Convention’s Systemic Integration Clause”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, p. 98.

¹²¹¹ Cf. J. PAUWELYN, *Is it International Law or Not and Does it Even Matter?*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2012, p. 156, data de consulta 7 novembro 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=1950068>. Mesmo quando uma lei informal (*in-law*) não é como tal lei internacional, poderia ainda (1) ter efeitos legais, ou (2) estar sujeita a condicionantes legais (ou ser regulada por lei), seja o direito internacional, direito interno, ou as regras internas ao mecanismo de *in-law* (lei informal). A distinção entre *actes juridiques* (atos legais) e *faits juridiques* (fatos legais) pode ser útil neste contexto. O produto do *in-law* pode então ser um ato legal (na medida em que é lei ou um ato destinado a criar normas juridicamente vinculativas), ou um fato legal com ou sem consequências jurídicas.

¹²¹² EC-APPROVAL AND MARKETING OF BIOTECH PRODUCTS, *RPa*, WT/DS291/R, WT/DS292/R, WT/DS293/R, cit., par. 7.69-70. O Painel concluiu que faz sentido interpretar o Art. 31(3)(c) como exigindo a consideração dessas regras de direito internacional que são aplicáveis nas relações entre todas as partes do tratado que está sendo interpretado. Fazendo isso, assegura ou reforça a coerência das regras de direito internacional aplicáveis a estes Estados e contribui, assim, para evitar conflitos entre as regras pertinentes.

¹²¹³ *RPa*, *United States Tax Legislation (DISC)*, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/98 e 28S/114, cit., par. 120.

¹²¹⁴ US-FSC, *RPa*, WT/DS108/R, cit., par. 4.392. Acrescente-se que, a esse respeito, mesmo que, quando da proposição da norma se tivesse pretendido seguir as orientações da OCDE para reger a aplicação da Nr. 59, não poderia ter sido, porque essas orientações ainda não existiam quando o Acordo da OMC entrou em vigor em 1 de janeiro de 1995.

Por sua vez, o art. 32 do VCLT menciona explicitamente as circunstâncias da conclusão do tratado como exemplo dos meios suplementares que poderiam ser relevantes para a interpretação dos tratados. O termo “circunstâncias” é amplo e significa, no geral, um fato ou condição relacionada ou relevante para um evento ou ação. Qualquer circunstância existente no momento da conclusão de um tratado pode enquadrar-se no âmbito do termo “circunstâncias em que foi concluído” o tratado. Isso também inclui os Comentários e as Diretrizes de PT da OCDE para as CDTs.¹²¹⁵ Portanto, é difícil defender o argumento da aplicabilidade das orientações tributárias da OCDE no contexto dos acordos da OMC. No entanto, não se podem ignorar os inúmeros casos em que os Painéis e o ORec já fizeram referência ao material de natureza tributária da OCDE. Em outras palavras, tratados alheios à OMC não são aplicados em seus próprios termos, sem segundas intenções; eles só entram em vigor se puderem ser ajustados às regras ou exceções existentes na OMC.¹²¹⁶

Em BRAZIL-AIRCRAFT, por exemplo, o ORec se baseou explicitamente num convênio no âmbito da OCDE sobre diretrizes para créditos de exportação oficialmente apoiados¹²¹⁷ e, essencialmente, avaliou o cumprimento do ASCM pelo Brasil com base no convênio da OCDE.¹²¹⁸ Da mesma forma, o Painel na ARGENTINA-FINANCIAL SERVICES respaldou-se nas medidas defensivas da base tributária recomendadas pela OCDE e do G20, na avaliação das ações da Argentina no âmbito do art. XIV do GATS.¹²¹⁹ Nesse contexto, não surpreende que um Painel/ORec simplesmente afirme que as diretrizes da OCDE fornecem orientações úteis para avaliar a conformidade de um membro, mas sem revelar em que base isso é feito. No BEPS da

¹²¹⁵ A relevância de uma circunstância para interpretação deve ser determinada com base em fatores objetivos, e não em intenções subjetivas - uma série de fatores objetivos que podem ser úteis na determinação do grau de relevância de circunstâncias particulares para a interpretação de uma disposição específica do tratado. Eles incluem o tipo de evento, documento ou instrumento e sua natureza jurídica; relação temporal da circunstância com a conclusão do tratado; conhecimento real ou mero acesso a um ato ou instrumento publicado; assunto do documento, instrumento ou evento em relação ao dispositivo do tratado a ser interpretado; e se ele foi usado, ou como foi usado ou influenciou as negociações do tratado. Cf. EC – CHICKEN CUTS, *Relatório do Órgão de Recurso, European Communities – Customs Classification of Frozen Boneless Chicken Cuts*, WT/DS269/AB/R, WT/DS286/AB/R, 2005, par. 291.

¹²¹⁶ J. PAUWELYN, “Sources of International Trade Law”, in Samantha Besson, ean d’Aspremont (eds.) *The Oxford Handbook of the Sources of International Law*, Oxford University Press, Oxford; New York, NY, 2017, p. 1036.

¹²¹⁷ O convênio é um “acordo de cavalheiros” entre os seus participantes. O convênio começou a existir em 1978, com base no “Consenso” de crédito à exportação acordado entre menos países da OCDE.

¹²¹⁸ BRAZIL-AIRCRAFT, *RORec*, WT/DS46/AB/R, cit., par. 181.

¹²¹⁹ ARGENTINA-FINANCIAL SERVICES, *RPa*, WT/DS453/R, cit., par. 7.706-716. O Painel também considerou “significativo” que, na flora internacional, especialmente na OCDE e no G-20, o uso de medidas defensivas tem sido reconhecido como ferramenta legítima que os países podem utilizar para proteger os seus sistemas fiscais e evitar práticas tributárias prejudiciais. O Painel considerou que essa evidência mostra que as transações com jurisdições não cooperantes representam risco maior de evasão fiscal, e que as medidas da Argentina estariam em consonância com as previstas pela OCDE.

OCDE, a par de propostas para confrontar os desafios da economia digital, prevê-se a possibilidade de serem adotadas regras de PT ou medidas especiais para além do princípio da “plena concorrência”. Caso os Estados adotem tais medidas, suas práticas poderiam ser potencialmente contestadas no âmbito do acordo ASCM. Um membro poderia ter dificuldades em defender a sua conformidade com a Nr. 59, quando viole as orientações da OCDE.

De fato, seria útil estabelecer quem possui autoridade para interpretar o significado de “plena concorrência”. Se a comunidade internacional aceitar as propostas BEPS para constituir a interpretação adequada da “plena concorrência”, parece duvidoso que um Painel ou o ORec questionassem essa interpretação e viessem a propor o seu próprio padrão. Do ponto de vista estritamente legal, no entanto, não há nada que impeça o ORL de dar significado independente ao termo. Por conseguinte, tendo estabelecido o alcance potencial do GATT, do GATS e do ASCM no domínio da política fiscal de rendimentos, é necessário reconhecer que a sobreposição entre os respetivos mecanismos de resolução de litígios pode ocorrer. Um estado pode decidir contestar uma prática discriminatória tributária por não seguir o princípio da “plena concorrência” nos PT na OMC, ou se for aplicável mediante uma CDTs.

Neste ponto, merecem reflexão os efeitos da acumulação ou conflito de tratados. O efeito jurídico de uma eventual cláusula de compatibilidade, bem como as possíveis soluções conforme o *lex posterior principle* ou o *lex specialis principle*.¹²²⁰ Quando as disposições de dois ou mais tratados internacionais são simultaneamente (*ratione temporis overlap*) aplicáveis a pelo menos uma das partes (*ratione personae overlap*) nas mesmas circunstâncias (*ratione materiae overlap*), elas podem se acumular ou conflitar uma com a outra. As disposições de dois tratados acumulam-se se ambos podem ser aplicados sem gerar contradições, seja porque um dos tratados complementa os direitos e obrigações estabelecidos no outro, seja porque os confirma. Por outro lado, as disposições de dois tratados entram em conflito quando o cumprimento das obrigações ou o exercício dos direitos de um deles resulta, ou pode resultar, em violação do outro tratado.¹²²¹

A resolução de conflitos pode dar-se no âmbito interno: quando da aplicação de um tratado internacional resultar um conflito com normas internas, aciona o poder judiciário em busca da solução. Pode, também, ocorrer no âmbito externo, quando a aplicação de uma regra tributária

¹²²⁰ E. VRANES, *Trade and the Environment*, Oxford University Press, Oxford, 2009, p. 68.

¹²²¹ N. BRAVO, “The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties”, *World tax journal*, vol. 8, 3, 2016, p. 282.

entra em choque com um tratado e gera insatisfação de outra pessoa de direito internacional público, a qual questiona tal situação pelas vias cabíveis nesse âmbito, por exemplo da OMC.¹²²²

6.1.2 Princípios gerais da interpretação de acordos e tratados internacionais

Cabe esclarecer a diferença entre interpretação e qualificação. Interpretação é a atividade voltada para o conhecimento da norma jurídica, ao passo que a qualificação consiste na conduta que visa conhecer o fato.¹²²³ São, portanto, operações vinculadas e interdependentes, mas conceitualmente distintas.¹²²⁴ Onde houver criação normativa haverá qualificação e, também, interpretação jurídica. Os dois processos semânticos atuam de modo diverso: enquanto a qualificação determina os elementos significativos necessários e suficientes à formação do “mínimo deôntico” dotado de sentido completo e ao preenchimento semântico da estrutura normativa, a interpretação dirige-se ao preenchimento do conteúdo semântico dos enunciados necessários para que a norma seja portadora de enunciação clara, isenta dos vícios da ambiguidade e da vacuidade.¹²²⁵ O intérprete do tratado não tem o direito de supor que o uso de um termo tenha sido inadvertido por parte dos membros que negociaram e escreveram o acordo; há inferência de escolha deliberada.¹²²⁶

Segundo K. VOGEL, o problema da qualificação pode ser resolvido pelo próprio tratado, se ele definir expressamente o termo particular ou se o tratado se referir à qualificação de um dos Estados contratantes. Caso o pacto não forneça definição expressa, as soluções propostas para o problema da qualificação são inúmeras e variadas. Entre algumas soluções possíveis, destaquem-se:¹²²⁷ (1) Qualificação *lex fori*: cada estado que aplica o tratado qualifica os termos do tratado de acordo com os requisitos de seu próprio direito interno; (2) Qualificação do país de origem: ambos

¹²²² M. A. P. VALADÃO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*, Del Rey, Belo Horizonte, 2000, p. 223.

¹²²³ W. HASLEHNER, “A Multilateral Interpretation of the Multilateral Instrument (and Covered Tax Agreements)?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, 4/5, 2020, p. 222. “Interpretação” pode entender-se como o ato ou processo pelo qual o significado de um termo legal é determinado por qualquer agente, com ou sem poderes legais para que esse significado seja reconhecido por outros. As regras de interpretação normalmente estabelecem critérios para que esse processo ocorra e definem quem tem autoridade para decidir entre significados divergentes encontrados por agentes diferentes. A interpretação bilateral ou multilateral deve então ser considerada como o processo colaborativo pelo qual duas ou mais partes chegam a um entendimento congruente de um termo legal.

¹²²⁴ D. V. BELLAN, “Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária”, in Heleno Tôrres (ed.) *Direito tributário internacional aplicado*, vol. III, Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2005, p. 611.

¹²²⁵ P. CALIENDO, “Do conflito de qualificações no Direito Internacional Tributário”, in Heleno Tôrres (ed.) *Direito tributário internacional aplicado. Vol. 5*, Ed. Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2008, p. 40.

¹²²⁶ EC – HORMONES, *RORec, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R*, cit., par. 164.

¹²²⁷ K. VOGEL, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *Berkeley Journal of International Law*, vol. 4, 1, 1986, p. 62.

os estados qualificam os termos do tratado de forma consistente, de acordo com a lei do Estado em que a renda surge. Essa solução é, às vezes, erroneamente chamada *lex causae*. De acordo com a terminologia do direito internacional privado, no entanto, a *lex causae* é o sistema jurídico que se aplica ao caso particular, de modo que no direito tributário a *lex causae* é idêntica à *lex fori*; (3) Qualificação autônoma: ambos os Estados buscam estabelecer uma qualificação consistente a partir do contexto do tratado, e (4) Qualificação do país de residência: ambos os Estados qualificariam os termos do tratado de forma consistente de acordo com a lei do Estado de residência do contribuinte.

Conforme o art. 30(2) da CVDI, quando um tratado é expressamente subordinado a outro tratado, o outro tratado prevalecerá. Esta regra é observada no GATS, que concede explicitamente deferência geral aos tratados fiscais bilaterais. Observe-se que esta abordagem considera que a provisão das CDTs têm precedência, mas pode existir uma série de dificuldades conceituais. Primeiro, os negociadores de tratados fiscais serão, inevitavelmente, um grupo diferente de pessoas para negociar, ou negociadores de um tratado de comércio internacional. Em segundo lugar, as regras aplicam-se apenas na medida em que os tratados lidam com o “mesmo objeto”. A este respeito, é discutível se os tratados fiscais e os acordos comerciais lidam com o mesmo assunto, embora pareça implícito, se existir um “conflito”.

Isso também parece não abranger casos em que um tratado geral colide indiretamente com o conteúdo de determinada disposição de tratado anterior em que se pode aplicar a doutrina da *lex specialis*. Por último, a questão relativa a qual dos dois tratados é mais recente suscita uma dificuldade conceitual quando o tratado anterior é posteriormente submetido a alterações. Isso é particularmente relevante para os tratados fiscais, que são atualizados e revistos com maior frequência do que os acordos da OMC.¹²²⁸

A disposição central quanto à interpretação do direito da OMC é o art. 3.2 do ERL, prescrevendo que o SRL da OMC é um elemento central para proporcionar segurança e previsibilidade ao sistema multilateral de comércio. Os membros reconhecem que ele serve para preservar os direitos e obrigações dos membros, nos termos dos acordos cobertos, e para esclarecer as disposições existentes nesses acordos, de acordo com as regras costumeiras de interpretação do direito internacional público. As recomendações e decisões da ESL não podem acrescentar ou diminuir os direitos e obrigações previstos nos acordos cobertos. O art. 3.2 ERL estabelece que os

¹²²⁸ J. E. FARRELL, “Effects of Global and ...”, cit., p. 293.

acordos da OMC devem ser interpretados de acordo com as regras consuetudinárias de interpretação do direito internacional público.¹²²⁹

Os princípios de interpretação estabelecidos nos art. 31 e 32 da CVDT devem ser seguidos de forma holística.¹²³⁰ Uma interpretação nos termos das regras habituais codificadas no art. 31 da CVDT é, em última análise, um exercício holístico que não deve ser subdividido mecanicamente em componentes rígidos.¹²³¹ O exercício interpretativo está comprometido de modo a produzir uma interpretação harmoniosa e coerente e procurando encaixar-se confortavelmente no tratado como um todo, de modo a tornar a provisão do tratado legalmente efetiva; é uma interpretação holística e integrada, que não pode resultar em interpretações mutuamente contraditórias.¹²³² Quando se trata de uma tributação, todos os Estados envolvidos estarão interessados. A interpretação deve ser uniforme para as partes contratantes, pois, por um lado, a natureza jurídica de um tratado ou acordo (negócio contratual entre Estados) o exige, sob pena de infringir o direito internacional e, por outro, a interpretação unilateral discordante, na maioria dos casos, não eliminaria a dupla tributação internacional, criando disfunções no sistema convencional e afastando-se da justiça tributária.¹²³³

A regra geral de interpretação de tratados estabelecida no art. 31(1) da CVDT baseia-se na abordagem textual. Deve presumir-se que o texto de um tratado representa a expressão autêntica da intenção das partes. Consequentemente, o ponto de partida de toda a interpretação é a elucidação do texto do tratado, em vez de uma investigação *ab initio* sobre as intenções das partes. O art. 31(1) da CVDT contém três princípios distintos que foram combinados em uma regra de interpretação única. O primeiro princípio é que o tratado seja interpretado de boa-fé, o que decorre diretamente de *pacta sunt servanda* – o princípio do art. 26 da CVDT – que impõe ao intérprete um requisito fundamental de razoabilidade. O segundo princípio, segundo o Comentário ao Projeto do CVDT, é que a própria essência da abordagem textual exige que os termos do tratado tenham o seu significado ordinário, já que o art. 31 da CVDT repousa na presunção de que a intenção das

¹²²⁹ S. ZLEPTNIG, *Non-economic objectives...*, cit., p. 61.

¹²³⁰ US-CONTINUED ZEROING, *RORec, United States – Continued Existence and Application of Zeroing Methodology*, WT/DS350/AB/R, 2009, par. 268.

¹²³¹ CHINA-PUBLICATIONS AND AUDIOVISUAL PRODUCTS, *RORec, WT/DS363/AB/R*, cit., par. 348; EC – CHICKEN CUTS, *RORec, European Communities – Customs Classification of Frozen Boneless Chicken Cuts*, WT/DS269/AB/R, WT/DS286/AB/R, 2005, par. 176.

¹²³² US-CONTINUED ZEROING, *RORec, WT/DS350/AB/R*, cit., par. 268, 282.

¹²³³ P. CHICO DE LA CÁMARA, “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”, in Fernando Serrano Antón (ed.), *Fiscalidad internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, p. 252.

partes é redirecionada no sentido ordinário dos termos que utilizaram. O terceiro princípio, segundo o Comentário ao Projeto do CVDI, é o princípio do bom senso e da boa-fé, e exige que o significado ordinário de um termo seja determinado no contexto do tratado e à luz do seu objeto e finalidade.¹²³⁴ A seguir detalham-se princípios cruciais na interpretação de acordos da OMC e CDTs.

6.1.2.1 Princípio da boa-fé

Um dos princípios básicos que regem a criação e o cumprimento das obrigações legais, qualquer que seja a sua fonte, é o princípio da boa-fé. A confiança é inerente à cooperação internacional, em particular numa época em que a cooperação, em muitos campos, está se tornando cada vez mais essencial. Assim como a própria regra de *pacta sunt servanda* no direito dos tratados se baseia na boa-fé, assim também o é o caráter vinculante da obrigação internacional assumida por declaração unilateral.¹²³⁵ Apesar dessa acentuação do princípio da boa-fé, o conceito é princípio de fundo que informa e molda a observância das regras de direito internacional existentes, mas não sendo em si fonte de obrigação.

A boa-fé é um conceito potencialmente bastante aberto; de fato, em alguns sentidos esquivo. Apesar da jurisprudência da OMC, ainda não está claro qual o padrão exato que ele encerra. A prática de lhe anexar princípios que são por ele sustentados facilita a elucidação, ao mesmo tempo que lhe amplia o escopo. A necessidade de certa cautela em relação ao caráter aberto da boa-fé foi, até certo ponto, levada em conta.¹²³⁶

Em conclusão, a boa-fé pode ser informada de diversas maneiras. Em particular, a tomada de decisão consensual exige que os árbitros propiciem igual peso (se não derem conta) a todos os argumentos apresentados por todas as partes em um caso. Requer também a análise cuidadosa de todo o espectro de pontos de vista encapsulados no texto do acordo, incluindo eventuais omissões.

¹²³⁴ Cf. L. DE BROE, “Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, 4/5, pp. 1-2. A regra geral de interpretação do art. 31 da CVDI não estabelece ordem cronológica ou hierárquica na qual esses princípios devam ser aplicados, mas formula uma regra única, estreitamente integrada, que contém esses princípios. Assim sendo, encontrar o significado ordinário de provisões é o processo holístico que requer o exame da boa-fé dos termos do tratado lido em seu contexto e à luz do objeto e propósito do tratado.

¹²³⁵ O. DÖRR; K. SCHMALENBACH (EDS.), *Vienna convention on the law of treaties: a commentary*, Second edition, Springer, Berlin, 2018, pp. 473-474.

¹²³⁶ US-GAMBLING, *Relatório do Painel, United States – Measures Affecting the Cross Border Supply of Gambling and Betting Services, WT/DS285/R*, cit., par. 6.50. Neste sentido já foi observado que, enquanto se espera que os membros negociem, apliquem e interpretem as suas obrigações de tratado de boa-fé, não há disposições no Acordo da OMC que permitam sondar e determinar as intenções de um membro, exceto conforme refletido na linguagem do tratado.

Argumenta-se que a boa-fé também exige o respeito pela ordem jurídica global mais ampla dentro da qual a OMC opera.¹²³⁷

6.1.2.2 Princípio *pacta sunt servanda*

Pacta sunt servanda é um dos princípios do direito internacional de longa data, tem as suas raízes nas relações de direito privado. A expressão *pacta sunt servanda* foi provavelmente cunhada por canonistas medievais, mas o seu conteúdo normativo atual é tão antigo quanto o próprio conceito de “tratado”.¹²³⁸ O princípio *pacta sunt servanda* aplica-se a todos os tratados, sendo fonte principal do direito tributário internacional mediante a qual alcança um patamar superior ao da vontade dos Estados. Quando um Estado ratifica um tratado internacional por iniciativa própria, tem de cumprir o tratado ratificado de boa-fé sem se desviar do propósito ajustado, ou seja, o que foi pactuado deve ser cumprido.¹²³⁹

A princípio *pacta sunt servanda* presume que os tratados válidos em vigor são juridicamente vinculativos para as partes; ou seja, todas as obrigações impostas pelos tratados são obrigações legais. Consequentemente, os Estados-partes têm o direito legal de exigir o cumprimento e o dever legal de cumprir com as obrigações impostas pelo tratado. Resta saber, no entanto, quem pode exigir o cumprimento do tratado de quem. No âmbito dos tratados multilaterais, a resposta depende da estrutura de cumprimento da respectiva obrigação legal.¹²⁴⁰

Obrigações recíprocas (ou mútuas) são obrigações contratuais que consistem em concessão ou intercâmbio entre as partes (“reciprocidade positiva”); ou seja, a concessão e o recebimento de direitos, benefícios, concessões ou vantagens em alguns campos em relação a determinada matéria. As obrigações não recíprocas não resultam na troca de benefícios diretos e recíprocos devidos aos outros Estados, mas na realização do tratado em benefício do bem comunitário, o que equivale a um benefício “imaterial” de cada Estado-parte.

Não apenas os tratados bilaterais, mas também vários tratados multilaterais preveem direitos e deveres correspondentes que devem ser desempenhados reciprocamente entre pares de Estados ou pares de grupos de Estados. A maioria dos tratados multilaterais consiste em obrigações

¹²³⁷ A. H. QURESHI, *Interpreting WTO agreements: problems and perspectives*, Second edition, Cambridge University Press, New York, 2015, pp. 21-22.

¹²³⁸ O. DÖRR; K. SCHMALENBACH (EDS.), *Vienna convention on ...*, cit., p. 467.

¹²³⁹ D. BRITTO, “Conflito entre o direito interno e o direito internacional em matéria tributária”, in M. P. Caseiro, Demes Britto (eds.), *Direito tributário internacional: teoria e prática.*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014, pp. 476-477.

¹²⁴⁰ O. DÖRR; K. SCHMALENBACH (EDS.), *Vienna convention on ...*, cit., pp. 479-481.

recíprocas *inter omnes* (obrigações integrais ou interdependentes). De acordo com a estrutura de cumprimento desses tratados, cada Estado parte tem interesse legal próprio, que todos os Estados-partes cumpram as obrigações recíprocas de boa-fé.¹²⁴¹

No contexto da lei de tratados, a noção de parte *erga omnes* ou contratantes *erga omnes* é utilizada para descrever obrigações baseadas em tratados em cujo cumprimento de boa-fé todos os Estados partes têm interesse legal. De acordo com as categorias de cumprimento de tratados, as obrigações de partes *erga omnes* devidas à comunidade dos Estados são obrigações recíprocas *inter omnes*, ou não recíprocas, de forma que o espectro de tratados que impõem obrigações *erga omnes* às partes é amplo, variando entre tratados de direitos humanos e acordos da OMC.¹²⁴²

Importa destacar o papel das mudanças fundamentais das circunstâncias, conhecidas como cláusula *rebus sic stantibus*, que se trata de um instrumento tradicional para afastar acordos em caso de alterações subsequentes das circunstâncias. A doutrina *rebus sic stantibus* está intimamente ligada ao princípio *pacta sunt servanda*. A cláusula *rebus sic stantibus* encontrou expressão amplamente reconhecida no Art. 62 do CVDI, que prescreve que uma modificação das circunstâncias relativas ao momento de celebração do acordo que não foi prevista não pode ser invocada como justificativa para cessar a eficácia de um tratado ou acordo.¹²⁴³

6.1.2.3 *Expressio unius est exclusio alterius*

O cânone geral legal da construção *expressio unius est exclusio alterius* afirma que, expressar ou incluir uma coisa, implica a exclusão do outro ou da alternativa.¹²⁴⁴ Este cânone é pertinente na apreciação da decisão pela reclamante de excluir do seu pedido uma disposição específica do texto.¹²⁴⁵ Ainda no tocante à interpretação, o princípio *ejusdem generis* do cânone latino prevê que, quando uma palavra ou sentença geral segue uma lista de pessoas ou coisas específicas, a palavra

¹²⁴¹ S. A. ROCHA, *Interpretation of double taxation conventions: general theory and Brazilian perspective*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2009, p. 95. Nesse contexto, é o princípio *pacta sunt servanda* que é consequência da boa-fé, e não o contrário. Dentro dos limites estritos, porém, as duas noções são equivalentes; estamos nos referindo a quando o tratado já esteja em vigor. Além disso, o princípio da boa-fé está relacionado com o da eficácia do significado de que o tratado deve ser interpretado de modo a produzir efeito útil.

¹²⁴² O. DÖRR; K. SCHMALENBACH (EDS.), *Vienna convention on ...*, cit., p. 483.

¹²⁴³ Cf. C. BINDER, *Die Grenzen der Vertragstreue im Völkerrecht*, vol. 245, Springer Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg, 2013, pp. 114–115. O desenvolvimento da doutrina *rebus sic stantibus* implicou o reconhecimento implícito do princípio da fidelidade contratual. Entretanto, uma compreensão demasiado ampla dessa doutrina representa de fato uma ameaça ao cumprimento contratual. Isto é particularmente verdade se os critérios para afirmar a cláusula não forem claros sobre o que configura alteração fundamental das circunstâncias.

¹²⁴⁴ CHINA – PUBLICATIONS AND AUDIOVISUAL PRODUCTS, *RPa*, *WT/DS363/R*, cit., par. 103, 124.

¹²⁴⁵ CHINA – RAW MATERIALS, *Relatórios dos Painéis*, *WT/DS394/R / WT/DS395/R / WT/DS398/R /*, cit., par. 75, Fn. 81.

ou sentença geral será interpretada no sentido de apenas incluir pessoas ou coisas do mesmo tipo que aquelas listadas. A doutrina “*ejusdem generis*” seria igualmente aplicável a situações em que a palavra ou sentença geral precede a lista especificada.¹²⁴⁶

Portanto, as disposições dos acordos abrangidos pela OMC devem ser interpretadas de forma coerente e consistente, dando sentido a todas as disposições aplicáveis.¹²⁴⁷ O exercício interpretativo é condicionado de modo a produzir uma interpretação harmoniosa e coerente que encaixe confortavelmente no tratado como um todo, bem como em outros tratados internacionais, incluindo as CDTs. O exercício interpretativo está empenhado em produzir uma interpretação harmoniosa e coerente, de modo a tornar a disposição do tratado legalmente eficaz.¹²⁴⁸

6.1.2.4 *In dubio mitius*

O princípio *in dubio mitius*, reconhecido no direito internacional como meio complementar de interpretação, aplica-se em deferência à soberania dos Estados.¹²⁴⁹ Se o significado de um termo é ambíguo, o significado que deve ser preferido é o que for menos oneroso para a parte assumindo a obrigação, ou o que interfira menos com a supremacia territorial e pessoal de uma parte ou envolva menos restrições gerais sobre as partes.¹²⁵⁰ À luz do princípio interpretativo *in dubio mitius*, não se pode presumir que os Estados soberanos pretendem impor a si mesmos a obrigação mais

¹²⁴⁶ US-LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *RORec*, *WT/DS353/AB/R*, cit., par. 1290.

¹²⁴⁷ ARGENTINA-FOOTWEAR (EC), *RORec*, *WT/DS121/AB/R*, cit., par. 81; US – ANTI-DUMPING AND COUNTERVAILING DUTIES (CHINA), *RORec*, *WT/DS379/AB/R*, cit., par. 570.

¹²⁴⁸ Cf. CHINA-RARE EARTHS, *RORec*, *WT/DS431/AB/R*, *WT/DS432/AB/R*, *WT/DS433/AB/R*, cit., par. 5.53-5.57. O mero fato de cada um dos acordos multilaterais de comércio ser parte integrante do Acordo de Marraquexe em virtude do art. II: 2 daquele diploma não responde, por si, à questão de como os direitos e obrigações específicos contidos nesses acordos multilaterais de comércio se relacionam entre si, principalmente quando estão contidos em diferentes instrumentos que, no entanto, se relacionam com o mesmo assunto; a relação específica entre termos e disposições individuais dos acordos multilaterais de comércio e entre essas disposições e o Acordo de Marraquexe deve ser determinada caso a caso, mediante uma interpretação adequada das disposições relevantes desses acordos.

¹²⁴⁹ Cf. D. BECK, *Qualifikationskonflikte im Internationalen ...*, cit., p. 146. *In dubio mitius* é visto como mais princípio legal – sem dúvida, o mais suave ou brando. A vontade das partes do contrato deve ser concretizada em interpretação que seja, na medida do possível, respeitadora da soberania. Isso pode aplicar-se a contratos altamente políticos que, devido à sua própria concepção, têm sido sujeitados a uma série de regras diferentes desde o início, mais as variantes de design. No tocante a acordos da OMC e CDTs, a soberania tributária é questão sensível.

¹²⁵⁰ No caso CHINA-PUBLICATIONS AND AUDIOVISUAL PRODUCTS, *RORec*, *China – Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products*, *WT/DS363/AB/R*, 2009, pp. 341, 410-411. A China argumentou que, uma vez que a aplicação dos art. 31.º e 32.º da Convenção de Viena produz um resultado “inconclusivo”, o painel deve, face à elevada ambiguidade, aplicar o princípio *in dubio mitius* e abster-se de adotar a interpretação menos favorável à China. No final, o ORec considerou que, mesmo que o princípio *in dubio mitius* fosse relevante no Sistema de Resolução de Litígios (SRL) da OMC, não havia margem para a sua aplicação no litígio específico.

onerosa, ao invés de a menos pesada, para assegurar a conformidade com tais normas, orientações e recomendações.¹²⁵¹

6.1.2.5 Métodos usuais de interpretação de tratados

Na interpretação de tratados, o texto é o ponto de partida para qualquer trabalho interpretativo, servindo também como limite para o labor. Desse modo, por razões de bom senso, qualquer interpretação de um texto tem de começar com o sentido literal. Por isso, entendemos que deva ser empregue o significado de um termo ou da sequência de palavras em seu uso linguístico geral ou, caso seja possível descobrir tal uso, no uso linguístico especial do próprio elaborador, nesse caso, no uso da respectiva lei.¹²⁵²

De acordo com M. LENNARD¹²⁵³, há três abordagens comumente aceitas para a interpretação de um tratado internacional:

- abordagem subjetiva ou de intenções: visa empregar o que houver disponível para determinar as reais intenções dos negociadores do tratado. Tal abordagem coloca grande ênfase nos *travaux préparatoires* (ou trabalho preparatório) do tratado. Nesta abordagem, o texto pode ser o ponto de partida para a interpretação;
- método textual: procura determinar a intenção dos negociadores, mediante a análise do que eles disseram no texto, que se presume ser a expressão final, autêntica e mais confiável da sua intenção, e só olha além do texto (para os *travaux préparatoires*) em casos limitados, como quando o texto deixa a questão sem resposta.¹²⁵⁴
- método teleológico: inicia com uma consideração mais ampla do objeto e da finalidade do tratado e, depois, interpreta o texto de forma que se presuma como a melhor adaptada ao cumprimento desse objeto e finalidade. Esse método tende a resultar em leitura mais “dinâmica” do tratado, como instrumento que muda ao longo do tempo, mas com maior probabilidade de desenvolver “vida própria” quando o objeto e a finalidade do tratado são interpretados ao longo do tempo.¹²⁵⁵

¹²⁵¹ EC – HORMONES, *RORec*, *WT/DS26/AB/R*, *WT/DS48/AB/R*, cit., par. 154.

¹²⁵² S. A. ROCHA, *Interpretation of double taxation ...*, cit., pp. 83-84.

¹²⁵³ M. LENNARD, “Navigating by the Stars...”, cit., pp. 20-21.

¹²⁵⁴ F. HENNINGER, “The impact of WTO law on direct taxation”, 2007, *Wirtschaftsuniversität Wien | Department für Öffentliches Recht und Steuerrecht | Abteilung für Internationales Steuerrecht*, Wien, pp. 45-46.

¹²⁵⁵ Referencias adicionais no tema: A. H. QURESHI, *Interpreting WTO agreements*, cit.; G. ABI-SAAB, “I.17 General Principles of Law in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017; P. DUMBERRY, “I.18 Customary International

Em termos práticos, as três abordagens têm sido utilizadas para interpretar os acordos da OMC, bem como as CDTs. Mais direto, e sempre preferível, o método textual nem sempre atende às expectativas do intérprete. Daí que se recorra, como alternativa, à metodologia da identificação das intenções e, eventualmente, à interpretação teleológica em tópicos mais contemporâneos e situações não antecipadas na época dos tratados.

A estrutura e o funcionamento da crescente rede de tratados internacionais e a sua relação com a tributação doméstica e o comércio internacional, bem como com os princípios do direito internacional tradicional, impõem a necessidade de que o direito dos tratados seja mais amplamente compreendido e, na medida em que os tratados demonstrem crescente uniformidade de texto e de interpretação, o movimento internacional de bens, capitais e pessoas tenderá a ficar facilitado por um sistema uniforme, transparente e mais justo.

6.2 Convenções de dupla tributação (CDT)

Os tratados tributários são os alicerces do direito tributário internacional,¹²⁵⁶ tendo sido amplamente estudados e sendo *magnum opus* a obra do professor Klaus Vogel sobre convenções de dupla tributação.¹²⁵⁷ As convenções de dupla tributação (CDTs) são, em sua maioria, regidas pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), enquanto o seu texto se baseia geralmente na Convenção Modelo da OCDE (CMOCDE).¹²⁵⁸

As raízes das CDT podem ser rastreadas até à Liga das Nações. A partir da década de 1920, o problema da dupla tributação internacional¹²⁵⁹ e da dupla não tributação levou ao desenvolvimento de CDTs. Ou seja, as CDTs reconhecem o resultado do paralelo existência de residência / tributação dos países de origem, i.e. a dupla tributação.

Law in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017; G. MARCEAU, “L’interprétation évolutive par le juge OMC: sophisme ou nécessité?”, *Revue generale de droit international public*, vol. 122, 1, 2018.

¹²⁵⁶ Portugal e Brasil mantêm, respectivamente, 79 e 33 convenções de dupla tributação (CDTs) assinadas, aquando da redacção deste capítulo. O número de CDTs no Brasil não é significativo quando comparado com o de outros países do BRICS.

¹²⁵⁷ K. VOGEL, “Double Tax Treaties ...”, cit.

¹²⁵⁸ Y. BRAUNER, “The True Nature of Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, 1, 2020, pp. 1-2. As CDTs, sendo tratados, são fonte reconhecida do direito internacional. Nenhuma outra fonte do direito internacional regulamenta diretamente o regime tributário internacional. Alguns tratados multilaterais impactam o regime, mas fazem-no de forma tangencial, tais como os acordos da OMC, ou marginalmente, regulamentando os aspectos administrativos assumidos, tais como troca de informações ou assistência mútua na administração de impostos.

¹²⁵⁹ US-FSC (21.5 – EC) (I), *RORec*, *WT/DS108/AB/RW*, cit., par. 137. “Notamos, desde logo, que a “dupla tributação” ocorre quando o mesmo rendimento, nas mãos do mesmo contribuinte, é susceptível de tributar em diferentes Estados.”

Os principais objetivos das CDTs são: i) proporcionar um meio de resolver, numa base uniforme, os problemas mais comuns que surgem no campo da tributação jurídica internacional; ii) evitar a evasão fiscal, prevendo a troca de informações entre as autoridades fiscais e a assistência na cobrança dos débitos tributários devidos ao sócio do tratado; iii) proteger os contribuintes contra a dupla tributação, direta ou indireta, em maior grau do que a proteção oferecida pela legislação interna; iv) evitar que o imposto desestimule o livre fluxo do comércio e o investimento internacional e a transferência de tecnologia; v) evitar a discriminação entre os contribuintes; e vi) proporcionar uma medida de segurança fiscal e jurídica nas operações internacionais. Uma pessoa física ou jurídica que pondere investir em um Estado estrangeiro pode obter a indicação da forma como o investimento, seja ele financeiro, industrial, comercial ou não, estará sujeita à tributação nesse Estado.¹²⁶⁰

As convenções de dupla tributação (CDTs) oferecem uma série de vantagens fiscais que os países concordam em conceder uns aos outros, a fim de evitar a dupla tributação e eliminar as barreiras que a dupla tributação criaria ao comércio transfronteiriço.¹²⁶¹ Exemplos dessas vantagens fiscais são: isenção de impostos em um ou outro dos países; redução da retenção de impostos na fonte sobre dividendos, juros e royalties, e crédito ou isenção de impostos no exterior para eliminar a dupla tributação.¹²⁶²

O principal conteúdo dessas convenções de dupla tributação é a atribuição de direitos de tributação entre países para evitar a dupla tributação, por exemplo, do rendimento, patrimônio e sucessões e (de forma limitada) para evitar a dupla não tributação desses itens.¹²⁶³ Essas convenções estabelecem dois métodos principais para evitar a dupla tributação (método de isenção e método

¹²⁶⁰ L. OATS Y OTROS, *Principles of international ...*, cit., pp. 143-142.

¹²⁶¹ Cf. K. BROOKS; R. KREVER, “The Troubling Role of Tax Treaties”, in *Tax Design Issues Worldwide*, vol. 51, Kluwer Law International, 2015, p. 160. A espantosa proliferação de tratados fiscais tem sido, por vezes, celebrada como indicativo do seu sucesso. Porém, de fato, trata-se de um sucesso dos Estados de alta renda na negociação de cada vez mais tratados sacrificando bases de receitas fiscais dos países de baixa renda. Esses tratados podem ser um verdadeiro “cálice envenenado” para países em desenvolvimento, transferindo perversamente a receita tributária de países de baixa renda para países de alta renda e, ao mesmo tempo, com benefícios limitados ou sem compensação, como o aumento de investimento estrangeiro direto.

¹²⁶² Cf. P. BAKER, *Improper Use of Tax Treaties, Tax Avoidance and Tax Evasion*, United Nations, New York, 2013, pp. 3-4. Deve-se assegurar que a CDT não seja utilizada indevidamente e que o benefício fiscal não opere em benefício de pessoas a quem não se destina. Ao mesmo tempo, é importante que o benefício fiscal seja concedido àqueles que realmente a ele têm direito; recusar o benefício fiscal nos casos em que não haja utilização indevida do tratado fiscal seria contrário ao objetivo dos dois países ao celebrarem o tratado.

¹²⁶³ J. HÄGER, *Meistbegünstigung im Recht...*, cit., p. 73. Os tratados fiscais bilaterais são, essencialmente, acordos *quid pro quo* negociados ou *trade-off*, em que cada parte recusa os seus próprios benefícios e concessões no quadro fechado da sua relação bilateral.

de crédito) e contém uma lista de regras específicas de não discriminação tributária. Além disso, essas convenções prevêm a troca mútua de informações entre os Estados participantes.¹²⁶⁴

Mais interessante, porém, é a questão de saber se a cláusula NMF do GATT é aplicável aos diferentes efeitos resultantes das convenções de dupla tributação (CDTs).¹²⁶⁵ Até ao presente momento, ainda não foi contestado qualquer tratamento diferente resultante de uma CDT na frente do ORL da OMC. No entanto, como a aplicação das obrigações da OMC é impulsionada pelos seus membros, é possível que a falta de queixas seja consequência, não da compatibilidade com o art. I:1 do GATT, mas da indisposição dos membros em potencialmente desencadear uma avalanche de reivindicações.¹²⁶⁶

A dupla tributação distorce, sem dúvida, o comércio internacional e, como as CDTs geralmente procuram eliminar a dupla tributação, pode-se perguntar se isso não constitui “vantagem, favor, imunidade ou privilégio” (1ª parte do art. I:1 do GATT). Diferentes argumentos foram mobilizados, propondo que o tratamento de NMF não seja aplicável à CDT.¹²⁶⁷

¹²⁶⁴ Cf. W. SCHÖN, “III.70 National Sovereignty ...”, cit., p. 510. Embora as convenções sobre dupla tributação tenham grande impacto na repartição dos poderes tributários entre os países, a sua força jurídica é limitada. Os Estados contratantes são livres de rescindir essas convenções. Além disso, enquanto estiverem em vigor, os Estados contratantes têm (dependendo do direito interno) o poder de emitir legislação que viole os tratados (*treaty override*). É controverso se tais *treaty overrides* infringem o direito consuetudinário internacional (*pacta sunt servanda*) e se os contribuintes devem ter o direito, ao abrigo do direito constitucional, de se defenderem dessas violações. Isso depende tanto do estatuto dos tratados internacionais no direito interno, como do conteúdo e efeito da respectiva constituição interna. Nos últimos anos, tem havido tendência crescente para estabelecer procedimentos de arbitragem obrigatória ao abrigo de convenções de dupla tributação, mas há países (por exemplo, a Índia) que consideram a arbitragem obrigatória como violação da sua soberania fiscal nacional.

¹²⁶⁵ Cf. J. HÄGER, *Meistbegünstigung im Recht...*, cit., p. 91. Para a aplicação da obrigação da nação mais favorecida, nos termos da lei do GATT a uma CDT, devem ser cumpridas algumas condições. Em primeiro lugar, um Estado deve ser um membro da OMC. Além disso, uma CDT concluída pelo Estado deve discriminar entre produtos estrangeiros e produtos nacionais. Uma vez que as CDTs fazem provisões na área dos impostos sobre o rendimento, os impostos sobre o rendimento devem ser incluídos em “encargos internos ou outros encargos”, no sentido do art. I:1. em conjunto com o art. III, parágrafos 2 e 4 do GATT.

¹²⁶⁶ Cf. J. FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragsteuern...*, cit., pp. 49, 51, 53, 54. Defende a aplicação da cláusula da nação mais favorecida do Art. I:1 do GATT no âmbito das CDTs. Conclui que as disposições relevantes das CDTs devem aplicar-se automaticamente, também em relação a todas as outras partes contratantes do GATT. Entretanto, as evidências citadas por FISCHER-ZERNIN parecem enganadoras a esse respeito, uma vez que o autor se refere principalmente a acordos comerciais bilaterais. Os acordos comerciais são geralmente redigidos de forma muito mais geral e, ao contrário do GATT, não contêm restrição explícita aos produtos estrangeiros no sentido do Art. I:1 GATT. O autor não responde se a tributação desigual que é possível como resultado de diferentes acordos de dupla tributação significa que os produtos de determinada origem estrangeira recebem tratamento preferencial em relação a produtos de outra origem estrangeira.

¹²⁶⁷ Cf. J. HÄGER, *Meistbegünstigung im Recht...*, cit., p. 98. A cláusula da NMF do GATT não é aplicável no caso de diferenças no imposto de renda decorrentes de CDTs. Essa inaplicabilidade baseia-se no fato de as CDTs não resultarem em tratamento desigual com base na origem das mercadorias. As diferenças na carga fiscal sobre os lucros do comércio de mercadorias resultam exclusivamente da tributação diferente do contribuinte, sem que a origem das mercadorias seja de forma alguma significativa. A cláusula da NMF no Art. I do GATT não está ligada ao tratamento dos contribuintes. Como não há, portanto, desigualdade substancial de tratamento, a questão é se o art. I:1, em conjunto com o art. III:2 e o art. III:4, é aplicável ao imposto de renda. Não há discriminação de certos produtos

Argumentou-se, por exemplo, que o conflito entre CDTs e tratamento com NMF não foi suscitado em lides por um período tão longo que a prática recorrente no sentido do art. 31(3)(b) da CVDT constitui acordo implícito que os membros da OMC não pretendiam afetar CDTs na promulgação da cláusula NMF do GATT. É necessário distinguir entre mera conduta e prática. A prática tem de estar ligada às partes interagentes que consideram que a sua conduta constitui uma posição particular tomada na interpretação do tratado.¹²⁶⁸

Identificar a razão de as diferentes alíquotas de retenção de impostos de CDTs não constituírem “vantagem, favor, imunidade ou privilégio” no sentido do art. I:1 do GATT e, portanto, não serem legalmente contestáveis no âmbito do GATT, requer alguns antecedentes sobre CDTs e dupla tributação de forma mais ampla. Geralmente, o país em que os lucros surgem tem jurisdição física para o imposto, independentemente de esses lucros serem caracterizados como renda ativa ou passiva. Sem a presença física do contribuinte, é praticamente impossível aplicar um imposto de renda.

Os Estados podem optar unilateralmente por mitigar ou fornecer alívio da dupla tributação através de diferentes mecanismos domésticos. Nesse contexto, as CDTs acrescentam uma camada adicional de sofisticação à prevenção da dupla tributação, atribuindo direitos de tributação entre países, definindo tipos de renda, estabelecendo regras de residência e prevendo alíquotas de retenção de impostos máximas para diferentes tipos de renda.¹²⁶⁹

É necessário compreender que a dupla tributação resulta não de medidas que afetem as mercadorias no único mercado, mas do tratamento dos mesmos lucros por dois países diferentes.

estrangeiros em comparação com os produtos estrangeiros comparáveis de outro Estado. O art. I:1 do GATT não é, portanto, aplicável nos casos CDT, na opinião do autor.

¹²⁶⁸ Cf. G. L. COURINHA, “Interpretação e Aplicação das Convenções de Dupla Tributação – evoluções recentes”, in Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, vol. 1, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 582-583. Na estrutura da CMOCDE, é muito evidente a subdivisão nos Comentários, entre os “Comentários” propriamente ditos (ou *stricto sensu*), que fornecem aos intérpretes aquela que é a interpretação proposta pela OCDE para cada artigo (são elaborados pelo Comitê Fiscal da OCDE, que reúne representantes das Administrações Fiscais dos países-membros da organização), as “Observações aos comentários” e, por último, as “Reservas aos artigos”. Embora as “Observações” e as “Reservas” sejam da autoria exclusiva dos Estados, seus conteúdos e propósitos diferem. Distinguir estas duas últimas realidades é uma exigência que vai além das diferenças para as quais a própria terminologia já aponta: enquanto as “reservas se reportam aos artigos do Modelo, as “observações” têm por objeto o sentido interpretativo adotado pela OCDE face a tais artigos e expresso, precisamente, nos comentários. Conforme G. L. COURINHA, as reservas manifestam a intenção do Estado que as realiza de não aceitar uma parte ou a totalidade de determinada norma convencional constante do proposto CMOCDE nas convenções de dupla tributação que venha a celebrar. O Estado fica, assim, livre de optar – caso o deseje e o outro Estado contratante com isso concorde – pela redação diferente de determinado artigo.

¹²⁶⁹ B. F. A. SILVA, *The impact of tax treaties and EU law on group taxation regimes*, Kluwer Law International B. V., Alphen aan den Rijn, 2016, pp. 66-67. A possibilidade de tributação transfronteiriça de grupos é questão muito relevante, considerando o fato de que o comércio internacional e as EMS desempenham papel fundamental na economia de hoje.

Quando dois países têm jurisdição para tributar e exercer esse direito em relação aos mesmos lucros, ocorre dupla tributação. As CDTs procuram evitar isso, mas tem sido argumentado que a carga do imposto de renda pode afetar oportunidades competitivas de produtos. As CDTs, no entanto, não influenciam diretamente a carga tributária suportada por mercadorias dentro de um país, pois a dupla tributação ou a sua ausência não resultam de uma medida aplicada às mercadorias em circulação no mercado interno de um membro. Não são impostos internos abrangidos pelo âmbito das disposições de não discriminação do GATT.¹²⁷⁰

Mesmo que as CDTs afetem, incidentalmente, as oportunidades competitivas de produtos estrangeiros relativamente a outros produtos estrangeiros ou bens domésticos, não estão sujeitos à disciplina do GATT definida nos arts. I:1. Pode-se imaginar o caso de uma subsidiária que gera lucros produzindo e vendendo bens em um Estado. Posteriormente, esses lucros são distribuídos à empresa-mãe por meio de dividendo. O montante do imposto retido na fonte dependerá da existência e das condições em uma CDT entre os dois Estados de residência da matriz e subsidiária, respectivamente. Assim, é possível que os acordos fiscais tenham efeito sobre a carga fiscal global e afetem indiretamente um produto e oportunidades competitivas. Esse efeito, no entanto, não está relacionado com a origem dos bens, e pode ser explicado por outros fatores, nomeadamente, a residência do contribuinte. Por conseguinte, pode dizer-se que a vantagem competitiva potencial concedida pela redução ou ausência de dupla tributação em consequência de uma CDT não se enquadra no âmbito da cláusula NMF do GATT.¹²⁷¹

¹²⁷⁰ Cf. A. J. COCKFIELD; B. J. ARNOLD, “What Can Trade Teach Tax? ...”, cit., pp. 2-3. A maioria dos acordos comerciais contém disposições que procuram isentar ou “esculpir” medidas de imposto de renda. Há várias abordagens. Primeiro, certos acordos comerciais contêm um desdobramento geral que prevê que, na medida em que exista qualquer conflito ou inconsistência entre um acordo fiscal e o acordo comercial, prevalece o acordo fiscal. Alguns acordos comerciais, tais como o NAFTA, preveem ainda que não afetam os direitos ou obrigações de qualquer país ao abrigo de quaisquer tratados fiscais. De acordo com essa abordagem, os países podem acordar, mediante os seus tratados fiscais, não proibir impostos discriminatórios, apesar de tal comportamento ser proibido pelos acordos comerciais. Além disso, os acordos comerciais, às vezes, estabelecem que as obrigações de TN e NMF não se estendem a quaisquer medidas fiscais não conformes que estejam em vigor no momento da conclusão do acordo, ou a medidas que continuem ou alterem tais medidas pré-existentes de forma a não aumentar a não conformidade. Além disso, o TN e o NMF não se aplicam a medidas de imposto sobre o rendimento, a menos que estejam relacionadas com a compra ou consumo de determinados serviços. Em segundo lugar, o processo de resolução de disputas nos termos do GATS não está disponível, na medida em que a medida contestada se enquadre no âmbito de um tratado fiscal. Para proporcionar maior certeza, a OCDE sugere que os governos incluam em seus tratados fiscais bilaterais uma disposição para assegurar que quaisquer litígios relativos às disposições do tratado não poderão ser levadas perante os procedimentos de resolução de litígios do GATS, a menos que ambas as partes do tratado fiscal o consintam. A terceira abordagem envolve a ampla aplicação de acordos de comércio e investimento para proibir medidas discriminatórias de imposto de renda em diversos contextos diferentes. Esta abordagem é ilustrada pelo Tratado da UE, que proíbe a discriminação fiscal que viole a liberdade de circulação de bens, serviços, pessoas e capitais entre as nações da UE.

¹²⁷¹ T. DUARTE; P. R. SOUSA, “Portugal”, cit., p. 447. A esse respeito, os autores consideram que, embora possam surgir dúvidas, em princípio, os acordos da OMC não devem ser considerados em conflito com as CDTs, já que esse último deve ser considerado como *lex specialis* em relação ao primeiro. Além disso, no caso do GATS, o artigo

Entretanto, qualquer medida que *de facto* ou *de jure* favoreça o uso doméstico de bens importados ou mercadorias de diferentes origens estrangeiras, reduzindo a base tributária, a alíquota de imposto aplicável ou impondo encargos administrativos, pode atingir o âmbito dos arts. III e I:1 do GATT. Como esse impacto só tem de ser potencial, mesmo que as condições de mercado não resultem em mudança direta da carga do imposto de renda pelos preços dos produtos, são aplicáveis as obrigações de não discriminação.

Certos governos reconhecem, cada vez mais, a importância de reformas tributárias para evitar a evasão fiscal, e como mecanismos para recompor as receitas fiscais; ao mesmo tempo, notam-se iniciativas nessa direção, predominando aquelas tomadas unilateralmente, ou como esforço concertado de um grupo de Estados. Nesse cenário, os prejudicados reconhecerão a OMC como fórum para contestar tais medidas. Portanto, é de extrema importância que os formuladores da política tributária estimulem medidas não discriminatórias de prevenção, *de facto* e *de jure*, evitando-se, assim, o acirramento de disputas no ORL da OMC. Recorde-se, entretanto, como visto anteriormente, que a provisão do GATT sobre não discriminação se aplica aos preços de transferência, pois os produtos são afetados, geralmente acionando as obrigações de TN e NMF. Assim, é necessário determinar as circunstâncias em que a aplicação de um regime de preços de transferência modifica adversamente as condições de concorrência dos produtos importados.

Sempre que uma autoridade competente aumente indevidamente a base tributária e, por isso, o preço líquido do bem estrangeiro, existe impacto prejudicial nas oportunidades competitivas de produtos estrangeiros. Como o art. III:4 do GATT é, geralmente, considerado aplicável a casos isolados, em oposição à legislação geral, tais práticas poderiam ser contestadas. Desse modo, sempre que as autoridades competentes façam ajustes indevidos com respeito aos produtos de certos membros da OMC, podem ser encontradas questões que conflituem com a obrigação da NMF. A dificuldade será para o queixoso estabelecer que tal prática ocorre sistematicamente. A questão legal em relação às cláusulas TN e NMF, no entanto, é determinar, primeiro, uma linha para diferenciar entre ajustes de PT justificados e injustificados.

É necessário, portanto, determinar um ponto de referência para ajustes de preços de transferência (PT) adequados. Geralmente, este ponto de referência pode ser encontrado no princípio da “plena concorrência”. O consenso internacional parece ser que os PT têm de estar em conformidade com o princípio da “plena concorrência”, e os ajustes seriam portanto impróprios

XIV(d) e (e) prevê expressamente que as cláusulas do NT e NMF do acordo não devem ser interpretadas como restritivas à cobrança de impostos ou implicando multilateralização das vantagens da CDT bilateral. Isto significa que uma CDT não tem que ser introduzida por um Estado somente depois de ter entrado nos acordos da OMC (e, portanto, ser considerada *lex posterior*) em ordem a ser considerada compatível com eles.

onde se afastassem desse princípio. Todavia, resta estabelecer em que base esse princípio é aplicável no contexto do GATT, uma vez que o próprio acordo não contém qualquer referência a “plena concorrência”.

Argumentou-se que o princípio da “plena concorrência” constitui uma regra do direito consuetudinário. Se esse fosse o caso, o princípio poderia ser lido nos termos do tratamento menos favorável por meio do art. 31(3)(c) da CVDT, e qualquer ajuste que desconsidere a “plena concorrência” resulta em incumprimento das obrigações de não discriminação no âmbito do GATT. No entanto, do ponto de vista do direito internacional público, parece questionável que o princípio, apesar da sua aceitação generalizada, possa ser considerado como regra de direito internacional, como *juris opinio* e prática estadual não tão facilmente estabelecida como o proponente do argumento faz parecer.

Não há dúvida de que as convenções de dupla tributação condicionando as transações econômicas na dimensão tributária terão influência sobre as operações comerciais transfronteiriças. Indiretamente, as CDTs podem ser utilizadas como mecanismo para reforçar práticas protecionistas.¹²⁷²

6.3 Acordo fiscal multilateral (AFM)

As recomendações do BEPS envolvem disposições do modelo de tratado fiscal e modificações para lidar com a concessão inadequada de benefícios do tratado e outros cenários potenciais de abuso do tratado. O Relatório do BEPS identifica o abuso de tratados e o *treaty shopping* como uma das mais importantes fontes de preocupação do BEPS; por esse motivo, a Ação 6 estabelece que as regras tributárias nacionais e internacionais devam ser modificadas a fim de alinhar a alocação de renda com a atividade econômica que gera aquela renda. São necessárias mudanças na legislação nacional para evitar o abuso de disposições nacionais, utilizando os benefícios dos tratados.

A implementação de medidas para enfrentar e prevenir o abuso de tratados fiscais pelo planejamento tributário está dentro dos objetivos da Ação 6 do Relatório do BEPS, que trata de

¹²⁷² Cf. J. HATTINGH, “The Relevance of BEPS Materials for Tax Treaty Interpretation”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, 4/5, 2020, p. 195. A verdadeira natureza dos tratados fiscais tem sido e continua sendo questionada. O mito mais comum em torno dos tratados tributários talvez seja o de que a razão da sua conclusão é principalmente econômica, geralmente para promover o comércio e os investimentos transfronteiriços. De fato, existe grande variedade de razões pelas quais os Estados concluem tratados fiscais, o contexto altamente político das negociações dos tratados e a diversidade de interesses envolvidos. As CDTs são na verdade documentos políticos que podem ser necessários para fins específicos de direito tributário, e são primariamente importantes para a estabilidade e legitimidade do regime tributário internacional e o seu futuro.

diferentes estruturas nas quais os benefícios dos tratados são concedidos em circunstâncias inapropriadas. Para tratar desses benefícios, o Relatório do BEPS sugere um padrão mínimo de disposições, que devem ser incorporadas nos tratados de tributação para proteger do abuso de tratados.¹²⁷³

O Acordo Fiscal Multilateral (AFM), ou *Multilateral Instrument* (MLI), inclui as disposições do tratado implementadas no Relatório do BEPS, que são: Ação 2 (Neutralizar os Efeitos do Desajuste Híbrido), Ação 6 (Prevenir a Concessão de Benefícios do Tratado em Circunstâncias Inadequadas), Ação 7 (Prevenir a Evasão Artificial do Estado do Estabelecimento Estável), e Ação 14 (Tornar Mais Eficazes os Mecanismos de Resolução de Disputas).¹²⁷⁴ Esse instrumento terá como foco a introdução de medidas relacionadas com tratados fiscais na rede de tratados fiscais existentes. Por outro lado, um dos principais objetivos do AFM é assegurar que os países cumpram os padrões mínimos acordados no Relatório BEPS. Apesar do atual desejo de cooperação tributária, a preocupação com a potencial cessão da soberania dos Estados a um órgão internacional pode, no longo prazo, limitar a eficácia do instrumento multilateral.¹²⁷⁵

O AFM modifica os tratados fiscais bilaterais existentes entre os Estados participantes, para implementar as alterações dos tratados resultantes do projeto BEPS. A OCDE incluiu no Acordo Fiscal Multilateral (AFM) quaisquer medidas que se baseiem em tratados relativos às ações 2, 6, 7 e 14 (que geralmente abordam, respectivamente, acordos híbridos de descasamento, tratados de abuso, a prevenção artificial do estatuto de estabelecimento estável e a resolução de disputas); pode também incluir medidas relativas à ação 13 (que trata da troca de informações e da comunicação país por país [CbC]).¹²⁷⁶

¹²⁷³ J. DA L. DE SOUZA, “Tax Treaty Policy in Addressing Challenges Posed by the Digital Economy”, in Ina Kerschner, Maryte Somare (eds.) *Taxation in a global digital economy*, Linde, Wien, 2017 (Series on international tax law), pp. 38-39.

¹²⁷⁴ Cf. G. S.-A. H. HIDALGO; NCHEZ-ARCHIDONA, “Reflections on Multilateral Tax Solutions in a Post-BEPS Context”, *Intertax*, vol. 45, 11, 2017, p. 720. O multilateralismo como princípio tributário internacional pressupõe o reconhecimento, a nosso ver, de uma série de parâmetros: i) soluções fiscais unilaterais e bilaterais não são suficientes para combater a dupla não tributação; ii) posteriormente, uma solução é urgentemente necessária no sistema para conter o aumento das estratégias de engenharia fiscal por parte das empresas e grupos multinacionais; e iii) os Estados concordam em abrir mão de uma parte da sua soberania fiscal a fim de harmonizar os padrões mundiais uniformes contra tais práticas.

¹²⁷⁵ I. BRADLEY; J. BRIGHT, “State sovereignty and the multilateral instrument”, *Canadian tax journal*, vol. 64, 2, 2016, pp. 467-468.

¹²⁷⁶ Cf. R. DANON; W. SCHÖN, “Foreword: Tax Treaty Interpretation after BEPS”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, 4/5, 2020, (2), p. 159. Apesar do AFM, muitas coisas não mudaram e permanecem idênticas. Em primeiro lugar, do ponto de vista político, as CDTs bilaterais continuarão a refletir a barganha e os objetivos políticos dos Estados contratantes relevantes. De acordo com a Introdução ao Modelo da OCDE de 2017, é bastante claro que uma consideração relevante para dois Estados contratantes entrarem em uma CDT continuará a ser o nível de

A modificação dos tratados fiscais existentes é um processo altamente complexo, devido à variação significativa nos textos dos tratados existentes e nas respostas dos Estados ao projeto BEPS. Conseqüentemente, será necessária flexibilidade considerável na elaboração do AFM. Existem milhares de tratados tributários bilaterais em vigor entre o grupo *ad hoc*.¹²⁷⁷ A coexistência do AFM e das disposições do tratado fiscal modificado gerará certos conflitos devido à interação desses instrumentos de direito internacional.

Dado que o VCLT é a orientação e o principal instrumento que disciplina os tratados, as contestações que podem surgir devido à coexistência do AFM e dos tratados reguladores devem ser tratados com o VCLT. De fato, o artigo 30(3) do VCLT codifica o Princípio *lex posterior derogat priori*; ele prevê que, quando um tratado antecipado não tiver terminado ou sido suspenso, as suas disposições ainda serão aplicáveis, desde que não sejam incompatíveis com o último tratado. Como consequência, se surgirem conflitos entre os tratados, prevalecerá o último. Embora a maioria dos tratados fiscais bilaterais existentes sigam o modelo da OCDE e da ONU, eles diferem em muitas questões.¹²⁷⁸

Os tratados pré-existentis ou futuros terão a tarefa de garantir clareza e transparência, se houver disposições que tratem do mesmo assunto. Também abordarão situações complexas, tais como diferentes terminologias, estilos de enumeração, bem como redações e alcance diferentes entre tratados fiscais bilaterais modificados pelo AFM. Como as cláusulas de compatibilidade são geralmente muito vagas e requerem interpretação, recomenda-se que sejam estabelecidos termos específicos e precisos nesta cláusula para que os intérpretes tenham um claro entendimento sempre que a situação se torne confusa.

O AFM pode assim ser visto como uma medida *ad hoc* em um longo processo de evolução que procura acabar com as perdas de receita tributária associadas aos modernos tratados fiscais. Pode-se dizer que o AFM articula circunstâncias sob as quais um tratado fiscal não deve ser aplicado para resultar na perda de receitas fiscais na fonte. As circunstâncias capturadas no AFM refletem interesses de um grupo específico porque o Projeto BEPS não estava ancorado em

comércio e investimento transfronteiriços projetados. Entretanto, o que constitui um nível apropriado de troca de bens, serviços e capital é, por essência, para os parceiros do tratado decidirem. Em segundo lugar, a interpretação das CDTs continuará a basear-se nas regras costumeiras da CVDT. Terceiro, a iniciativa BEPS não afetou a arquitetura fundamental das CDTs, com a tributação da residência continuando a prevalecer sobre a tributação na fonte.

¹²⁷⁷ Cf. I. BRADLEY; J. BRIGHT, “State sovereignty and the multilateral instrument”, cit., p. 483. Os Acordos da OMC podem proporcionar a melhor comparação com o AFM, uma vez que é produto de vários acordos multilaterais que tratam igualmente de um tema altamente complexo e em constante evolução.

¹²⁷⁸ J. DA L. DE SOUZA, “Tax Treaty Policy...”, cit., p. 41.

nenhum processo de reforma tributária nacional, mas, principalmente, por reação de países a perdas de receita tributária devido às práticas de outros.¹²⁷⁹

Embora com o espírito de buscar maior uniformização das relações tributárias, buscando evitar tratamentos diferenciados e práticas abusivas quando confrontado com os acordos da OMC, persiste a dificuldade técnica de que o AFM terá um universo de abrangência menor do que o direito da OMC. Nem todos os que adotarem o modelo do AFM, poderão opor-se-lhe perante terceiros que sejam membros da OMC.¹²⁸⁰

6.4 Acordos da OMC e tratados de tributação

Os Acordos da OMC visam estimular o comércio internacional, regulando tanto as barreiras tarifárias como as não tarifárias ao comércio. No entanto, medidas tributárias como, por exemplo, o imposto de renda, em sua maioria, são esculpidas a partir das proteções previstas nesses acordos, deixando, ao invés disso, para as disposições dos tratados de tributação. Porém como já observado, medidas tributárias, em particular a tributação da renda, podem ter efeito igualmente deletério sobre o comércio internacional. Especificamente, a ameaça da dupla tributação pode efetivamente impedir a entrada no mercado, lembrando que as CDTs são projetados para minimizar tais barreiras fiscais.¹²⁸¹

O regime de comércio internacional é supranacional, incluindo uma função de resolução independente de disputas, enquanto o regime fiscal internacional se baseia em tratados fiscais bilaterais com forte ênfase em concorrência e divisão, e não em colaboração ou compartilhamento, mesmo no nível bilateral.¹²⁸² O regime comercial tenta realizar um patamar de igualdade para todos, baseado em padrões de não discriminação, incluindo uma obrigação de NMF, que não se aplica diretamente no âmbito do regime tributário internacional. Especificamente, o regime de comércio

¹²⁷⁹ J. HATTINGH, “The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies”, *Bulletin for International Taxation*, Abril/May 2018, p. 246.

¹²⁸⁰ Referências Adicionais: C. (XUE) PENG; J. SCHUCH, “Chapter 1: The Relevance of the Preamble for Treaty Entitlement”, in Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.) *Tax treaty entitlement*, IBFD, Amsterdam, 2019 (European and International Tax Law and Policy Series); J. HATTINGH, “The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, 3/4, 2017.

¹²⁸¹ C. BROWN; C. MANOLAKAS, “Trade in technology within the free trade zone: The impact of the WTO agreement, NAFTA, and tax treaties on the NAFTA signatories”, *Northwestern Journal of International Law & Business: Chicago*, vol. 21, 1, 2000, pp. 88-89.

¹²⁸² J. B. SLEMROD, “Free trade taxation and protectionist taxation”, *International Tax and Public Finance*, vol. 2, 3, 1995, p. 480. Duas das características fundamentais da estrutura tributária internacional – o alívio da dupla tributação e a não discriminação – são amplamente consistentes, mas não garantem, de forma alguma, o livre comércio global. A adesão continuada a esses princípios é claramente desejável. Mas isso deixa indeterminados muitos dos aspectos do regime tributário internacional de um país.

internacional tem como foco a remoção de barreiras ao comércio pelo estabelecimento de padrões universais, ao passo que o regime tributário internacional opera limitando a jurisdição tributária nacional de acordo com um princípio geral, suave, de “imposto único” e em circunstâncias especificamente prescritas.¹²⁸³

Há três formas principais de um país utilizar as medidas fiscais para discriminar o comércio internacional. Pode favorecer os produtos nacionais em detrimento dos produtos estrangeiros, os produtores nacionais em detrimento dos produtores estrangeiros, ou a produção nacional em detrimento da produção estrangeira.¹²⁸⁴ Como já foi explicado, a cláusula da NMF no art. I do GATT obriga os Estados contratantes da OMC a conceder vantagens ou isenções concedidas a produtos de um Estado contratante a produtos de todos os outros Estados membros da OMC. Um produto estrangeiro não pode ser legalmente tratado mais favoravelmente do que um produto estrangeiro de outro Estado. Assim, o GATT é uma discriminação de produtos estrangeiros de um Estado contra produtos estrangeiros de outro Estado por meio do aumento de impostos internos ou outros encargos (Art. III (2) GATT) no mercado interno.¹²⁸⁵ As CDTs, no domínio dos impostos sobre o rendimento e a riqueza, não contêm quaisquer disposições diretas relativas ao tratamento de produtos no país de origem. Porém, indiretamente podem afetar os lucros das transações comerciais dos residentes estrangeiros com a venda de produtos e, conseqüentemente, em última análise, os lucros da venda de produtos. Observe-se que, por exemplo, a ausência de CDT pode de fato aumentar custos de produção. Pensemos num grupo multinacional que tem de optar entre dois países para produzir um insumo, num deles para poder creditar-se de tributos pagos, em função de um CDT, no outro não é possível, face à ausência de CDT. Nesse contexto, o custo do insumo será maior naquele país que não possui CDT com o país sede da empresa mãe.

A jurisprudência do OMC tem indicado que a proteção contra a discriminação nos acordos comerciais existentes deveria ser estendida às medidas tributárias, incluindo a tributação sobre os rendimentos. Como o propósito dos acordos comerciais é reduzir ou eliminar barreiras ao

¹²⁸³ Y. BRAUNER; G. KOFLER, “The Interaction of Tax Treaties with International Economic Laws”, in *Global Tax Treaty Commentaries – IBFD*, IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation, 2016, p. 26.

¹²⁸⁴ M. J. GRAETZ; A. C. WARREN JR., “Income tax discrimination and the political and economic integration of Europe”, *Yale Law Journal*, vol. 115, 6, 2006, pp. 1195-1196. A discriminação contra produtos estrangeiros (incluindo serviços) é domínio dos tratados multilaterais. A discriminação do imposto de renda contra produtores estrangeiros é domínio dos tratados bilaterais que regem as relações tributárias internacionais. Esses acordos tipicamente proíbem um país em que a renda é produzida (geralmente chamado de país de origem) de tributar as empresas estrangeiras que operam nesse país de forma mais pesada do que as empresas nacionais com localização semelhante. Nem os tratados comerciais nem fiscais proíbem a discriminação da renda das empresas nacionais em relação à produção estrangeira. Tal discriminação surgirá se o país de origem da empresa (país de residência) tributar a renda estrangeira da empresa de forma mais pesada do que a renda nacional.

¹²⁸⁵ A. J. COCKFIELD; B. J. ARNOLD, “What Can Trade Teach Tax?...” cit., pp. 5-6.

comércio, parece natural estender a proteção contra a discriminação, atualmente restrita aos impostos sobre o consumo, também aos impostos de renda. A justificativa para tal extensão é que as medidas de imposto sobre o rendimento podem por vezes distorcer ou desencorajar o fornecimento de bens e serviços transfronteiriços – por exemplo, afetando a localização dos investimentos transfronteiriços.

Da mesma forma, pode haver incentivo ou desincentivo fiscal ao comércio de bens por parte dos membros de um grupo empresarial internacional e serviços, a fim de transferir o rendimento tributável ou despesas dedutíveis para um país com impostos mais ou menos elevados. Além disso, como mencionado acima, a eliminação ou redução das barreiras pautais e não pautais tradicionais ao comércio pode significar que as medidas de imposto sobre o rendimento estão agora a jogar um maior papel na distorção dos padrões de comércio. No entanto, a extensão das obrigações amplas do TN ou NMF nos acordos comerciais às medidas de tributação de rendimento levanta uma série de preocupações de políticas econômico-jurídicas.¹²⁸⁶ A seguir, expomos algumas delas.

Primeiramente, os CDTs são tipicamente negociados numa base bilateral, com cada lado a negociar benefícios recíprocos, que muitas vezes estão ligados à relação econômica única entre os dois países.¹²⁸⁷ Por exemplo, certos países incluem disposições nos seus tratados fiscais para lidar com pensões que garantam que os trabalhadores reformados não serão discriminados no caso de se mudarem para o outro país. Nas situações em que essa migração transfronteiriça é pouco frequente, os governos podem não estar dispostos a alargar as proteções contra a discriminação, em parte porque podem absorver recursos administrativos governamentais significativos para garantir igualdade de tratamento a não residentes. Outro exemplo envolve a retenção de impostos na fonte sobre certos pagamentos a não residentes. Normalmente, pagamentos semelhantes a

¹²⁸⁶ Cf. D. I. HOFBAUER, “Most-Favoured-Nation Clauses in Double Taxation Conventions ± A Worldwide Overview”, vol. 33, 10, 2005, p. 445. O Comentário da OCDE ao Artigo 24 afirma que: “sempre foi aceito que tal cláusula não se aplica no caso de convenções para evitar a dupla tributação, pois estas se baseiam essencialmente no princípio da reciprocidade”. Apesar desta objeção contra o tratamento da nação mais favorecida em convenções de dupla tributação, o Comentário da OCDE aceitou que os Estados Unidos possam acordar cláusulas de nação mais favorecida em circunstâncias específicas.

¹²⁸⁷ Cf. E. E. FETT, “Triangular Cases: The Application of Bilateral Tax Treaties in Multilateral Situation”, 2012, pp. 2-3. Os tratados bilaterais de imposto de renda nem sempre operam efetivamente em situações em que mais de dois países estão envolvidos. Essas situações são conhecidas como “casos triangulares” e normalmente surgem quando uma pessoa residente em dois Estados para fins fiscais (um residente duplo), ou uma pessoa residente em um Estado e que tenha um estabelecimento estável (“EE”) em outro, tem relações com um residente de um terceiro Estado. Há dois motivos para a incapacidade dos tratados de imposto de renda resolverem as consequências não intencionais que podem surgir nos casos triangulares. O primeiro é que os tratados bilaterais de imposto de renda geralmente não levam em conta os resultados decorrentes de outros tratados de imposto de renda, tais como a atribuição de residência ou a distribuição de direitos tributários. A segunda é que, enquanto o conceito de EE é geralmente considerado simplesmente um limiar para determinar onde a fonte está baseada e/ou a tributação pode ser imposta. Em muitos aspectos, é um híbrido entre um conceito de fonte e um conceito de residência.

contribuintes residentes não estão sujeitos a obrigações de retenção na fonte, uma vez que os impostos retidos na fonte são impostos sobre o montante bruto dos pagamentos a não residentes, podem resultar em encargos fiscais mais elevados para os não residentes em algumas circunstâncias. Contudo, para a maioria dos governos, os impostos retidos na fonte são o único método eficaz de cobrança de impostos de não residentes; como resultado, provavelmente não estariam dispostos a desistir dos impostos retidos na fonte sobre não residentes devido a quebras de receita e ao efeito sobre a alocação de receitas fiscais entre nações importadoras e exportadoras de capital.¹²⁸⁸

Em segundo lugar, podem surgir redundâncias desnecessárias se forem incluídas disposições de não discriminação da tributação de rendimentos tanto em acordos comerciais como em tratados fiscais. Muitos países membros da OCDE têm extensa rede de CDTs que, normalmente, incorporam alguma forma de proteção contra a discriminação fiscal baseada no art. 24 do Modelo da OCDE. Em algumas situações, as disposições de não discriminação dos acordos comerciais simplesmente duplicariam as disposições dos tratados fiscais. Em outras situações, as disposições podem entrar em conflito. De acordo com o modelo geral mandatado pelo GATT e pelo GATS, as disposições do tratado fiscal prevaleceriam no caso de qualquer incoerência que ponha em causa a necessidade de disposições semelhantes nos acordos comerciais. Adicione-se que os acordos comerciais e os CDTs têm disputas separadas para processos de resolução de uma alegada discriminação fiscal, de modo que duas reclamações distintas, cobrindo a mesma situação, podem avançar, com potencial para resultados divergentes. Essa duplicação é indesejável porque seria ineficiente e encorajaria a procura de fóruns (*forum shopping*).¹²⁸⁹

Em terceiro lugar, pode ser demasiado difícil para os peritos não fiscais determinar se uma medida fiscal é barreira inadequada ao comércio transfronteiriço. Como as leis fiscais internacionais são altamente técnicas, os tratados fiscais são normalmente negociados por funcionários governamentais especializados em tratados fiscais e questões fiscais internacionais, não por especialistas em comércio, como geralmente acontece com a negociação de acordos comerciais.

Os conflitos entre o GATS e as disposições da CDTs são particularmente interessantes, uma vez que o GATS reconhece o conflito potencial entre os dois regimes e responde-lhe com um desdobramento específico e *sui generis* no contexto dos acordos da OMC. Portanto, a incompatibilidade entre a legislação da OMC e o regime tributário internacional continua a ser uma

¹²⁸⁸ Y. BRAUNER; G. KOFLER, “The Interaction of Tax ...”, cit., pp. 25–28.

¹²⁸⁹ *Vide*: Capítulo 7 para conflitos de jurisdições.

questão; porém, como no contexto do GATS existem normas explícitas pelas quais se pode pautar, os atritos são menores na prática.¹²⁹⁰

Em acordos de integração regional (AIR), especialmente serviços, quando a matéria é subsídios, eles são, de longe, as disposições mais comumente excluídas em acordos, especialmente regionais. Os subsídios fiscais reservados para os nacionais são considerados restrições ao TN. De modo que é muito frequente os membros procurarem excluir os subsídios do âmbito dos seus acordos regionais. As consequências de tal exclusão são que, a partir do lado ofensivo, as partes renunciam deliberadamente ao tratamento dos subsídios reservados aos nacionais como restrições ao TN e abdicam dos seus direitos legais para os contestarem, permitindo que os seus parceiros possam assim tomar tais medidas. No lado defensivo, dá às partes um direito aberto de impor tais medidas em sua relação bilateral, sem necessidade de agendar reservas (sejam elas positivas ou negativas).¹²⁹¹ Esta é uma provisão típica do GATS, por meio da qual as obrigações de um AIR fazem com que as partes envolvidas abdicuem de alguns dos seus direitos de GATS.

Na prática, o fosso entre o GATS e as AIRs sobre a exclusão dos subsídios não deve ser sobreavaliado. Em primeiro lugar, pode-se questionar a efetividade da exclusão, além de como ato simbólico, especialmente porque, em praticamente todas as outras relações bilaterais, permanece o caráter restritivo dos subsídios e, com ele, a obrigação de agendar reservas. A menos que o parceiro em causa pela exclusão seja grande comerciante de serviços, isso não aumentará a liberdade regulamentar em termos de subsídios. Em segundo lugar, a cobertura de subsídios do GATS não é absoluta, mas preserva a liberdade de reserva de subsídios para os nacionais em vista dos setores em que não há compromissos e os direitos das partes de agendarem subsídios discriminatórios como tratamento nacional a restrições nos setores em que existam compromissos. Na prática, os subsídios são, muitas vezes, esculpidos nos compromissos do GATS por reservas horizontais abrangentes que alcançam vários modos de fornecimento. As modalidades de exclusão dos subsídios nas AIRs variam. A formulação mais comumente encontrada é o capítulo do comércio de serviços não se aplicar a subsídios ou subvenções fornecidas por uma empresa partidária ou estatal, incluindo empréstimos, garantias e seguros apoiados pelo governo.¹²⁹²

¹²⁹⁰ Y. BRAUNER; G. KOFLER, “The Interaction of Tax ...”, cit., pp. 32-34.

¹²⁹¹ P. LATRILLE, “Service rules in the regional trade agreement; how diverse or creative are they compared to the multilateral rules”, in Rohini Acharya (ed.) *Regional trade agreements and the multilateral trading system*, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom, 2016, p. 443.

¹²⁹² *Ibid.*, p. 444.

Como o paradigma da liberalização do comércio se desloca da arena multilateral de negociação comercial para uma rede crescente de acordos comerciais bilaterais e regionais, novos acordos comerciais oferecem uma avenida para ajudar as economias emergentes a modernizar os seus sistemas fiscais e de receitas. Os acordos comerciais oferecem a oportunidade de incentivar maior reforma e transparência no âmbito dos sistemas fiscais e de receitas nacionais.¹²⁹³ Dada a crescente proliferação de acordos comerciais, é importante que novos acordos desbloqueiem o seu potencial para alcançar maiores compromissos das partes signatárias para promulgarem reformas positivas e construtivas.¹²⁹⁴

Qualquer medida para evitar a dupla tributação introduzida por um país não constitui subsídio proibido nos termos do ASCM. A este respeito, um país tem liberdade para estruturar o seu sistema tributário da forma que considera apropriado seguir a política tributária internacional específica. A concessão de isenção e de crédito fiscal não constitui *a priori* subsídio, na medida em que o método é aplicado sem discriminação.¹²⁹⁵ Importa abordar, agora, a discriminação tributária nas CDTs e a sua relação com a discriminação nos acordos da OMC.

6.5 Discriminação tributária nas CDTs face aos acordos da OMC

A discriminação não é sempre visível; ela torna-se patente, principalmente, naqueles que lhe sentem os efeitos. Discriminação e não discriminação estão entre os conceitos mais difíceis do direito em geral, e do direito tributário internacional e direito comercial internacional em particular. Por exemplo, todos os sistemas tributários são construídos sobre um manancial de distinções entre contribuintes, categorias de renda e elementos da base tributária que se encontram em constante estado de fluxo. Os conceitos de discriminação não são exclusividade da área fiscal e do comércio internacional. Observa-se na Declaração Universal dos Direitos Humanos, 1948, nos seus arts. 1º

¹²⁹³ L. OBRADOVIC, “The role of bilateral and regional trade agreements in the modernisation of taxation and revenue policy in developing economies”, *World Customs Journal*, vol. 6, 2, 2012, pp. 88-89.

¹²⁹⁴ S. HUBER, “The most-favored-nation principle in WTO and DTC Law Similarities and Differences”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht); M. LANG (ED.), *Tax treaties: building bridges between law and economics*, IBFD, Amsterdam, 2010; A. A. TEIXEIRA, “Tributação e Não Discriminação na Relações Comerciais Internacionais”, in Heleno Tórres (ed.) *Direito tributário internacional aplicado. Vol. 5*, Ed. Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2008.

¹²⁹⁵ I. J. MOSQUERA VALDERRANA, “National Report Colombia”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation), p. 233.

e 2º., a consagração dos princípios gerais da igualdade e não discriminação. Exigir a igualdade perante a lei é, em termos substanciais, o mais fundamental dos direitos do homem.¹²⁹⁶

Na prática, não é incomum o sistema fiscal doméstico tratar os estrangeiros menos favoravelmente do que os locais, nem pouco usual que investimentos feitos no estrangeiro sejam mais pesadamente taxados do que aqueles feitos domesticamente.¹²⁹⁷ Os acordos da OMC combatem a discriminação tributária por se tratar de uma medida potencialmente protecionista, e portanto a sua atuação contra a tributação discriminatória é marcante, sujeita no entanto aos limites jurídicos das normas que regulam a matéria.

A ideia de não discriminação no contexto internacional surge a partir da Segunda Guerra Mundial, para enfrentar os abusos de estados totalitários e regimes racistas. A sua inclusão nas CDTs, não tem como propósito prevenir a “dupla tributação” (ou dupla não tributação) ou a resolução de disputas (tributárias), mas assegurar o que seria uma “tributação justa” (tributação não discriminatória).

Segundo o conceito ocidental de justiça distributiva, concebido por Aristóteles (*Ética a Nicômaco*), na moral a igualdade significa que: “*coisas que são parecidas devem ser tratadas de forma parecida, e coisas que são diferentes devem ser tratadas de modo diferente, na proporção das suas diferenças*”. No conceito de discriminação de Aristóteles, se duas situações, são tratadas diferentemente, apesar de serem comparáveis, resulta em desvantagem para uma situação. Por sua vez, o tratamento idêntico de duas situações incomparáveis, seria também discriminatório. Esse seria referido como “discriminação por igual tratamento”.¹²⁹⁸

¹²⁹⁶ Cf. R. E. BALDWIN; C. WYPLOSZ, *The economics of ...*, cit., pp. 110-112. Existem três categorias de barreiras comerciais: barreiras com retenção nacional de rendas; barreiras com retenção estrangeira de renda e barreiras friccionais. As barreiras de contingente quantitativo limitam o número de bens que podem ser importados por ano. Para controlar o número de bens estrangeiros que entram no país, o governo entrega um número fixo de licenças de importação e coleta uma taxa de licença por unidade importada. Um exemplo de barreiras com retenção estrangeira de renda são os preços em contexto de tarifa antidumping. De acordo, por exemplo, com a legislação da UE, pode-se impor uma tarifa à nação não membro se as empresas desse país estão vendendo bens no mercado da EU abaixo do custo (o chamado dumping). Em alguns casos, uma tarifa antidumping é imposta, mas, em outros casos, não é imposta qualquer tarifa e a firma exportadora promete aumentar seu preço. Essas promessas são chamadas “compromissos de preços”. Outro tipo de barreira ao comércio, as barreiras friccionais, podendo também ser conhecidas como barreiras técnicas ao comércio, são restrições de caráter burocrático e de padrões definidos para discriminar os produtos estrangeiros.

¹²⁹⁷ J. KURTZ, *The WTO and International Investment Law Converging Systems*, 2016, p. 62. Quais são as distorções associadas à discriminação fiscal internacional? A problemática da discriminação tributária é fundamental para a lógica da integração econômica subjacente, pela qual os Estados permitem mutuamente aos estrangeiros liberdade para conduzir o comércio, prestar serviços e estabelecer-se domesticamente. Paradoxal é permitir que o façam, mas depois tratá-los de forma menos favorável, em comparação como os nacionais. Isso leva à criação de distorções alimentadas pelo protecionismo.

¹²⁹⁸ N. BAMMENS, *The principle of non-discrimination...*, cit., pp. 5-7.

De certo modo, a tributação internacional, tal como ocorre no âmbito interno dos países, pode produzir efeitos protecionistas, seja quando acarreta: (i) tratamento discriminatório de pessoas, produtos ou serviços provenientes de diferentes países; (ii) competição entre países por meio da tributação, para atrair investimentos; ou (iii) quando se relaciona com a concessão protecionista de incentivos fiscais, que mais uma vez é um tratamento discriminatório.¹²⁹⁹

Na visão da OMC, o direito interno e as convenções de dupla tributação podem provocar situações discriminatórias que comprometam a saúde e vitalidade do comércio internacional, nomeadamente, tributação reduzida, *tax holidays* ou disposições fiscais específicas para incentivar as exportações e desencorajar as importações. Discrimina-se contra os estrangeiros, ou para proteger os produtos locais e produtores, ou para atingir determinadas políticas internas (legítimas ou não). Podem ser aplicadas também, secreta ou abertamente, violando regras da OMC.¹³⁰⁰ A manipulação de alguns aspectos da base coletável, como o *timing* de depreciação ou subsídios de dedução, pode também, de certo modo, obter resultados semelhantes. O uso dos mecanismos fiscais para anular os acordos da OMC é muito comum, internacional ou nacionalmente. O fato é que isso é um problema grave, que está aumentando e precisa de ser confrontado.¹³⁰¹

A busca da promoção do livre comércio limita necessariamente a capacidade de o Estado criar impostos sem consideração das referidas obrigações internacionais na OMC. Que significa isso? Provavelmente, incremento de litígios entre Estados, nos quais se contesta determinado tributo. Como consequência, estimula-se uma variedade de mecanismos de resolução de litígios.¹³⁰²

¹²⁹⁹ Cf. F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, CEDAM, Padova, 1998, p. 14. A discriminação internacional é um fenômeno ao qual não foi atribuída importância significativa enquanto havia pouca interdependência entre os mercados e a autonomia das políticas econômicas de cada nação parecia ser ampla. Entretanto, antes mesmo das convenções de dupla tributação internacional, sentiu-se a necessidade de tornar operativo o princípio da não discriminação fiscal nas relações econômicas e comerciais internacionais; de fato, os acordos do comércio internacional foram inspirados por esse princípio. A discriminação em matéria tributária tem constituído frequentemente um instrumento de política protecionista administrado por um Estado em relação a outros Estados com os quais não tinham sido concluídos acordos de relações comerciais.

¹³⁰⁰ Cf. B. J. M. TERRA; P. J. WATTÉL, *European tax law*, 6th ed, Kluwer Law International; Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Frederick, MD, 2012, pp. 1-2. São obstáculos fiscais importantes para a expansão do comércio de bens e serviços: i) encargos fiscais sobre a emigração de pessoas (jurídicas) e sobre a passagem da fronteira interna de bens, serviços, renda ou capital; ii) tratamento fiscal diferenciado de bens nacionais e importados e serviços; iii) diferenças substanciais (disparidades) entre as legislações fiscais nacionais, levando a distorções de mercado; iv) tratamento fiscal diferenciado de residentes e não residentes e de investimento ou renda nacional e estrangeira (especialmente dupla tributação internacional da renda de origem estrangeira). Essas diferenças tributárias causam fragmentação do mercado ao longo das fronteiras, distorcendo a neutralidade econômica quanto ao local de comércio, onde trabalhar, onde se estabelecer e onde investir.

¹³⁰¹ Cf. T. ALTHUNAYAN, *Dealing with the Fragmented International Legal Environment WTO, International Tax and Internal Tax Regulations*, Springer Berlin, Berlin, 2014, p. 9.

¹³⁰² Cf. I. BANTEKAS, "U.S. WTO Violations will this time be different?", *Journal of International Dispute Settlement*, 2017, p. 20.

Em termos tributários, a “discriminação aberta” ocorre quando o direito interno *de jure* cria tratamento discriminatório com base na nacionalidade ou a cidadania. Observe-se que, para as pessoas jurídicas, a nacionalidade é identificada no que respeita à localização física da sua sede, de modo geral. Por sua vez, a “discriminação dissimulada” é estabelecida onde o direito interno introduz *de facto* uma disciplina discriminatória em relação à residência ou a outro fator de alocação, como elemento que, conquanto não represente o efeito direto da proteção concedida pela legislação (nomeadamente a nacionalidade ou a cidadania), indiretamente, ou camufladamente, provoca lesão do mesmo objetivo.¹³⁰³ A “discriminação invertida” existe quando o regulamento nacional produz efeito discriminatório contra a pessoa residente, penalizando-a em relação às pessoas não residentes. Nesse caso, o princípio da não discriminação é invocado pelo cidadão diretamente contra o seu próprio país.¹³⁰⁴

Como relação com a tributação no GATTs, o princípio da não discriminação baseia-se na ideia dos arts. I e III do GATT, que proíbe os membros de imporem alíquotas internas mais altas ou mais pesadas em produtos importados de um membro do que em outras importações similares de outros países (nação mais favorecida) ou de produtos similares domésticos (tratamento nacional). Os arts. 5, 7 e 24 da CMOCDE podem ser relevantes à luz do art. III do GATT, pelo princípio da força de atração, e aplica tratamento menos favorável na alocação de custos e nos padrões de PT, prejudicando a dedutibilidade de custos para áreas de tributação favorecida em relação a bens importados.¹³⁰⁵

Adicionalmente, o GATT possui a obrigação geral de respeitar o princípio do tratamento nacional (TN), diversamente do GATS, em que depende de quais acordos específicos foram feitos no setor. Ademais, enquanto o tratamento nacional previsto pelo GATT se refere apenas aos produtos propriamente ditos, o do GATS prevê que, além de se referir aos serviços prestados, seja ligado à inclusão de quaisquer medidas que se refiram aos prestadores desses serviços.¹³⁰⁶

¹³⁰³ Cf. R. B. DAVIES, “The silver lining of red tape”, *Journal of Public Economics*, vol. 101, 2013, p. 68. A globalização tem criado pressões econômicas e políticas que alimentam distorções, e isso cria governos ambíguos que, para incentivarem os “nacionais” indiretamente, se comprometem a “discriminar”; ou seja, eles tratarão as firmas estrangeiras que operam em suas fronteiras de modo diferente das firmas domésticas.

¹³⁰⁴ Cf. P. BORJA, “The Principle of Tax Non-discrimination”, in *Taxation in European Union*, Springer International Publishing, Heidelberg, 2017, p. 112.

¹³⁰⁵ Os artigos 5, 7 e 24 da CMOCDE, confrontam, respectivamente, residentes, estabelecimento permanente, lucros das empresas e não discriminação.

¹³⁰⁶ Cf. C. MICHEAU, *Droit des aides d'Etat ...*, cit., pp. 203-204. *Si le droit de l'O.M.C. a mis en place un dispositif qui a pour but de sanctionner le Membre n'ayant pas respecté ses obligations, l'approche consacrée en droit européen est autre. En effet, le droit des aides d'État préconise la récupération des aides illégales et incompatibles, et ce afin de rétablir une situation de concurrence non faussée.*

6.5.1 Princípio da não discriminação do art. 24 da CMOCDE

Um princípio refere-se a uma ideia abstrata de como as pessoas e os Estados se devem conduzir. A regra é expressão concreta de um princípio. Desse modo, o art. 24 da CMOCDE seria um conjunto de regras de não discriminação, tendo por base ou sustentação teórica um princípio de não discriminação.¹³⁰⁷

O art. 24º da CMOCDE contempla a regra da não discriminação que proíbe tratamento menos vantajoso para as pessoas estrangeiras, mas não previne melhor tratamento em relação à pessoa doméstica. O artigo não assegura o mesmo tratamento da pessoa estrangeira à pessoa doméstica, nem submete os mesmos a obrigações idênticas. O que o art. 24º da OCDE contempla na prática são as regras específicas da não discriminação.¹³⁰⁸ Portanto, o artigo protege contra discriminação no estado anfitrião. Não faz diferença se a tributação discriminadora puder ser compensada no outro Estado contratante, ou mesmo que a tributação não tenha como consequência uma carga tributária mais pesada. Destaque-se que o artigo representa o coração do consenso internacional em termos de discriminação em aspectos relacionados com tributos.¹³⁰⁹

O artigo previne contra tratamento menos favorável, em relação a cada um dos cinco critérios definidos. Uma discriminação de qualquer outra espécie não prescrita não viola o art. 24º. Entretanto, adverte o professor KEES VAN RAAD, que o art. 24º da CMOCDE representa, de fato, uma “coleção incoerente de cláusulas bastante restritas”.¹³¹⁰

Mas qual é a racionalidade econômica para a não discriminação tributária? Considera-se que seja a neutralidade competitiva. Certos tributos violam a neutralidade competitiva e, portanto, reduzem o bem-estar econômico, o que inclui a suposição usual de que os mercados atingirão resultados eficientes na ausência de tributação. Um equilíbrio eficiente em termos competitivos

Ce principe de récupération n'a pas vocation à constituer une sanction contre l'État membre ayant enfreint le Traité, dans la mesure où c'est le bénéficiaire de l'aide qui, du fait qu'il devra la rembourser, supportera les conséquences de l'illégalité commise par l'État.

¹³⁰⁷ Cf. K. VAN RAAD, “Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty – Structural and Conceptual Issues”, in Reuven S. Avi-Yonah, James R. Hines, Michael Lang (eds.) *Comparative fiscal federalism: comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's tax jurisprudence*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn : Frederick, MD, 2007 (Eucotax series on European taxation), pp. 56-57.

¹³⁰⁸ N. BAMMENS, *The principle of non-discrimination...*, cit., pp. 9-15.

¹³⁰⁹ O princípio ou regras da não discriminação no direito fiscal internacional se fazem presentes nos dois modelos mais representativos de convenções celebradas pelos Estados, quer sejam o modelo de Convenção da Organização e Cooperação e Desenvolvimento Econômico (CMOCDE) ou a Convenção da Nações Unidas (CMONU). Entretanto, urge registrar que existem outras: Convenção para evitar a Dupla Tributação da Associação Nacional do Sudeste Asiáticos de 1987. Temos também o Acordo modelo para evitar a dupla tributação dos membros da Comunidade Andina. Todas essas pactuações contemplam regras similares no tocante à não discriminação.

¹³¹⁰ Cf. K. VAN RAAD, *Nondiscrimination in international tax law*, Kluwer Law and Taxation, Deventer ; Boston, 1986.

ocorre quando não é possível aumentar a produtividade pela mudança de empregos entre as pessoas; nesse sentido o imposto não neutral torna-se um óbice, num modelo de concorrência perfeita, para se alcançar esse propósito.¹³¹¹

Outros valores sugeridos recorrentemente pela literatura tratam da neutralidade na importação de capitais (*capital import neutrality*) e neutralidade nas exportações de capitais (*capital export neutrality*).¹³¹² Todos tendo como objetivo facilitar os investimentos e o comércio internacional. Em suma, buscam evitar ajustamentos que propiciem queda do bem-estar, assim como preservar relações mutuamente benéficas entre os Estados contratantes.

Destaca-se que o art. 24 da CMOCDE se apresenta como sendo parte segregada das provisões de alocação de jurisdições de tributação e das normas para evitar dupla tributação. O principal aspecto é que as regras de não discriminação não enfrentam as questões de que o Estado contratante pode exercer o direito; em vez disso, observam de que modo ele pode exercer os seus direitos – desse modo, está-se mais preocupado com o “como” do que com o “se” da tributação.

Face a tudo o que foi visto, parece oportuna a conclusão de REUVEN AVI-YONAH sobre o princípio da não discriminação: *non-discrimination is a problematic concept*.¹³¹³ Na realidade, iniciando a década de 2020, continuam pouco claros diversos aspectos relativos à interpretação e aplicação do art. 24.¹³¹⁴

¹³¹¹ Cf. M. J. GRAETZ; A. C. WARREN JR., “Income tax discrimination: still stuck in the labyrinth of impossibility”, *Yale Law Journal*, vol. 121, 5, 2012, p. 1143.

¹³¹² A neutralidade na importação de capital (NIC) expressa a condição na qual a mesma alíquota efetiva de tributação se aplica a todas as receitas de capital obtidas em determinado país, independentemente do país de residência do investidor. Presta-se a alcançar os objetivos de equidade fiscal e eficiência econômica. Um país que adote estratégia de neutralidade de importação de capitais será neutro no modo como tributa os rendimentos obtidos por fornecedores de investimento capital, seja investidores estrangeiros ou investidores locais. Por sua vez, a neutralidade da exportação de capital (NEC) descreve a situação em que o ônus geral da tributação sobre o capital pertencente a entidades residentes de determinado país é o mesmo, seja esse capital investido no exterior ou em casa. O regime de tributação deve ser neutro na maneira pela qual ele tributa rendimentos derivados de capital exportado relativamente à maneira que ele tributa renda derivada do mesmo capital que poderia, caso contrário, ser investido no mercado interno. Cf. P. B. MUSGRAVE, “Capital import neutrality”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005; P. B. MUSGRAVE, “Capital export neutrality”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005.

¹³¹³ Presume-se que os contribuintes estrangeiros possam ser comparados aos contribuintes domésticos, mesmo que estes estejam sujeitos a impostos e os primeiros não. Como a jurisdição de origem não sabe que um contribuinte estrangeiro está sujeito a impostos, é plenamente justificável tratá-lo de maneira diferente do contribuinte doméstico. Cf. R. S. AVI-YONAH, *Advanced introduction ...*, cit., p. 66.

¹³¹⁴ Referências adicionais: N. BURKHALTER-MARTINEZ, “BEPS Action 4 and Its Compatibility with the Principle of Non-Discrimination Under Article 24(4) of the OECD Model Convention”, *Intertax*, 2019; E. S. GOMES; D. CANEN, “O Artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Brasil”, in Ana Paula Saunders, Jansesen Murayama, Mauricio Terciotti (eds.) *Estudos de tributação internacional, volume 2*, Editora Lumen Juris Ltda., Rio de Janeiro, 2018; R. M. HAMMER, “Nondiscrimination in the International Tax Context:

6.5.2 Origem do artigo 24 da CMOCDE

O aparecimento da cláusula de não discriminação em convenções modelo surge pela primeira vez nos *drafts* de convenções do México (de 1943) e de Londres (de 1946). Os projetos são produtos das reuniões havidas no Comitê Fiscal da desaparecida Sociedade das Nações¹³¹⁵. Os arts. XV do Projeto do México e XVI do Projeto de Londres tinham redação próxima.

Art. XV.

O contribuinte com domicílio fiscal em um dos Estados contratantes não estará sujeito no outro Estado contratante, no que diz respeito aos rendimentos que obtenha desse Estado, a impostos mais altos ou outros que os aplicáveis em relação aos mesmos rendimentos a um contribuinte com domicílio fiscal neste último Estado, ou que tenha a nacionalidade desse Estado.

A Liga das Nações foi substituída pelas Nações Unidas – *UN Fiscal Committee* (o projeto não avançou). Depois, a ideia foi encampada pela OEEC (*Organização para a Cooperação Económica Europeia*). A seguir apresenta-se o histórico resumido de evolução do Princípio da Não Discriminação¹³¹⁶:

- Primeiro relatório 1956, incluindo os arts. (1), (2) Nacionais, (3) – preocupado com as questões de Nacionalidade.
- Segundo relatório Set. 1957, incluindo reparos no (4) e (5), além de incluir o (6).
- Relatório Final, como o rascunho do artigo (fevereiro de 1958).
- A discussão da não discriminação da dedutibilidade, art. 24(4) ocorreu pela primeira vez em 1963, já no âmbito da CMOCDE.
- Apenas em 1977 foi o art. 24(4) incorporado. Por um tempo passaram a ter sete artigos.
- No modelo de 1992, exclui-se o artigo 2 (nacionais), e passa-se a ter os seis artigos da versão atual.
- Em 2007, é apresentado um draft de discussão do art. 24, no tocante à aplicação e discriminação. Os comentários são revistos.¹³¹⁷

A Look at OECD Model Article 24”, *Tax Management International Journal; Washington*, vol. 34, 12, 2005; P. PISTONE; D. M. WEBER (EDS.), *Non-discrimination in tax treaties: selected issues from a global perspective*, IBFD Publications, Amsterdam, The Netherlands, 2016; A. RUST, “Article 24. Non-discrimination”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust, Klaus Vogel (eds.) *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Fourth edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2015.

¹³¹⁵ Cf. F. C. V. MARQUES, “A não discriminação fiscal comunitária”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 50, 2007.

¹³¹⁶ Para apreciação da origem histórica do art. 24 da CMOCDE, vide: N. BAMMENS, *The principle of non-discrimination...*, cit., pp. 33-62.

¹³¹⁷ Cf. F. C. V. MARQUES, “O Princípio da Não-Discriminação e a Fiscalidade Directa na União Europeia”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 49, 2006.

6.5.3 Estrutura do artigo 24º CMOCDE

As regras do art. 24º são apresentadas sem hierarquia, não havendo precedência de uma sobre outra.¹³¹⁸ Em suma, um conjunto de regras sem relação hierárquica entre si e com total falta de critério norteador.¹³¹⁹

- Baseadas na nacionalidade do contribuinte (art. 24:1 – Nacionalidade) e (art. 24:2 – Apátridas);
- Baseadas na *residência do contribuinte*, na medida em que a renda seja atribuída a um estabelecimento estável (art. 24:3 – Estabelecimento Estável);
- Baseadas na *residência do beneficiário de juros, royalties e outras*, considerando que seja pago por empresa doméstica (art. 24:4 – Dedutibilidade);
- Baseadas na *residência dos proprietários* de empresa doméstica (art. 24:5 – Controle de Capital Estrangeiro);
- A não discriminação aplica-se a todos os tributos impostos pelo Estado Contratante. (art. 24:6 – Tributos Cobertos).

O primeiro parágrafo do artigo é feito em relação a nacionais de determinado Estado Contratante; nos três últimos parágrafos a comparação é feita em relação aos residentes. Sob outra perspectiva, é possível realizar uma divisão diferente: enquanto os três primeiros parágrafos pressupõem a movimentação de contribuintes de um Estado contratante (que apelidaríamos de Estado de origem) para outro que denominamos Estado de destino, nos dois parágrafos seguintes

¹³¹⁸ Cf. N. BURKHALTER-MARTINEZ, “BEPS Action 4 ...”, cit., p. 57. O princípio da não discriminação está previsto no artigo 24 do Modelo da OCDE, que proíbe qualquer discriminação fiscal, ao especificar certos critérios que um Estado contratante não pode utilizar como base para a discriminação fiscal. Esta disposição evita diferenças de tratamento fiscal baseadas em fundamentos específicos que poderiam surgir em: tributação de nacionais do outro Estado contratante (parágrafo 1º), tributação de apátridas residentes no outro Estado contratante (parágrafo 2º), tributação de estabelecimentos estáveis realizados por uma empresa do outro Estado contratante (parágrafo 3º), dedução de juros, royalties e outros desembolsos pagos a uma empresa do outro Estado contratante (parágrafo 4º), e tributação de empresas de propriedade ou controladas no exterior (parágrafo 5º).

¹³¹⁹ Cf. P. R. PEREIRA, “O princípio da não discriminação tributária no direito internacional e no direito europeu”, in *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Carlos Pamplona Corte-Real*, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 776-777. O art. 24º da CMOCDE incorpora quatro regras distintas de proibição de discriminação fiscal por parte dos Estados contratantes: i) proibição da discriminação em razão da nacionalidade do contribuinte, conferindo proteção contra a discriminação aos nacionais de cada Estado contratante e a apátridas (artigo 24º n.ºs 1 e 2), os nacionais de determinado Estado não podem ser tratados no outro Estado de modo menos favorável do que os respetivos nacionais que se encontrem em situação idêntica; ii) proibição de discriminação dos estabelecimentos estáveis mantidos no território de um Estado contratante por empresa sediada em outro Estado contratante (artigo 24º n.º 3); iii) proibição de discriminação contra a empresa que pague juros, royalties e outras importâncias a um residente do outro Estado contratante (artigo 24º n.º 4); e, por último iv) proibição de discriminação contra a empresa cujo capital seja detido ou controlado por um residente do outro Estado contratante (artigo 24º n.º 5).

a situação relaciona-se com contribuintes residentes mas com conexão com um Estado contratante (pagamento de juros, royalties e outras importâncias a residentes de outro Estado contratante).¹³²⁰

Quanto à aplicação subjetiva, o parágrafo (1) aplica-se a indivíduos e corporações. O parágrafo (2) aplica-se apenas a indivíduos. Os (3), (4) e (5) aplicam-se apenas a corporações.¹³²¹ O artigo de não discriminação nos tratados fiscais especifica, portanto, critérios que os contratantes não podem usar como base para discriminar. Existe uma falta de relação do artigo 24 com os restantes artigos da CMOCDE, pois enquanto as disposições dos artigos de 6 a 23 são estruturadas para evitar a dupla tributação, a disposição de não discriminação (art. 24) encaixa no objetivo geral de promover a livre movimentação de pessoas, negócios e capital.¹³²² A propósito das limitações do art. 24º CMOCDE, cabe registrar que: “tratam da eliminação da discriminação fiscal em certas circunstâncias específicas”, e “procuram o equilíbrio entre a necessidade de impedir a discriminação e a necessidade de tomar em linha de conta essas distinções legítimas”.

6.5.3.1 Discriminação indireta (encoberta)

A discriminação tributária indireta ocorre quando uma medida fiscal de modo camuflado distingue duas categorias de contribuintes comparáveis, tratando nacionais e não nacionais de forma diferente.¹³²³ A questão é relevante e frequente no contexto econômico. Por exemplo, quando uma regra tributária de capitalização não nega expressamente a dedução dos juros pagos a não residentes, mas o faz relativamente aos juros pagos a contribuintes que não estão sujeitos à

¹³²⁰ B. V. SANTIAGO, *O princípio da não-discriminação no cruzamento do direito fiscal internacional com o direito fiscal comunitário*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2009, p. 37. Analisando a estrutura do art. 24, observa-se que, enquanto no primeiro parágrafo a comparação é feita em relação a nacionais do outro Estado contratante, nos três últimos parágrafos a comparação é feita em relação a residentes. Ainda segundo outro ângulo, é possível realizar uma divisão distinta: enquanto os três primeiros parágrafos pressupõem movimentação dos contribuintes de um Estado contratante para o outro, nos dois parágrafos seguintes a situação pressuposta relaciona-se com contribuintes residentes mas com conexão com o outro Estado contratante, tais como pagamentos de juros, royalties e outras importâncias a residentes do outro Estado Contratante empresas residentes, por parte de residentes do outro Estado contratante – n° 4, e controle do capital de empresas por parte dos residentes do outro Estado contratante – n° 5.

¹³²¹ Cf. D. V. BELLAN, *Direito tributário internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação*, Saraiva, São Paulo, 2010, pp. 442-443.

¹³²² Cf. B. F. A. SILVA, *The impact of tax treaties and EU law on group taxation regimes*, cit., pp. 106-110. Para o autor, as regras distributivas determinam que as partes contratantes podem exercer o direito a certo tipo de rendimentos de imposto; os artigos de não discriminação regulam a maneira pela qual o direito pode ser exercido se os Estados são livres, ao alcance das regras distributivas, de exercerem os poderes de tributar; mas eles não podem fazê-lo fornecendo tratamento discriminatório pelo âmbito de aplicação, protegida a disposição de não discriminação.

¹³²³ Cf. E. S. GOMES; D. CANEN, “O Artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Brasil”, cit., pp. 55-56. Os comentários à Convenção Modelo esclarecem que a discriminação tratada no artigo 24.1 não inclui a discriminação indireta (*covert discrimination*), aquela que não diferencia expressamente com relação às características em questão; mas, na prática, tem o mesmo efeito. Esclarecem ainda que as disposições do artigo 24 devem ser interpretadas em conformidade e no contexto dos demais artigos da convenção. Portanto, as regras dispositivas das convenções não podem ser consideradas como ofensivas do artigo 24, mesmo que se apliquem apenas, por exemplo, em relação a pagamentos não residentes.

obrigação fiscal mais abrangente, o que é tipicamente o caso dos não residentes, em oposição aos residentes.¹³²⁴ Portanto, ainda que não *de jure*, em termos concretos impossibilita a dedução fiscal dos juros pelo não residente.

Cabe registrar que, embora sem poder vinculativo, os comentários da CMOUDE afirmam textualmente que o art. 24 não protege a discriminação indireta (encoberta).¹³²⁵ Acrescente-se, por pertinente, que os comentários são rotineiramente utilizados pelos tribunais nacionais quando estão interpretando uma CDT. A opção mais segura é ler [o comentário relevante] e depois decidir, à luz de seu conteúdo, qual o peso que lhe deve ser dado.¹³²⁶

6.5.3.2 É o mesmo que tratamento da nação mais favorecida (NMF)?

Tratamento da nação mais favorecida não pode ser confundido com não discriminação, em sua acepção do artigo 24. A não discriminação requer tratamento que não seja desfavorável no estado anfitrião do contribuinte estrangeiro (não residente) em relação aos contribuintes locais (residentes). O tratamento da nação mais favorecida (NMF) requer, no *host state*, tratamento de contribuintes estrangeiros igual àquele dispensado a um contribuinte estrangeiro de outros Estados contratantes.

O tratamento da nação mais favorecida (NMF) estabelece que qualquer vantagem, favor, privilégio ou imunidade afetando tributos concedidos a um Estado contratante, deverão ser previstos imediata e incondicionalmente em acordos com qualquer outra parte contratante.¹³²⁷

¹³²⁴ Cf. E. REIMER; A. RUST; K. VOGEL (EDS.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Fourth edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2015, pp. 1690-1691.

¹³²⁵ Cf. OECD, “Commentary on Article 24”, in *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, p. 407. O art. 24º não deve ser indevidamente estendido para cobrir a chamada discriminação “indireta”. Por exemplo, enquanto o parágrafo 1º, que trata da discriminação com base na nacionalidade, impediria tratamento diferente, que é realmente uma forma disfarçada de discriminação com base na nacionalidade, como forma diferente de tratamento de indivíduos com base no fato de possuírem ou não, ou terem direito a, passaporte emitido pelo Estado, não se poderia argumentar que não residentes de determinado Estado incluem principalmente pessoas que não são nacionais desse Estado, para concluir que um tratamento diferente baseado na residência é, indiretamente, discriminação baseada em nacionalidade para efeitos do referido parágrafo.

¹³²⁶ C. THEOPHILOU, “Using the OECD Model Commentaries and Other Tools to Interpret Tax Treaties”, *Tax Notes International*, 2019, p. 1174.

¹³²⁷ Cf. A. P. DOURADO, “Do Caso «Saint-Gobain» ao caso «Metallgesellschaft»: O Âmbito do Princípio da Não-Discriminação do Estabelecimento Estável no Tratado da Comunidade Europeia e a Clausula da Nação mais Favorecida”, *Revista de Direito Tributário*, vol. 86, 2003, pp. 17-18. O conceito de não discriminação, que proíbe a aplicação de regras diferentes a situações semelhantes. Uma leitura do princípio exigiria que a aplicação das regras das CDT, respeitasse um princípio da NMF. De outra forma, a aplicação do regime das convenções bilaterais traduz-se, frequente e inevitavelmente, na aplicação de normas diferentes a situações semelhantes, pois as negociações são bilaterais. Repare-se que essa consequência se verifica mesmo na concepção minimalista do princípio da não discriminação, que apenas exige a comparação entre residentes e não residentes. Além do mais, tal cláusula não deve ser considerada vinculativa, tampouco relevante, porque não se pode garantir que ela contribua, efetivamente, para a redução da carga tributária. Por outro lado, uma cláusula de NMF conduzindo a um regime multilateral, não harmonizado, das CDTs incentivaria o *treaty shopping* e provocaria múltipla não tributação.

Segundo a Corte Internacional de Justiça, o propósito da cláusula da NMF é o de estabelecer e manter a não discriminação e a igualdade fundamental entre os países envolvidos. O tratamento da nação mais favorecida não é acolhido no âmbito do art. 24º da CMOCDE.¹³²⁸

Ainda se referindo ao art. 24 da CMOCDE, deve-se observar que, apesar de uma CDT não se enquadrar no âmbito dos art. I e III do GATT, pode ter campo de aplicação parcialmente coincidente com este último. Como consequência desta disposição, um Estado é obrigado a não discriminar, para quaisquer fins fiscais, os nacionais de outro Estado contratante, em comparação com o contribuinte nacional nas mesmas condições.¹³²⁹

6.5.3.3 Comparabilidade

Para aferir a existência de situação discriminatória, requer-se o exercício de comparar entre uma situação real e uma situação hipotética relativamente ao contribuinte que se diz discriminado. Em termos gerais, as regras de não discriminação estão preocupadas com situações que são distintas o bastante para serem diferenciadas, mas comparáveis o suficiente para merecerem igual tratamento: i) existe distinção de tratamento; ii) os grupos com distinção de tratamento são comparáveis.

O art. 24 só previne contra tratamento menos favorável em relação a um dos cinco critérios definidos. Não é genuinamente um princípio de igualdade (ou isonomia); almeja-se, sim, combater uma discriminação direta (*aberta/over*) em violação das regras. Entretanto, mantém-se a “discriminação por igual tratamento”. É possível uma discriminação positiva, tratamento mais favorável para o estrangeiro (não nacional) – ainda que seja o caso de se verificar se é justa e moral. Destaque-se que é possível a aplicação simultânea restrita de diferentes regras do art. 24º., face à falta de hierarquia entre as regras de discriminação. Assim como não existe regra geral de não discriminação unificadora.

As normas não preveem a possibilidade de justificação; ou seja, as provisões de não discriminação possuem caráter absoluto. O Estado contratante não tem como afastar, o desvio da conduta não pode ser justificado. Porém, registre-se que, no *draft* de 2007, considerou-se introduzir o conceito de justificação, mas a ideia não prosperou, presumivelmente em virtude da inexistência de um órgão internacional de tributação para resolver potenciais conflitos e apreciar as exceções à eventual medida de discriminação tributária. Desse modo, os enunciados do art. 24 numa CDTs são normas autoaplicáveis e não podem deixar de ser aplicadas. Não existe previsão

¹³²⁸ Cf. W. J. DE BRITO FILHO, “O princípio de não-discriminação...”, cit.

¹³²⁹ G. CAPPADONA, “National Report Italy”, cit., p. 444.

de circunstâncias (ou exceções) que possam justificar a discriminação tributária, a exemplo daquelas existentes no art. XX do GATT e no art. XIV do GATS.

6.5.3.4 O art. 24 da CMOCDE aplica-se a tributos indiretos?

O art. 24 aplica-se aos impostos abrangidos pela Convenção; ou seja, aplicar-se-á, portanto, a “... impostos sobre o rendimento e sobre o patrimônio...” e “... aos impostos de natureza idêntica ou substancialmente similar ...”. No parágrafo 3º do art. 2 da CMOCDE é acrescentada a lista de impostos aos quais a Convenção se aplica e que estão em vigor quando ela for concluída. Esta lista não é exaustiva e não limita a anterior definição de impostos.¹³³⁰ Desse modo, a CDTs tem âmbito muito amplo, abrangendo, entre outros, o imposto sobre ganhos de capital em bens móveis ou imóveis, a tributação da renda do trabalho, os impostos especiais de consumo, os impostos aduaneiros e os impostos associados. Apesar do amplo escopo, o claro enfoque nos impostos sobre a renda e sobre o capital parecem não deixar espaço para o IVA.

Em contraste com o art. 2 da CMOCDE, o art. 24(6) expressa que: “O disposto neste artigo, não obstante o disposto no artigo 2º, aplica-se aos impostos de qualquer natureza e descrição”. Nota-se, portanto, que o escopo do art. 24 é mais amplo do que o âmbito de aplicação do art. 2 da CMOCDE, que se limita aos impostos sobre a renda e sobre o capital. Desse modo, o art. 24 poderia, em certos casos, sobrepor-se a outras disposições da Convenção. Esta visão assenta no desenvolvimento bastante independente do art. 24, mas também no amplo escopo do artigo, que não é limitado pelo art. 2. Além disso, o art. 24 poderia proporcionar benefícios de tratados fiscais que não seriam concedidos sem essa disposição, por exemplo estendendo o escopo da Convenção a pessoas não residentes.¹³³¹

Se alguém segue a visão de que o art. 24 deve ser levado em consideração, principalmente no decorrer da interpretação de outros artigos da Convenção, a aplicação do art. 24 com relação aos impostos indiretos seria bastante limitada. Como a Convenção trata essencialmente de impostos diretos, a interpretação de disposições efetivas de forma não discriminatória não deixa muito espaço para a aplicação da art. 24 ao IVA. Esta visão, no entanto, limitaria o alcance do art. 24, de forma que contrariaria a redação da disposição. Por outro lado, uma interpretação ampla e independente do art. 24. está em consonância com a redação, abrangendo tributos diretos e indiretos. Nesse caso, o grau de potencial acumulação e conflitos entre os acordos da OMC e o

¹³³⁰ R. WALLNER, “Impacts of Art. 24 OECD Model Convention on VAT/GST”, in Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steindl (eds.) *Global trends in VAT/GST and direct taxes*, ILM, International Tax Law; Linde, Vienna: Wien, 2015 (Series on international tax law), p. 557.

¹³³¹ *Ibid.*, p. 561.

CDTs poderia ser expressivamente ampliado, caso se aplique ao art. 24 uma perspectiva mais ampliada, incluindo tributos diretos e indiretos.

6.5.4 Combinação com as regras de não discriminação da OMC

À luz do que foi apreciado, nota-se que o princípio da não discriminação nas convenções de dupla tributação (CDTs) não possui a mesma amplitude que aquele propiciado pela cláusula de NMF dos acordos da OMC.¹³³² Em apertada síntese, o art. 24 não prevê ampla cláusula de igualdade de proteção; não prevê definição ampla de discriminação; não evita a discriminação inversa; nem proporciona tratamento NMF; nem mesmo elimina tratamentos diferenciados, impostos por tratado; ou impede tratamentos diferenciados para órgãos públicos ou organizações sem fins lucrativos.¹³³³

Nas obrigações de não discriminação da OMC, muitas considerações podem ser invocadas quanto à comparabilidade (similaridade) ou ao “tratamento menos favorável”, ou mesmo simultaneamente em todas essas etapas. Nos termos do art. 24, também é necessário avaliar e explicar por que certas diferenças de circunstâncias são relevantes e outras não para fins de comparabilidade. Isso nada mais é senão decidir, com base nos meios de interpretação disponíveis e ponderando esses meios e os respectivos argumentos, porque certas diferenças jurídicas ou factuais justificam, também do ponto de vista de um tratado tributário, tratamento diferente em determinado caso.¹³³⁴

Inegavelmente, as cláusulas gerais de não discriminação – tratamento nacional (TN) e tratamento da nação mais favorecida (NMF) – que são prescritas em seus vários acordos da OMC possuem relevância marginal para a tributação. Analisando diferentes tipos de discriminação (tributária), nota-se que princípios do direito comercial internacional se sobrepõem fortemente ao direito tributário internacional e garantem, no que diz respeito à discriminação do Estado de origem com base na identidade do contribuinte, um impacto significativo no direito tributário. Na prática, em grande parte, a influência marcante é na tributação indireta, a qual, por sua vez, é menos

¹³³² G. SOKOLIANSKYI, “Prohibition of the Discriminatory Income Tax Measures under WTO Law”, 2013, Lund University, Lund, p. 10, data de consulta 6 outubro 2017, in <http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/3801147>. A expansão das regras da OMC aumentou o potencial de conflito entre essas regras e as leis tributárias domésticas. A OCDE e a ONU, que mantêm ambos os órgãos encarregados de orientar o desenvolvimento do direito tributário internacional, servem apenas como grupos de reflexão e fóruns de negociação. Seus documentos são *soft law*, limitados em seu escopo à eliminação da dupla tributação e combate à evasão e sonegação de impostos. Isso está em nítido contraste com a OMC, que opera com base nas regras multilaterais de comércio investidas do poder de adotar decisões vinculativas para os Estados-membros em causa.

¹³³³ C. GARBARINO, *Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD Commentary*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2016, pp. 500-505.

¹³³⁴ K. DZIURDZ, “Non-discrimination in tax treaties:...”, cit., p. 223.

comumente abordada no discurso do direito tributário internacional sobre discriminação. Entretanto, como o art. 24 da CMOCDE pode não se limitar à tributação direta, poderá incluir qualquer imposto discriminatório em virtude de seu parágrafo 6; ou seja, ele estaria igualmente preocupado com medidas discriminatórias no âmbito da tributação indireta. Concretamente, o direito comercial internacional contém várias regras de escultura para disposições fiscais, o que pode afetar a interação das regras de não discriminação em ambas as áreas.

Sublinhe-se, em virtude da sua relevância, que o art. XIV(e) do GATS exclui as medidas que se enquadram no âmbito das CDTs do âmbito de suas regras de não discriminação.¹³³⁵ A definição do âmbito de um tratado fiscal é, no entanto, inerentemente ambígua, pelo que se poderia argumentar que as medidas de impostos indiretos não são abrangidas por esse desdobramento, uma vez que se encontram fora do âmbito do alcance geral de tais tratados e só excepcionalmente são cobertas pelo artigo 24(6) da OCDE-MC. Consequentemente, é bem razoável, numa análise de casos concretos, a acumulação ou conflitos em matéria de regras de não discriminação em um tratado tributário com uma das regras de não discriminação no comércio internacional.¹³³⁶

Exemplificando, consideremos um regime de IVA que isente, concomitantemente, as operações de pequenas empresas, mas exclua as empresas não residentes desse benefício, assim como exclua o pagamento do IVA sobre mercadorias importadas, independentemente da residência do importador. Um importador não residente pode não ser capaz de alegar proteção da discriminação baseada no art. 24(3) da CMOCDE (assumindo que tenha um Estabelecimento Estável no Estado de tributação), mesmo que se qualificasse para a isenção da pequena empresa em virtude do faturamento da empresa. Entretanto, se for possível demonstrar a incidência do IVA sobre bens importados em circunstâncias em que não seria cobrado sobre bens similares produzidos internamente, ficaria demonstrada a violação ao art. III:2 (ou o art. III:4) GATT. Deste modo, a reivindicação baseada na combinação das duas regras de não discriminação deve ser mais bem sucedida, em virtude do seu acrescido poder de persuadir.

Duas objeções, no entanto, devem ser levantadas. Em primeiro lugar, não há necessidade de sustentar a argumentação de discriminação num tratado fiscal, uma vez que a cobrança de impostos superiores aos cobrados sobre produtos nacionais violaria, de qualquer forma, a disposição do

¹³³⁵ S. SOLÓRZANO URETA, “National Report Mexico”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation), p. 488. Em princípio, pode-se pensar que estes artigos, no GATT, GATS e CMOCDE, não podem ser relacionados, uma vez que se relacionam com diferentes matérias (comércio de bens, serviços e tributação em geral). No entanto, eles têm algo muito importante em comum: um campo de igualdade para as suas contrapartes no campo da tributação.

¹³³⁶ R. M. HAMMER, “Nondiscrimination ...”, cit., pp. 620-621.

GATT; e também não há exigência de residência, uma vez que a aplicação da regra de tratamento nacional do GATT é independente das circunstâncias pessoais do contribuinte. Em segundo lugar, a legislação da OMC não confere aos contribuintes individuais direito contra um Estado-membro – o pedido de tratamento nacional tem de ser apresentado por outro Estado-membro.¹³³⁷

Neste ponto, observe-se que uma CDT é de natureza bilateral. Considerando que a soberania de um país em matéria de tributação é uma das suas principais preocupações, o bilateralismo em vez do multilateralismo é o meio mais apropriado para o proteger. No entanto, confere vantagens, e somente na condição de reciprocidade traz algumas desvantagens. Quanto à condição de reciprocidade, uma CDT difere de acordos comerciais como o GATT ou o GATS. Enquanto nos acordos multilaterais os acordos gerais, por exemplo, exigem incondicional e imediata implementação do tratamento NM, normalmente, as CDTs são negociados assumindo compromissos recíprocos.¹³³⁸

Outra característica de uma CDT é matizada pela sua abordagem peculiar para resolver disputas relacionadas. Basicamente, a negociação e os acordos mútuos aplicam-se às disputas decorrentes das disposições da CDT. Um acordo mútuo não precisa necessariamente de ser alcançado, tal como se nota do art. 25 do CMOCDE, que sugere um procedimento não vinculativo de resolução de litígios. Somente as autoridades fiscais competentes são envolvidas. Assim, a natureza altamente *anti-legalistic* de lidar com uma disputa relativa a uma CDT é clara. Acima de tudo, em comparação com o mecanismo de resolução de litígios (*dispute settlement*) severo e vinculativo do GATT e GATS, a maneira informal de uma CDT de lidar com disputas parece bastante fraca. Independentemente da solução de controvérsias inerente e não vinculativa das CDTs, o procedimento de acordo mútuo parece ser de valor mais limitado, quando comparado com o sistema de resolução de litígios da OMC.

Finalmente, os objetivos subjacentes aos regimes fiscais e comerciais não podem ser ignorados. O princípio das vantagens comparativas, serve claramente de força motriz para o comércio livre, pois, em tese, a redução de barreiras ao comércio facilita a sua realização. Por hipótese: o bem-estar aumentará se as pessoas puderem comprar bens e serviços ao menor preço

¹³³⁷ I. SCHLATZER, *The WTO and other non-tax...*, cit., pp. 130-131. O tratamento MFN implica que as vantagens conferidas por um DTT devem ser estendidas incondicional e imediatamente aos demais Estados membros. Para o GATT, a relevância prática é restrita de qualquer forma. E com relação ao GATS, o Artigo XIV(e) do GATS exclui expressamente a CDT do Artigo II do GATS e, portanto, não afeta a rede de CDTs dos Estados-membros.

¹³³⁸ COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, “The Interaction of Tax Trade and Investment Agreements”, 2019, New York, p. 14, data de consulta in https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP14-Tax-treaties-with-trade-and-investment.pdf.

possível. A premissa de oferecer ao menor preço possível é que o país mais adequado produz e exporta os produtos. Nesse contexto, os acordos da OMC almejam fornecer um código de conduta garantido por um poderoso mecanismo de resolução de conflitos. A introdução de arbitragem vinculativa garante a implementação e o cumprimento das regras compulsórias. Restrições de qualquer tipo de confinamentos quantitativos tarifários exorbitantes e elevados, a tributação discriminatória e outros meios para controlar o acesso ao mercado são regulados na estrutura da OMC. Em comparação com o objetivo mais evidente de uma CDT, parece que, à primeira vista, há poucas semelhanças entre os dois regimes. A imposição de tributos, no entanto, pode servir o propósito de utilizar os fundos cobrados para cumprir objetivos não econômicos, sociais ou com fins ambientais.

Não obstante o foco diferente, o raciocínio fundamental dos acordos fiscais e comerciais é, de fato, o mesmo. Ambos pretendem remover obstáculos ao comércio internacional. Essa suposição pode ser inferida do parágrafo 54 do Comentário da OCDE (2017) sobre o art. 1 da CMOCDE, que confirma que o principal propósito das convenções de dupla tributação é promover a troca de bens e serviços e movimentos de capital e pessoas, eliminando a dupla tributação internacional.¹³³⁹

As diferenças e a sobreposição de regulamentos fiscais e comerciais podem ser resumidas da seguinte forma: em relação a bilateralismo, reciprocidade e mecanismo de solução de controvérsias, os dois sistemas mostram grandes diferenças; quanto ao objetivo subjacente, de incentivar o comércio internacional, podem encontrar-se sobreposições nos conceitos. Eles diferem, não em sua intenção final, mas na maneira de prosseguir. Os acordos comerciais realizam-no pela eliminação de barreiras. As CDTs evitam a dupla tributação.

O problema fundamental do bilateralismo de uma CDT é dificilmente compatível com o tratamento NMF. Existem CDTs que incluem artigos sobre o tratamento NMF, mas isso ocorre com pouca frequência. O parceiro do tratado compromete-se a abster-se de conceder condições mais favoráveis a outros países sem estender essas condições ao outro Estado contratante. Normalmente, mais condições favoráveis abrangem menor alíquota de imposto retido na fonte sobre juros, dividendos ou royalties; no entanto, essa abordagem não é típica para as CDTs. Além

¹³³⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD, 2017, par. 54, Commentary on Article 1. “The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. As confirmed in the preamble of the Convention, it is also a part of the purposes of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.”

disso, os CDTs são caracterizados por concessões contratuais mútuas sobre os direitos de tributação sob o guarda-chuva do direito internacional público.¹³⁴⁰

A obrigação de conceder tratamento NMF obrigará o Estado a transmitir o recíproco que negociou vantagens para terceiros fora do âmbito das CDT. Embora isso não tenha ocorrido na aceção de uma CDT, outros acordos sobre comércio podem, potencialmente, desencadear a extensão de vantagens ao resto dos signatários desses acordos. Esse é precisamente o caso de um comércio. O acordo engloba a obrigação de tratamento NMF, que não é qualificado em relação às CDTs.

Claramente, as partes só concordam com uma provisão NMF se estiverem preparadas para aceitar as consequências da extensão de todas as vantagens de todos os outros tratados com países terceiros. Nessa linha, os argumentos apontam fortemente para a inclusão de CDT sob o princípio do tratamento NMF.

6.6 Cláusulas conflitantes nos acordos da OMC e Tratado de Dupla Tributação

As cláusulas de não discriminação nos tratados que seguem o modelo CMOECD e CMONU são significativamente mais limitadas em escopo do que aquelas com o GATT e o GATS, e fornecem pouca ou nenhuma proteção ao produtor ou prestador do serviço não residente que não retome a residência fiscal ou tenha estabelecimento estável no país onde seja auferida a renda ou lucro.

As disposições de não discriminação das CDTs, do GATT e do GATS são aplicáveis de forma simultânea e independente. No entanto, a abundância de exceções considera, de modo geral, o escopo dos Artigos do GATT e GATS. Além disso, no artigo XXII (3) do GATS, ao não permitir a invocação do mecanismo de solução de controvérsias judiciais para contestar uma disposição de DTC que infrinja o tratamento nacional do GATS, limita significativamente o seu escopo.¹³⁴¹

No domínio dos serviços transfronteiriços, o GATS não teve grande impacto no passado, já que este tratado inclui os arts. XIV(d)(e) e XXII (3) do GATS. No entanto, o Painel da OMC, aplicou pela primeira vez grandes disposições do GATS para uma disputa na política fiscal internacional: a introdução de medidas antiabuso para jurisdições não cooperativas.¹³⁴² Desse modo, reforça-se a ideia de que a disciplina exercida pela OMC na área da tributação está

¹³⁴⁰ Para uma análise detalhada da interferência das CDTs nos Acordos da OMC, *Vide*: J. SCHWARZ, *Schwarz on tax treaties*, cit., pp. 105-132.

¹³⁴¹ I. SCHLATZER, *The WTO and other non-tax...*, cit., pp. 117-118.

¹³⁴² ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *Relatório do Painel, WT/DS453/R*, cit.

largamente relacionada com as implicações tributárias relacionadas com a importação de produtos estrangeiros e com a exportação de produtos domésticos.

Outro ponto crucial na comparação das CDTs e dos acordos da OMC é o princípio da reciprocidade, que permitiria discriminar o outro Estado contratante, quando não se respeitem as regras. Entretanto, no princípio da reciprocidade não se assegura que ambas as partes sejam tratadas da mesma maneira (princípio da igualdade). A tendência geral leva à questão de saber-se se a tributação dos lucros corporativos com base de destino está em conformidade com o direito internacional e supranacional. Do ponto de vista do direito consuetudinário internacional, esse movimento para uma base de destino não representa problema: a venda de bens e serviços a uma base local de clientes forja um “vínculo genuíno” entre o contribuinte e o país de destino, que é base legítima para a tributação. As convenções de dupla tributação existentes opõem-se claramente a esse movimento, uma vez que se baseiam em diferentes pressupostos sobre a tributação baseada na residência e na fonte; essa questão só pode ser resolvida por rescisão (ou renegociações bilaterais ou multilaterais) da rede de tratados existente.

Existindo conflitos, precisam de ser solucionados, e para isso nos parece indispensável a criação de um órgão internacional de solução de consultas em matéria tributária, que poderia denominar-se *Global Tax Body*. Entretanto, a criação de uma organização tributária global requer acordo significativo entre os atores internacionais mais poderosos. Os Estados Unidos, por exemplo, rejeitaram vigorosamente a proposta no sentido de um órgão fiscal global no âmbito da ONU, argumentando que se iria sobrepor a trabalhos já em curso noutros contextos, como o FMI, Banco Mundial, Fórum Africano de Administração Tributária (ATAF), CIAT e OCDE, e que o trabalho realizado nos outros contextos já leva em conta as posições políticas de ambos os países desenvolvidos e em desenvolvimento.¹³⁴³

Não se nega a importância da OMC, especialmente o seu órgão de solução de consultas, mas outras soluções parecem desejáveis no sentido de minimizar os problemas. Outra solução viável seria a criação de um Comitê de Comércio e Tributação da OMC, ou eventualmente um Acordo de Tributação da OMC. Seria interessante, numa matriz de possibilidades, verificar eventuais interações entre países signatários de acordos da OMC, e quando não o sejam. Outro paralelo

¹³⁴³ I. OZAI, “Institutional and Structural Legitimacy Deficits in the International Tax Regime”, *World Tax Journal*, vol. 12, 1, 2020, pp. 6-7. Durante a Terceira Conferência Internacional da ONU sobre Financiamento para o Desenvolvimento, realizada em Adis Abeba, em julho de 2015, países em desenvolvimento e organizações da sociedade civil de todo o mundo defenderam fortemente a criação de um órgão tributário global, o Comitê Tributário da ONU. O Grupo dos 77 (G77), uma coalizão de 134 países em desenvolvimento, solicitou que a criação de um novo órgão fiscal da ONU fosse incluída no documento final a ser assinado no encerramento da conferência, mas a proposta foi firmemente oposta por alguns dos países da OCDE.

interessante seria verificar como se mantém esse relacionamento no contexto em que os dois países são signatários das CDTs.¹³⁴⁴

6.7 Conclusões parciais

A pesquisa evidenciou forte interseção entre o direito fiscal internacional e o direito comercial internacional. Discutiram-se os eventuais conflitos e soluções unificadoras para a definição de não discriminação em aspectos fiscais, dando ênfase a aspectos interpretativos de tratados internacionais. A interpretação do tratado tributário tem consequências significativas para a tributação de transações que atravessam fronteiras internacionais. Só uma interpretação uniforme entre os Estados assegurará a aplicação eficiente e equitativa dos tratados fiscais que visam eliminar a dupla tributação e distribuir as receitas fiscais entre os Estados contratantes. As prescrições de não discriminação nos Acordos da OMC (GATT e GATS) e no art. 24º da CMOCDE foram comparadas, priorizando o art. 24º, no qual a investigação se centrou, expondo alguns dos seus detalhes e implicações, comparando com as cláusulas de não discriminação no GATT e GATS.¹³⁴⁵

Os acordos da OMC estão intimamente associados às CDTs, existindo obrigações de não discriminação presentes em ambos os instrumentos jurídicos. Verificámos não existir linearidade de aplicação do princípio da não discriminação na tributação e nas relações comerciais internacionais. Seguem-se algumas diretrizes.

1. Na presença de tratados comerciais multilaterais ou bilaterais com cláusula do tratamento de nação mais favorecida (NMF), um país não pode, na importação, tributar determinado produto de forma mais onerosa do que o regime tributário concedido a produtos provenientes de outro país.
2. Na presença de tratados comerciais multilaterais ou bilaterais com a cláusula de tratamento nacional, o Estado-membro não pode tributar mais onerosamente o produto importado do que o regime que é concedido na produção e circulação de mercadorias produzidas internamente.
3. Na ausência de tratados com cláusula de nação mais favorecida e cláusula de tratamento nacional, o Estado-membro pode impor tributação mais onerosa pela origem do produto importado.

¹³⁴⁴ A. MARTÍN JIMÉNEZ, “Chapter 3: Trade Agreements and the External Tax Policy of the European Union: Is a Change in Direction Needed, and Are EU Tax Treaties an Alternative?”, in Adolfo Martínez Jiménez (ed.) *The external tax strategy of the EU in a post-BEPS environment*, IBFD, Amsterdam, 2019, p. 15.

¹³⁴⁵ R. F. VAN BREDERODE, “The Metamorphosis of US Corporate...”, cit.

4. Um Estado-membro não pode realizar discriminação mediante o critério da nacionalidade, na tributação de pessoas no país.
5. Um Estado-membro pode definir tributação interna diferenciada entre residentes e não residentes, posta a ausência de vedação dessa diferenciação nos tratados internacionais sobre renda e capital em vigor.
6. Um Estado-membro pode estabelecer tributação diferenciada para os rendimentos de origem interna e de origem externa, apurados frente aos seus residentes, independentemente do que dispõem os tratados em vigor para as relações bilaterais.

Ante o exposto, os tratados fiscais também poderiam regulamentar a não discriminação ou outras questões mais gerais (por exemplo, uma abordagem comum para a tributação e implementação do BEPS): (i) fazendo a relação entre acordos comerciais (e as liberdades que elas contêm) com questões fiscais diretas claras; (ii) excluindo ou permitindo especificamente a aplicação de acordos de comércio para questões tributárias; e (iii) regulamentação de mecanismos específicos para resolver disputas tributárias em impostos.

Ao invés de um problema, os Estados poderiam ver isso como um alívio, já que essa regulamentação específica da relação entre tributação e comércio nos acordos pode ajudar a prevenir conflitos e surpresas (como as que podem surgir a partir do *status quo* atual). Os desafios são grandes, mas não temos alternativa senão perseverar em propor sistema fiscais justos e não discriminatórios que promovam o desenvolvimento do globo.¹³⁴⁶

¹³⁴⁶ Referências adicionais: M. M. SLOTBOOM, “Do Different Treaty Purposes Matter for Treaty Interpretation? The Elimination of Discriminatory Internal Taxes in EC and WTO Law”, *Journal of International Economic Law*, vol. 4, 3, 2001; S. A. ROCHA, *Interpretation of double taxation ...*, cit.; T. RIXEN; I. ROHLFING, “The Institutional Choice of Bilateralism and Multilateralism in International Trade and Taxation”, *International Negotiation*, vol. 12, 3, 2007; J. PAUWELYN, *Interplay between the WTO Treaty and Other International Legal Instruments and Tribunals: Evolution after 20 Years of WTO Jurisprudence*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2016, data de consulta 7 novembro 2018, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2731144>.

7. RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS NA OMC

A sabedoria convencional diz que, nos últimos anos, o mecanismo legalizado de solução de controvérsias perante a Organização Mundial do Comércio (OMC) tem estado mais ocupado do que nunca, uma vítima do seu próprio sucesso.
(IL)

JOOST. PAUWELYN & WEIWEI. ZHANG ¹³⁴⁷

O capítulo 7 explora as regras processuais que regem as sobreposições (*overlapping*) entre os mecanismos de resolução de litígios do sistema multilateral de comércio e tributação internacional de renda. Serão apresentados os procedimentos de solução de controvérsias de ambos os sistemas. Posteriormente, serão analisadas as disposições da OMC e os princípios legais que podem aliviar possíveis sobreposições processuais.

Cabe aqui revisar os conflitos entre a resolução de disputas fiscais no âmbito das CDTs e a solução de controvérsias da OMC.¹³⁴⁸ Como a sociedade internacional se diversifica continuamente, o direito internacional também se diversifica ao cobrir quase todos os campos da atividade humana (política, social, econômica, científica ou técnica). Esta “fragmentação” tornou-se fonte de preocupação, que se manifesta em relação ao direito internacional geral. Entretanto, o fenômeno da fragmentação, visto às vezes como uma divisão do direito internacional em “caixas altamente especializadas” que reclamam relativa autonomia entre elas e em relação ao direito geral, pode ser analisado sob uma ampla gama de perspectivas. Ou seja, tanto a fragmentação quanto a unidade são questões de “perspectiva narrativa”.¹³⁴⁹

Como intróito, alguns aspectos devem ser destacados. O primeiro é que as decisões judiciais internacionais vinculam apenas as partes em litígio, e elas são fontes subsidiárias de direito. Apesar

¹³⁴⁷ J. PAUWELYN; W. ZHANG, “Busier than Ever? A Data-Driven Assessment and Forecast of WTO Caseload”, *Journal of International Economic Law*, vol. 21, 3, 2018, p. 461.

¹³⁴⁸ Nos últimos anos, ocorreu um aumento no número de disputas de natureza tributária que acompanhou a atividade comercial transfronteiriça. A implementação dos resultados do BEPS da OCDE, embora vise reforçar as regras anti-evasão, está desencadeando um número ainda maior de disputas transfronteiriças, descritas como um “tsunami” de disputas, ou mesmo uma crescente “tempestade perfeita” na arena da controvérsia fiscal global. Cf. K. PERROU, “Dispute resolution and taxpayer participation”, in *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 541.

¹³⁴⁹ L. E. POPA, *Patterns of Treaty Interpretation as Anti-Fragmentation Tools: A Comparative Analysis with a Special Focus on the ECtHR, WTO and ICJ*, 1st ed., Springer, Heidelberg, 2018, pp. 48–49. A fragmentação é reflexo da rápida expansão da atividade jurídica internacional em vários novos campos especializados, cada um deles gerando novos requisitos técnicos e funcionais, seus próprios princípios e sua própria forma de especialização. Existem três tipos de fragmentação: por conflitos de interpretação do direito geral, pelo surgimento do direito especial como exceção à lei geral, e por conflito entre diferentes tipos de leis especiais.

da inequívocidade do caráter subsidiário das decisões judiciais e arbitrais como fontes de direito e do seu efeito *inter partes*, as decisões judiciais e arbitrais desempenham papel muito importante, nomeadamente nas decisões internas ao sistema. O segundo ponto é que, embora as suas decisões não constituam precedentes vinculativos, as decisões anteriores são fontes materiais de direito muito importantes, na medida em que dão orientação sobre como foram anteriormente interpretadas e aplicadas determinadas disposições do tratado ou outras normas jurídicas. Representam, portanto, em certa medida, uma fonte de “inspiração legal”.¹³⁵⁰

Outro ponto que merece ser destacado é que, na resolução de litígios, geralmente é importante conhecer sobre o ônus da prova (quem deve apresentar provas?) e o ônus da persuasão (quantas provas são necessárias para que o ônus se transfira para a outra parte?).¹³⁵¹ Os acordos da OMC não abordam explicitamente esta questão central, mas ela tem sido tratada pela jurisprudência. Cânones das provas geralmente aceites (em direito civil, *common law* e, na verdade, na maioria das jurisdições) aplicam-se no Sistema de Resolução de Litígios (SRL) da OMC, ou seja, o ônus da prova repousa sobre a parte, seja reclamando ou defendendo, seja apresentando uma afirmativa em determinada reclamação ou defesa.¹³⁵² Em virtude da máxima *actori incumbit probatio*, cabe à parte que faz uma reclamação fornecer as provas necessárias para que a reclamação prospere.¹³⁵³ Esta máxima é consequência direta de outra máxima, *in dubio mitius*, que significa essencialmente que deve haver presunção de legalidade da medida contestada.¹³⁵⁴ Deste modo,

¹³⁵⁰ Cf. E. DE BRABANDERE, “I.19 Role of Courts in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 45–46. As decisões de cortes e tribunais internacionais são caracterizadas por efeitos *inter partes*, ausência de precedentes vinculativos e expectativa legítima de “jurisprudência constante”.

¹³⁵¹ O ônus da prova é um conceito relacionado com o direito probatório, que nos diz qual parte na queixa ou defesa deve fornecer prova de uma questão determinada. Este conceito presta-se a distribuir entre as partes a tarefa de iniciar a apresentação das provas necessárias à conclusão com respeito às questões em análise. Adicionalmente, o ônus da prova funciona como regra de julgamento dizendo ao tribunal o que fazer (i) quando não há provas suficientes para chegar à conclusão, ou (ii) quando houver dúvida com respeito ao significado da evidência apresentada, ou seja, quando a evidência está em *equipoise* ou equivocada. Cf. M. T. GRANDO, *Evidence, proof, and fact-finding in WTO dispute settlement*, Oxford Univ. Pr, Oxford, 2009, p. 70.

¹³⁵² RUSSIA – PIGS (EU), RPa, *Russian Federation – Measures on the Importation of Live Pigs, Pork and Other Pig Products from the European Union*, WT/DS475/R, 2016, par. 7.589.

¹³⁵³ Cf. G. DUFOUR; R. OUELLET, “Le fardeau de preuve: constat prima facie d’un décalage entre théorie et pratique, et de la nécessité d’une théorie de la preuve à l’OMC”, *Revue internationale de droit économique*, vol. t. XXXI, 1, 2017, p. 55. No âmbito do ORL da OMC, o ônus da prova recai, portanto, sobre a parte que faz a alegação na capacidade ofensiva, mas também sobre a parte que faz alegação na capacidade defensiva. Igualmente, aplica-se quando um inquirido tenta refutar fatos apresentados pelo queixoso. Assim, mesmo que o arguido não apresente sua própria defesa, cabe ao arguido provar os fatos que alega em resposta aos argumentos do queixoso.

¹³⁵⁴ Cf. C. LAFER, *A OMC e a Regulamentação do Comércio Internacional: uma visão brasileira*, cit., p. 748. Com o SRL na OMC nota-se, portanto, o adensamento da juridicidade, materializado na passagem de um sistema *power-oriented* para um procedimento *rule-oriented*, reduzindo o controle político dos Estados-membros no encaminhamento das soluções.

constata-se que a jurisprudência da OMC, embora possa parecer confusa, na perspectiva de alguns, segue essencialmente as máximas, *actori incumbit probatio e in dubio mitius*.

Outro aspecto relevante: se a lei distingue entre a regra e a exceção, então as ordens jurídicas seguem a máxima *quicumque exceptio invocat ejusdem probare debet*, materializada na premissa de que a parte que invoca a exceção tem o ônus da prova para demonstrar o cumprimento das condições refletidas na exceção.¹³⁵⁵ A parte queixosa em qualquer litígio deve estabelecer um caso *prima facie* de inconsistência de uma medida com uma disposição dos acordos da OMC, contra o ônus da parte demandada de demonstrar coerência com essa disposição ou defendê-la com uma exceção prescrita nos acordos.¹³⁵⁶ Por exemplo, no que toca ao art. III do GATT (Cláusula de Tratamento Nacional – TN), nota-se que esse dispositivo enuncia uma regra e não uma exceção a uma regra. Como resultado, o ônus da produção de provas fica com o reclamante.

Questão adicional que poderia ser suscitada seria: qual é a contribuição do queixoso para que o ônus da prova seja transferido para a outra parte? Isso leva-nos diretamente à discussão sobre o ônus da persuasão. O queixoso, em geral (não apenas nos casos do art. III do GATT), não precisa de apresentar provas cabais de que sua queixa é válida; apenas um caso *prima facie* seria suficiente.¹³⁵⁷ Adverte-se, por pertinente, que a delimitação exata do que é caso *prima facie* é difícil de especificar: há discrepância quanto ao seu significado nos relatórios dos Painéis mas, em geral, parece surgir um certo padrão de razoabilidade. Assumindo que foi feito um caso *prima facie*, o fardo será transferido para a outra parte, que terá como objetivo refutar as provas contra ela. Na ausência de uma refutação efetiva da *prima facie*, o queixoso vai prevalecer. Note que o réu prevalecerá também no caso de equilíbrio (*equipoise*) entre a sua própria prova e a prova fornecida pelo queixoso.¹³⁵⁸

¹³⁵⁵ G. M. GROSSMAN Y OTROS, *The Legal and Economic...*, cit., p. 85.

¹³⁵⁶ Juízes ou árbitros internacionais não possuem papel formal na criação de regras; eles desempenham papel essencial na “revelação” da sua existência e em seu desenvolvimento. Assim, qualquer decisão ou parágrafo contendo análise abrangente e persuasiva (baseada em exame detalhado, tanto da prática estatal corrente quanto da *opinio juris*) sobre se determinada regra poderá influenciar outros tribunais no futuro e as políticas econômicas subsequente dos Estados. Cf. P. DUMBERRY, “I.18 Customary International Law in International Economic Law”, cit., p. 44.

¹³⁵⁷ A fim de fazer um caso *prima facie*, o reclamante deve apresentar provas e argumentos suficientes para estabelecer que a medida contestada é mais restritiva para o comércio do que o necessário para alcançar a contribuição que faz aos objetivos legítimos, levando em conta os riscos que o não cumprimento criaria. Cf. US – TUNA II (MEXICO), *RORec, United States – Measures Concerning the Importation, Marketing and Sale of Tuna and Tuna Products, WT/DS381/AB/R*, 2012, par. 323.

¹³⁵⁸ O peso das provas está em *equipoise* quando, ao julgador, a evidência à proposta parece igual em peso à evidência para a sua negação. A parte com o ônus da persuasão será a parte que sofra os efeitos adversos, a menos que consiga convencer o julgador sobre a preponderância das suas evidências. Cf. JAPAN – AGRICULTURAL PRODUCTS II, *RPa, Japan – Measures Affecting Agricultural Products, WT/DS76/R*, 1998, par. 5.21.

Apresenta-se a seguir a discussão sobre a resolução de litígios onde ocorre sobreposição do comércio e tributação internacional.

7.1 Resolução de litígios em comércio internacional e tributação

No tocante à resolução de litígios de tributação transfronteiriços, existem atualmente dois tipos principais de mecanismos: o procedimento amigável (MAP) incluído nas CDTs; e o mecanismo de arbitragem.

Um dos principais objetivos do procedimento amigável (MAP) é resolver litígios que envolvam contribuintes específicos e proporcionar aos contribuintes alívio para qualquer violação de CDTs. O MAP, tal como incluído no art. 25 da CMOCDE, está presente na maioria das CDTs. Contudo, o procedimento previsto no art. 25 tem-se demonstrado insatisfatório, principalmente devido à falta de atenção quer aos prazos especificados, gerando morosidade no processo, acrescida da ausência de um requisito executório para eliminar a dupla tributação, quer aos direitos dos contribuintes. A OCDE já reconheceu alguns desses problemas em 2007 e propôs a introdução de uma cláusula de arbitragem obrigatória como o art. 25(5) do Modelo da OCDE.¹³⁵⁹

As deficiências do art. 25 do CMOCDE e a conseqüente falta de resolução eficaz de disputas sobre dupla tributação foram a principal razão para a inclusão da Ação 14 na iniciativa BEPS¹³⁶⁰ da OCDE/G20, que visava reforçar a eficácia e eficiência dos MAPs.¹³⁶¹ Esta iniciativa visa alcançar compromissos entre os países, destacando-se, entre outros: a implementação de uma norma mínima e de melhores práticas em matéria de resolução de litígios, que assegurem um MAP mais eficaz e eficiente; e a adoção de arbitragem vinculativa obrigatória.

Por sua vez, no comércio internacional, os objetivos do Sistema de Resolução de Litígios (SRL) da OMC são ligeiramente diferentes. Enquanto ambos os mecanismos são concebidos para cumprir os objetivos dos acordos subjacentes e remover barreiras ao comércio, tal como com o

¹³⁵⁹ F. DEBELVA; J. LUTS, “European Union – The European Commission’s Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide?”, *Bulletin for international Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 71, 5, 2018, pp. 2-3. O mecanismo de arbitragem no art. 25(5) do CMOCDE apresenta deficiências, incluindo a falta de transparência e o fato de o contribuinte não ser, desde o início, considerado parte no litígio. Além disso, a prática dos tratados revela que poucos tratados fiscais bilaterais incluem, ainda na atualidade, essa cláusula de arbitragem.

¹³⁶⁰ P. VALENTE, “Resolving Cross-Border Tax Disputes: Developments in the EU and Around the Globe”, *Tax Note International*, 2019, p. 846. A ação 14 do projeto BEPS tem como objetivo desenvolver soluções para enfrentar os obstáculos que impedem os países de resolver disputas relacionadas com CDTs com MAP, incluindo a ausência de disposições de arbitragem na maioria dos tratados e o fato de que o acesso ao MAP e à arbitragem pode ser negado em certos casos. O plano de ação prioriza o corte da duração dos procedimentos e garantir que as disputas sejam resolvidas em tempo útil – especialmente dada a falta de obrigação dos Estados em chegarem a uma resolução.

¹³⁶¹ A. P. DOURADO, “Editorial: Post-BEPS International Tax Arbitration”, *Intertax*, vol. 47, 8, 2019, p. 671.

MAP, o mecanismo do SRL da OMC não é concebido para proporcionar compensação financeira aos governos e gerar qualquer alívio a empresas privadas específicas. O art. 22 do ERL estabelece claramente que “*nem a compensação nem a suspensão de concessões ou outras obrigações são preferíveis à execução completa de uma recomendação como forma de tornar uma medida conforme aos acordos abrangidos. A compensação é voluntária e, se aprovada, deve ser compatível com os acordos abrangidos.*” O SRL da OMC é, portanto, prospectivo, concebido para eliminar as medidas de não conformidade e restabelecer o equilíbrio dos benefícios entre países, ao contrário do MAP, que não está concebido para proporcionar alívio específico aos contribuintes.¹³⁶²

Avançando nas diferenças entre o SRL e o MAP, primeiro nota-se que o SRL só é invocado se e quando as negociações informais falharam. Um membro pode apresentar um pedido de consulta ao SRL como tática de negociação destinada a exercer pressão sobre a outra parte, ou a desviar a pressão do grupo de interesse nacional para o queixoso. Deve ficar patente que o SRL é, geralmente, uma negociação entre representantes comerciais políticos dos Estados-membros, enquanto o MAP é negociação entre administradores fiscais profissionais das partes envolvidas.¹³⁶³ Acrescente-se que o SRL proporciona a terceiros a capacidade de aderir ao processo e de ser ouvido, tornando-o, assim, politicamente mais significativo.¹³⁶⁴ Por outro lado, o MAP, geralmente, envolve apenas a negociação entre duas administrações fiscais e pouco envolvimento de terceiros.¹³⁶⁵

¹³⁶² Cf. Z. D. ALTMAN, *Dispute resolution under tax treaties*, IBFD, Amsterdam, 2005, pp. 156-158. De modo geral, o SRL da OMC trata apenas de casos (difíceis) que os governos não foram capazes de resolver antes de serem tratados por negociações informais. Por outro lado, o MAP trata de litígios que ainda se encontram no início da fase de negociação entre as autoridades competentes, não obstante, muitas vezes os contribuintes terem já eles próprios tentado atenuar o litígio, abordando as administrações fiscais individualmente e tentando convencê-las a conceder alívio. Assim, tal como o SRL, o MAP é uma segunda fase do processo concebido para resolver o litígio, quando as tentativas anteriores falharam.

¹³⁶³ Em termos médios, e obviamente com muitas exceções individuais a essa regra geral, os painelistas do SRL da OMC tendem a ser diplomatas de países em desenvolvimento (muito poucos são cidadãos dos EUA/UE), com antecedentes governamentais, muitas vezes sem diploma de direito ou especialização jurídica. Cf. J. PAUWELYN, “The Rule of Law Without the Rule of Lawyers? Why Investment Arbitrators Are from Mars, Trade Adjudicators from Venus”, *American Journal of International Law*, vol. 109, 4, 2015, p. 799.

¹³⁶⁴ O SRL já foi qualificado como a “jóia da coroa” da OMC. Certos acadêmicos referem-se frequentemente nesses termos a ela, em suas publicações. Contudo, hoje, a qualificação parece ser utilizada com menos frequência do que no passado; talvez porque o sucesso do SRL já não é unânime, bem como para evitar confrontar aqueles que são críticos da jurisprudência da OMC, não concordando com os relatórios no tocante à limitação no uso de instrumentos de defesa comercial. Cf. C.-D. EHLERMANN, “The Dispute Settlement System of the WTO”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, p. 26.

¹³⁶⁵ Tribunais internacionais como o ORL da OMC não possuem mecanismo de coerção direta para obrigar ao cumprimento. Entretanto, alguns fatores explicam a importância dele para resolver conflitos: a percepção imediata dos interesses dos Estados envolvidos em disputas específicas; a legitimidade da instituição e de qualquer julgamento em particular, e a força e a importância das regras jurídicas internacionais que regem uma disputa específica, e a força geral das obrigações normativas. O grau em que o sistema de solução de resolução de litígios evoca esses fatores afeta

Na prática, no âmbito dos procedimentos de resolução de litígios da OMC, é possível violar, sem qualquer consequência, as obrigações decorrentes dos acordos da OMC por períodos de tempo consideráveis, simplesmente pela recusa em participar em consultas construtivas, complicando desnecessariamente o processo do Painel, apelando com base em fundamentos frívolos, insistindo em períodos de execução excessivos e forçando, assim, o queixoso a solicitar um árbitro para determinar a duração do período de execução.¹³⁶⁶ Esta prática desleal ocorre com lamentável frequência.¹³⁶⁷

Muitas vezes, só após a conclusão de um longo procedimento com vários estágios, e somente se – e contanto que – o réu não implemente as decisões e recomendações da OMC é que o queixoso solicita indenização ou, na ausência de um acordo sobre compensação, autorização para suspender concessões. No que respeita aos danos sofridos no decurso do processo, muitas vezes não é dado ao queixoso qualquer remédio.¹³⁶⁸

Segundo os art. 1.1 e 23.1 do Entendimento de Resolução de Litígios (ERL) é da jurisdição exclusiva e obrigatória da OMC a apreciação da violação dos acordos abrangidos.¹³⁶⁹ Quaisquer disputas que ocorram em relação às obrigações decorrentes da OMC e a acordos cobertos devem ser litigadas perante o SRL da OMC, e não perante outro tribunal internacional, lembrando que, de acordo com o princípio *jura novit curia*, é da responsabilidade do Painel ou ORec fornecer a

diretamente a sua legitimidade percebida. Cf. L. GRANGER, “Explaining the Broad-Based Support for WTO Adjudication”, *Berkeley Journal of International Law*, vol. 24, 2006, p. 532.

¹³⁶⁶ Cf. J. P. TRACHTMAN, “The WTO cathedral”, *Stanford Journal of International Law*, vol. 43, 1, 2007, p. 146. Os Estados que violam as leis da OMC não estão sujeitos a remédios específicos de desempenho autoexecutáveis, nem sofrem qualquer penalidade formal por sua violação além da autorização potencial de retirada de concessões equivalentes. Portanto, o sistema jurídico da OMC é melhor caracterizado como empregando uma regra de responsabilidade (*liability rule*), ao invés de uma regra de propriedade (*property rule*). Trata-se, de fato, de regras de responsabilidade bastante modestas e que contam com a boa fé dos Estados membros.

¹³⁶⁷ Um sinal do sucesso do SRL é que os membros estão a trazer mais casos envolvendo questões cada vez mais complexas. O resultado é que o SRL da OMC tem estado sob tensão considerável. Isso exacerba os problemas já existentes de atrasos no processamento de casos e no cumprimento das decisões da OMC. Cf. W. J. DAVEY, “The WTO Dispute Settlement System”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, p. 25; J. PAUWELYN; W. ZHANG, “Busier than Ever?...”, cit.

¹³⁶⁸ Por exemplo, em MEXICO-TAXES ON SOFT DRINKS decorreram nove anos e meio entre a instituição da primeira medida tributária ilegal de proteção aos produtores de açúcar mexicanos e a remoção da segunda medida ilegal com o mesmo objetivo. Cf. F. ROESSLER, “Mexico – Tax Measures...”, cit., pp. 24-25.

¹³⁶⁹ A jurisdição da OMC é compulsória e exclusiva, pois deriva da redação do art. 23.1 do ERL, que estabelece que quando os membros buscarem reparação deverão recorrer e cumprir as regras e procedimentos do ERL. Em outras palavras, sempre que surgir uma disputa relacionada com o comércio no âmbito dos acordos cobertos entre dois membros, eles são obrigados a recorrer ao SRL. Eles não podem derrogar esta obrigação, uma vez que consentiram nisso ao se tornarem membros da OMC. Cf. L. N. FURNER COURTNEY SERGAKI CLAIRE, “The WTO’s Exclusive and Compulsory Jurisdiction v. Dispute Resolution Mechanisms in Regional Trade Agreements: A Clash of Jurisdiction?”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, p. 25.

interpretação legal apropriada, independente da temática suscitada pelas partes.¹³⁷⁰ Esta obrigação estabelece duas relações jurídicas: primeiro, entre as próprias partes em disputa e, segundo, entre as partes e a OMC (SRL) como instituição. Uma parte em litígio tem o direito, relativamente à outra parte na disputa, a que a disputa não seja levada a nenhum outro foro (assumindo que exista outro foro competente para ouvir a disputa). Pois os direitos nada mais são que deveres impostos aos outros para agirem de certa maneira.¹³⁷¹

Ainda o art. 3.7 da ERL dispõe que “*os Membros avaliarão a utilidade de atuar com base nos presentes procedimentos.*” Por exemplo, em EC – BANANAS III¹³⁷², o ORec constatou que um membro tem amplo poder discricionário para decidir se deve trazer ao ORL um caso contra outro membro. Trata-se, portanto, de autorregulação para decidir se tal ação seria “frutífera”. Nenhum interesse legal é exigido para trazer uma reivindicação. Desse modo, pode-se dizer que é escolha particular de um membro da OMC se deseja iniciar a lide mediante o SRL.¹³⁷³

A seguir discute-se mais detalhadamente o procedimento amigável e a potencial sobreposição com o SRL da OMC.

7.1.1 Procedimento amigável (MAP) nas CDTs

A base jurídica específica do sistema internacional de resolução de litígios do âmbito fiscal internacional pode ser encontrada na disposição contida no art. 25 do CMOCDE ou art. 25 das Nações Unidas Modelo de Convenção Fiscal (CMONU), que preveem o procedimento amigável

¹³⁷⁰ Seria dever do tribunal que preside à disputa verificar o cumprimento das obrigações? Nos países de *common law*, o papel do tribunal como árbitro, operando sob a suposição de ignorância, impede-o de investigar qualquer prova que não seja apresentada. Em países de *civil law* onde é dever dos tribunais aplicar a lei *ex officio* sujeito ao princípio *jura novit curia*, há pouca desculpa para que os juízes não enfrentem as questões dúbias, ainda que não suscitadas. Cf. EC – TARIFF PREFERENCES, *Relatório do Órgão de Recurso, European Communities – Conditions for the Granting of Tariff Preferences to Developing Countries*, WT/DS246/AB/R, 2004, par. 105 e Nr. 220; RESCH RICHARD XENOPHON, “Tax Treaty Interpretation and Authentic Languages Lessons from Polish Case Law”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen an den Rijn, The Netherlands, p. 480.

¹³⁷¹ Cf. A. R. MAGGIO, “The Judicial Function of the WTO”, in *Environmental Policy, Non-Product Related Process and Production Methods and the Law of the World Trade Organization*, vol. 1, Springer International Publishing, Cham, 2017, p. 42.

¹³⁷² EC – BANANAS III (ECUADOR), *RORec*, WT/DS27/AB/R, cit., par. 135.

¹³⁷³ Um estatuto específico dos EUA – a Seção 301 da Lei de Comércio dos EUA de 1974 – é particularmente controverso, pois é usado pelos Estados Unidos para tomar medidas de retaliação contra práticas de comércio exterior que considerem “injustas”. Alguns acreditam que a Seção 301 foi um dos catalisadores para a criação do SRL da OMC. De fato, a Seção 301 escancara o unilateralismo americano na apreciação de práticas comerciais internacionais, e na dificuldade dos EUA de até nossos dias defenderem o multilateralismo. *Vide*: J. H. JACKSON; W. J. DAVEY; A. O. SYKES, *International economic relations: cases, materials, and text on the national and international regulation of transnational economic relations*, Sixth edition, West, St. Paul, MN, 2013, p. 359.

(*Mutual Agreement Procedure – MAP*).¹³⁷⁴ Note-se que o MAP se fundamenta na disposição das autoridades competentes para resolver litígios de dupla tributação.¹³⁷⁵ Entretanto, não está prescrita qualquer obrigação de atenuar o problema em determinado caso específico e as disposições pertinentes preveem que as autoridades competentes “*esforçar-se-ão por resolver a questão através de um acordo amigável*”.¹³⁷⁶

O renomado professor de direito fiscal internacional, KLAUS VOGEL, refere três categorias de procedimentos amigáveis, cada uma capaz de ser conduzida separadamente e independentemente das outras duas: o MAP, no sentido mais estreito do art. 25(1)-(2); o procedimento de consulta para eliminar dificuldades, tal como previsto na primeira frase do art. 25(3); e o procedimento de consulta para preencher lacunas na cobertura de tratados, conforme previsto na segunda frase do art. 25(3).¹³⁷⁷ Outras classificações propõem que o procedimento amigável se desdobre em cinco modalidades: unilateral; bilateral; interpretativa ou integrativa; e arbitragem.¹³⁷⁸

7.1.1.1 Procedimento amigável unilateral

O procedimento amigável unilateral (art. 25(1) da CMOCDE) traduz-se no direito de o contribuinte submeter um caso à apreciação da autoridade competente do país de que for nacional, sempre que considerar o tratamento conferido pela autoridade fiscal em contradição com a redação

¹³⁷⁴ Cf. K. PERROU, *Taxpayer participation in tax treaty dispute resolution*, IBFD, Amsterdam, 2014, pp. 6–7. A expressão “disputa” é usada como termo geral que inclui não apenas situações cristalizadas de uma ou mais autoridades competentes que resultaram em dupla tributação internacional, ou tributação em desconformidade com as disposições da convenção aplicável; inclui também casos em que as ações de uma ou mais autoridades competentes possam resultar ou resultaram em dupla tributação ou tributação em desacordo com as provisões da convenção.

¹³⁷⁵ O procedimento amigável (MAP) baseia-se na teoria da proteção diplomática, segundo a qual um dano infligido a uma parte privada é transformado em queixa internacional que pode ser oposta por um Estado soberano contra outro. O Estado torna-se proprietário da disputa e busca a reparação pela violação da obrigação, que era devida ao Estado. O envolvimento do contribuinte não foi previsto, mas já existem iniciativas para a potencial participação do contribuinte nos estágios de procedimentos amigáveis. Cf. VOJE JASNA, “The Limits to the Participation of the Taxpayer in Tax Dispute Resolution Procedure Under the Dispute Resolution Directive”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 157–158.

¹³⁷⁶ *Vide*: art. 25(2) da CMOCDE e da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, art. 25(2) em vigor a partir de 5 de outubro de 2001.

¹³⁷⁷ Cf. E. REIMER Y OTROS (EDS.), *Klaus Vogel on...*, cit., pp. 1735-1750. O renomado professor de direito fiscal internacional, KLAUS VOGEL, refere três categorias de procedimentos amigáveis, cada qual capaz de ser conduzido separada e independentemente dos outros dois: o MAP no sentido mais estreito do art. 25(1)-(2); o procedimento de consulta para eliminar dificuldades, tal como previsto na primeira frase de art. 25(3); e o procedimento de consulta para preencher lacunas na cobertura de tratados, conforme previsto na segunda frase do art. 25(3).

¹³⁷⁸ Cf. B. GOMES; A. MIRAKE, “Procedimento Amigável: uma Análise da Posição do Brasil à Luz das Recomendações do Projeto BEPS e da Instrução Normativa no. 1.669/2016”, in Ana Paula Saunders, Jansesen Murayama, Mauricio Terciotti (eds.) *Estudos de tributação internacional, volume 2*, Editora Lumen Juris Ltda., Rio de Janeiro, 2018, pp. 314–317.

do acordo de dupla tributação. A autoridade deverá determinar se tal caso é plausível, podendo expedir uma solução unilateral da controvérsia, se entender que a afronta ao acordo é consequência de um ato da autoridade fiscal do país de que o contribuinte é nacional.

7.1.1.2 Procedimento amigável bilateral

Por sua vez, o procedimento amigável bilateral previsto no art. 25(2) da CMOCDE prevê que a autoridade competente do país de que o contribuinte é nacional aprecie o caso; entenda que a objeção do contribuinte parece ser justificável e não seja capaz de prover solução sozinha, sem a participação do outro Estado contratante. Desse modo, ambos os Estados contratantes da CDT passarão a integrar a discussão da matéria em procedimento amigável. O art. 25(2) existe para resolver determinado exemplo de tributação que não esteja em observância com o que a Convenção dispõe.¹³⁷⁹

7.1.1.3 Procedimento amigável interpretativo e integrativo

O procedimento amigável interpretativo está previsto no art. 25(3) da CMOCDE, visando dirimir dificuldades ou dúvidas na interpretação dos acordos de dupla tributação. Neste parágrafo, estão previstos o procedimento amigável interpretativo e a modalidade integrativa para evitar a dupla tributação em hipóteses não previstas expressamente no acordo de dupla tributação. Deste modo, ao abrigo desse artigo, as autoridades competentes buscam superar a divergência ou as dúvidas a que possam dar lugar a interpretação ou aplicação das CDTs.¹³⁸⁰ A disposição legislativa contida no segundo período do art. 25(3) encarrega as autoridades competentes de consultar conjuntamente os casos de dupla tributação não previstos na CDT.¹³⁸¹

No art. 25(4) indica-se a possibilidade de os Estados contratantes comunicarem diretamente entre si para chegarem ao acordo nos termos do procedimento amigável prescrito no art. 25 (1)(2) e (3).

A informalidade do procedimento amigável revela uma de suas principais fragilidades: a ausência de obrigação de resultado. Como no procedimento amigável previsto nos parágrafos 1 a 4 do art. 25 da CMOCDE, há apenas o propósito de se chegar à solução consensual da

¹³⁷⁹ O art. 25(2) está assim definido na Convenção Fiscal entre Portugal e Brasil: “Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar a tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados Contratantes.”

¹³⁸⁰ No art. 25(3) (primeiro período) da CMOCDE e art. 25(3) da Convenção Fiscal Portugal e Brasil.

¹³⁸¹ Art. 25(3) (segundo período) da CMOCDE. Na Convenção Fiscal Portugal e Brasil não está previsto esse terceiro tipo de procedimento amigável.

controvérsia, e tendo em vista que nem sempre há consenso; o que se verifica, na prática, é a falta de efetividade do procedimento amigável, o qual pode permanecer durante anos sem solução.

7.1.1.4 Procedimento de arbitragem nas CDTs

O art. 25(5) da CMOCDE prevê um segundo mecanismo de resolução de litígios fiscais transfronteiriços, a arbitragem voluntária, que pode ser instalada por vontade daquele que deu origem ao procedimento. Para dar início à arbitragem voluntária, devem-se preencher os requisitos do artigo 25(1)-(2), na hipótese de o contribuinte requisitar a solução por meio da arbitragem, e de a questão não ter sido solucionada por tribunal administrativo ou judicial de um dos Estados contratantes. Portanto, a arbitragem voluntária pode ser vista como a solução possível para a falta de efetividade do procedimento amigável.

Cabe aqui estabelecer uma diferença entre a arbitragem sob as CDTs e a arbitragem no SRL da OMC. A arbitragem no SRL (art. 25 do ERL) é uma técnica alternativa de resolução de disputas para o Painel/OREC e, portanto, é arbitragem internacional no mesmo sentido do direito internacional. Por sua vez, a arbitragem das CDTs, enquanto técnica suplementar de resolução de disputas para o MAP, é arbitragem “especial” para disputas das CDTs, com o objetivo de coordenar os interesses potencialmente conflitantes de três partes (dois Estados contratantes e o contribuinte). A arbitragem só pode ocorrer se os Estados contratantes não chegarem a acordo no MAP. Há também diferença quanto ao assunto das disputas cobertas por diferentes procedimentos de arbitragem. As cláusulas de arbitragem das CDTs cobrem todas as disputas de tratados internacionais sobre tributação de rendimentos, enquanto a arbitragem ao abrigo da OMC cobre todas as disputas de acordos comerciais internacionais, incluindo medidas de impostos tanto diretos quanto indiretos.¹³⁸²

As arbitragens fiscais no âmbito do art. 25(5) da CMOCDE só tratam de litígios decorrentes de uma disposição específica de algum caso concreto.¹³⁸³ O procedimento amigável nunca teve

¹³⁸² Cf. B. PATE, “Arbitration Procedures ...”, cit., pp. 589–590. Muitas das cláusulas de arbitragem sob as CDTs exigem o consentimento do contribuinte para arbitrar. Portanto, o contribuinte pode evitar um procedimento de arbitragem, mas, ao fazê-lo, ele deve estar ciente de que o conflito fiscal que pode levar à dupla tributação permanecerá. Ao contrário das cláusulas de arbitragem sob as CDTs, a arbitragem sob o ERL da OMC não exige o consentimento do contribuinte envolvido.

¹³⁸³ As CDTs que o Brasil concluiu não contêm um equivalente do art. 25(5) da CMOCDE (e opção do art. 25 do CMONU), que prevê a possibilidade de arbitragem relativamente a um MAP. Todos os tratados fiscais do Brasil contêm os outros parágrafos do art. 25 do CMOCDE. Contudo, apenas as CDTs que o Brasil assinou com a Argentina, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Equador, Finlândia, França, Índia, Coreia (Rep.), Luxemburgo, Espanha e Suécia preveem a opção de estabelecer uma comissão conjunta – art. 25(4) de ambos os modelos. Cf. D. CANEN; H. D. CONTI, “Can the Brazilian Mutual Agreement Procedure Legislation be Effective Domestically?”, 2019, p. 6.

intenção de lidar com questões de política tributária.¹³⁸⁴ *A fortiori*, os Estados são muito relutantes em que tais questões fiscais sejam determinadas por um estrangeiro independente.¹³⁸⁵ Nesse cenário, rapidamente se encontra o argumento de que a política tributária constitui o coração do Estado soberano, não podendo estar sujeita a definições decorrentes do direito comercial internacional.¹³⁸⁶ Entretanto, de fato, esta afirmação poderia também ser feita em relação à moral pública¹³⁸⁷, políticas ambientais¹³⁸⁸, preocupações com a saúde pública¹³⁸⁹ ou questões de segurança nacional.¹³⁹⁰

¹³⁸⁴ A inclusão de medidas tributárias no âmbito do GATT, como proposto durante a ronda de negociações do Uruguai, teria tornado uma ampla gama de “políticas fiscais” e “medidas fiscais domésticas” sujeitas a procedimentos legalistas obrigatórios de resolução de litígios da OMC. Neste ponto, a oposição dos Estados Unidos baseou-se, em grande parte, na sua falta de vontade de ter as suas políticas e leis fiscais sujeitas à revisão internacional quase-judicial. Isso ajuda a justificar por que os Estados Unidos lideraram, nas negociações da Rodada do Uruguai, na elaboração da maioria das leis domésticas que afetam o comércio por forma a ficarem sujeitas ao sistema de disputa internacional, exceto as leis fiscais domésticas, que os EUA tentaram desvincular o máximo possível da OMC. Cf. R. GREEN, “Antilegalistic Approaches to Resolving ...”, cit., p. 103.

¹³⁸⁵ O “veto a questões fiscais” deriva não apenas da preocupação com a linha entre impostos normais e excessivos; também reflete a percepção de que a perda do poder tributário representa uma ameaça à soberania nacional. Noções de soberania política pairam em torno da ideia de poder governamental supremo e irrestrito, um aspecto do qual decorre a eventual capacidade de aumentar a receita por tributos impostos. Cf. W. PARK, “Arbitration and the Fisc: NAFTA’s ‘Tax Veto’”, *Chicago Journal of International Law*, vol. 2, 1, 2001, p. 239.

¹³⁸⁶ Cf. V. BEYER, “Income Tax and ...”, cit., pp. 2-3. Defende que face à interpretação de regras de não discriminação do GATT em conformidade com as disposições da CVDI, como mandatado pelo art. 3.2 do ERL, alcança os tributos diretos, além dos indiretos. Alguns membros da OMC, no que diz respeito à aplicabilidade dos acordos da OMC a medidas fiscais de impostos diretos, tendem a reduzir frequentemente a sua aplicabilidade, baseados em argumentos de pressupostos históricos que postulam a não aplicabilidade das regras de não discriminação no que diz respeito a medidas fiscais de imposto direto no contexto do comércio de mercadorias. Entretanto, essa posição tem sido sistematicamente afastada em face da jurisprudência da OMC.

¹³⁸⁷ *Vide*: US – GAMBLING, *RORec*, *WT/DS285/AB/R*, cit., par. 321–322. O art. XIV (a) do GATS permite que os membros da OMC tomem medidas “*necessárias para proteger a moral pública ou para manter a ordem pública.*” Qualquer membro que invoque esta disposição deve satisfazer três testes. A medida contestada deve: referir-se à “*moral pública*” ou à manutenção da “*ordem pública*”, que por sua vez requer o que o ORec descreveu como um “nexo suficiente entre a medida e os interesses protegidos”; ser “*necessário*”, pois não existe alternativa razoavelmente disponível, consistente com a OMC; e atender às condições do chamado *caput*, ou parágrafo de abertura do art. XIV, ou seja, a medida não deve ser aplicada de forma que constitua meio de arbitrária ou injustificável discriminação entre os países onde prevalecem as condições, ou restrição disfarçada sobre o comércio de serviços. A proibição dos EUA de jogos pela internet atendeu às duas primeiras partes do teste, mas falhou na terceira condição.

¹³⁸⁸ *Vide*: BRAZIL-RETRADED TYRES, *RORec*, *WT/DS332/AB/R*, cit., par. 251-52. Nesse caso, o ORec da OMC determinou que a proibição de importação de pneus recauchutados no Brasil é incompatível com os acordos da OMC. O Brasil argumentou que os pneus de resíduos eram locais de reprodução para mosquitos e, portanto, a proibição de importação era necessária para evitar a disseminação de doenças transmitidas por mosquitos, como a malária e o dengue. O ORec concordou que a proibição de importação poderia ser provisoriamente justificada ao abrigo do art. XX (b) do GATT, que permite medidas “*necessárias para proteger a vida ou a saúde humana, animal ou vegetal.*” No entanto, verificou-se que a aplicação desigual da proibição apontava para a medida estar sendo aplicada de forma discriminatória, contrariamente aos requisitos do parágrafo *caput*, ou de abertura, do art. XX do GATT.

¹³⁸⁹ *Vide*: EC – HORMONES (US), *RPa*, *EC Measures Concerning Meat and Meat Products (Hormones)*, *Queixoso the United States*, *WT/DS26/R/USA*, 1997.

¹³⁹⁰ *Vide*: *Request for Consultations by the European Communities, United States – The Cuban Liberty and Democratic Solidarity Act*, *WT/DS38/1, G/L/71, S/L/21, 13 Maio 1996.*

Em contraste com o ERL da OMC, que fornece um quadro jurídico fixo, no âmbito do art. 25(5) da CMOCDE, os Estados Contratantes podem estabelecer as suas próprias regras de procedimento por meio de um acordo suplementar. Idealmente, as regras de procedimento de arbitragem devem ser estabelecidas antes do início da disputa.¹³⁹¹

O art. 25(5) do CMOCDE prescreve uma cláusula modelo à qual os contribuintes podem solicitar o início de um processo arbitral quando iniciaram um MAP, nos termos do art. 25(1), e quando, esgotado o prazo de dois anos a contar da submissão, as autoridades competentes não tenham chegado a acordo. Nos comentários ao art. 25 na OCDE, indica-se um modelo de acordo para a implementação desta disposição. O modelo de acordo para arbitragem abrange um anexo com questões pertinentes, tais como o pedido de arbitragem, os termos de referência, a seleção de árbitros, os prazos, a legislação aplicável, as regras probatórias.¹³⁹²

Além disso, existe a possibilidade de prever a arbitragem dos tributos por meio de um acordo multilateral, como a Convenção de Arbitragem do Preço de Transferência da UE. A Convenção de Arbitragem limita-se aos casos de ajustamento dos lucros das empresas associadas e prevê MAP semelhante ao descrito acima, com arbitragem subsequente, onde nenhum acordo se alcançou no prazo de dois anos. As disposições são ainda implementadas por um código de conduta desenvolvido pelo Fórum Comum do Preço de Transferência, em colaboração com as autoridades competentes e outras partes interessadas.¹³⁹³

É necessário entender que a arbitragem não substitui o MAP, mas constitui uma sua extensão que serve para aumentar a eficácia desse procedimento. Considera-se, geralmente, que a arbitragem deve tornar mais eficaz o procedimento amigável, mesmo nos casos em que não seja necessário recorrer à arbitragem. A convenção de arbitragem melhora o MAP, uma vez que fornece incentivos adicionais para que os Estados encontrem uma solução mutuamente acordada. A possibilidade da arbitragem serviria para estimular as autoridades tributárias a encontrar uma solução sensata, face ao receio de ver o assunto completamente retirado das suas mãos.

¹³⁹¹ F. KOPPENSTEINER, “Das ‘Welthandelsgericht’ als Forum zur Beilegung von Streitigkeiten im Bereich der direkten Besteuerung im Vergleich zu anderen Direktsteuerverfahren”, 2009, Wirtschaftsuniversität Wien | Department für Öffentliches Recht und Steuerrecht / Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wien, pp. 295-297.

¹³⁹² *Vide*: OECD, *Model Tax Convention...*, cit., pp. 467–486.

¹³⁹³ *Vide*: M. LENNARD, “Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries”, *Intertax*, vol. 42, 3, 2014.

7.1.2 Efeitos da *lis pendens* e *res judicata*

Na medida em que os conflitos de jurisdição exijam diferentes instituições para julgar o mesmo caso sob diferentes leis internacionais ou regimes de direitos, a parte (seja pessoa física, coletiva ou Estado) deve ter legitimidade legal para interpor recurso perante as diferentes instituições envolvidas.¹³⁹⁴ A falta de legitimidade jurídica das partes perante organizações internacionais, como a OMC, exclui a possibilidade de conhecimento dos recursos.

O princípio de litispendência (*lis alibi pendens*) aplica-se tanto no direito internacional público, como no direito internacional privado para resolver o problema de sentenças potencialmente contraditórias. Se duas cortes ouvirem a mesma disputa, é possível que chegassem a decisões inconsistentes. Para evitar o problema, há duas regras. O caso julgado (*res judicata*) produz efeito *inter partes* ou *in rem*, dependendo do assunto da disputa. Embora possa haver recurso, nenhuma das partes pode reiniciar o processo sobre o mesmo conjunto de fatos em outro tribunal. Além disso, processos sobre os mesmos fatos não podem ser iniciados em segundo tribunal se estiver *pendens*, ou seja, se a ação já estiver pendente em outro tribunal. A *lis alibi pendens* permite que um tribunal se recuse a exercer jurisdição quando há litígio paralelo pendente em outra jurisdição. A interpretação flexível sobre o que são *res judicata* e *pendens* tem permitido que as partes mantenham processos paralelos baseados nos mesmos fatos perante diversos tribunais.¹³⁹⁵

Na prática, é improvável que o princípio do caso julgado (*res judicata*) seja aplicado por um Painel da OMC, exceto quando a “sentença” anterior era um relatório do Painel/OREC da OMC envolvendo as mesmas partes e questões. Mesmo nesse caso, poder-se-ia esperar que um Painel simplesmente confiasse num precedente para se desfazer do caso. Caso contrário, pareceria que a

¹³⁹⁴ Cf. G. MARCEAU, “Conflicts of Norms and Conflicts of Jurisdictions. The Relationship between the WTO Agreement and MEAs and other Treaties”, *Journal of World Trade*, vol. 35, 6, 2001, p. 1108. A sobreposição ou conflito de jurisdições – o que às vezes também é chamado de conflito de competência – são as situações em que a mesma disputa ou aspectos relacionados com a mesma disputa poder ser levada a duas instituições distintas ou a duas decisões por diferentes corpos. A disponibilidade de múltiplos fóruns pode causar preocupações, na medida em que uma única disputa pode ser examinada por duas entidades diferentes que podem chegar a conclusões diferentes e mesmo opostas.

¹³⁹⁵ Cf. R. GARCIA ANTÓN, “The Fragmentation of Taxpayers’ Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue”, *World Tax Journal*, vol. 10, 1, 2018, p. 150. Existem duas soluções potenciais contra conflitos de jurisdições, substituindo assim o princípio de litispendência. A primeira solução proposta numa corte internacional de tributação ecoa na necessidade de unidade e hierarquia no direito internacional e, portanto, é pouco provável que prospere no contexto contemporâneo, uma vez que eles concedem a uma instituição a preferência de adjudicar. Uma segunda solução ignora qualquer recurso à hierarquia para abraçar um diálogo institucional em direção ao melhor resultado em casos de jurisdições concorrentes.

decisão de um órgão não pertencente à OMC, que pretendesse interpretar os acordos da OMC, poderia ser aceita no sistema da OMC, o que parece pouco realizável.¹³⁹⁶

Adicionalmente, observe-se que é da autoridade exclusiva da Conferência Ministerial e do Conselho Geral adotar interpretações vinculativas para a adesão à OMC.¹³⁹⁷ Está bem assente que os relatórios do ORec não são vinculativos, exceto no que respeita à resolução do conflito específico entre as partes; isso, no entanto, não significa que os painéis subsequentes são livres para desconsiderar as interpretações jurídicas e a *ratio decidendi* contida nos relatórios anteriores do ORec adotados pelo ORL.¹³⁹⁸

Adverte-se, por pertinente, que os painéis estabelecidos nos termos do art. 21.5 do ERL são obrigados a seguir a interpretação jurídica contida no painel original e os relatórios do ORec que foram adotados pelo ORL. Os resultados factuais adotados pelo ORL em casos anteriores sobre a existência de determinada metodologia, como regra ou norma, não são vinculativos em outro litígio.¹³⁹⁹

A jurisprudência acumulada com GATT 1947, relatórios dos painéis adotados, conhecidos como GATT *acquis*, constituem parte importante do acervo do GATT fornecendo orientações à OMC. Os relatórios de painéis não aprovados não têm estatuto jurídico no GATT ou na OMC, mas podem fornecer igualmente orientações úteis. Por exemplo, já se reconheceu que o relatório não adotado de um painel não vincula as partes; no entanto, considerou-se que pode ser levado em

¹³⁹⁶ Cf. W. J. DAVEY; A. SAPIR, “The Soft Drinks Case ...”, cit., p. 14. Os três elementos essenciais para caracterizar uma *res judicata* são: (1) uma decisão anterior sobre a questão, (2) um julgamento final sobre o mérito, e (3) o envolvimento das mesmas partes, ou partes em privacidade com as partes originais.

¹³⁹⁷ US – STAINLESS STEEL (MEXICO), *RORec*, *WT/DS344/AB/R*, cit., n. 308.

¹³⁹⁸ Cf. Z. FLOWERS, “The Role of Precedent and Stare Decisis in the World Trade Organization’s Dispute Settlement Body”, *International Journal of Legal Information*, vol. 47, 2, 2019, p. 104. O SRL da OMC é um sistema de adjudicação complexo que trata de disputas técnicas comerciais entre países de todo o mundo. Embora as regras abordem uma grande variedade de tópicos comerciais, podem existir algumas lacunas nos mesmos. Uma dessas lacunas é de que modo são vistos os relatórios anteriores do ORL no seu papel de precedentes para casos futuros. Os casos trazem consigo de fato um efeito precedente na prática. Este papel é mais semelhante à doutrina da jurisprudência constante da jurisdição de direito civil do que à doutrina de direito comum mais estrita da *stare decisis*.

¹³⁹⁹ Cf. CHINA – RARE EARTHS, *RPa*, *WT/DS431/R*, *WT/DS432/R*, *WT/DS433/R*, cit., par. 7.58. Quando uma parte pede a um painel que se desvie de um ORec prévio que encontre uma questão de direito com base em novos argumentos jurídicos, uma exploração completa desses argumentos pode ajudar o ORec em caso de recurso, especialmente quando esses argumentos levantam questões jurídicas complexas. Houve casos em que o ORec considerou que não podia resolver certas questões jurídicas complexas em recurso na ausência de uma “exploração completa das questões” antes do painel; na medida em que a sua plena exploração dos novos argumentos jurídicos apresentados por uma parte pudesse assistir o ORec em caso de recurso, um painel poderia, assim, auxiliar o ORL na elaboração das recomendações ou na apresentação das decisões previstas nos acordos abrangidos conforme exigido pelo art. 11 do ERL.

conta, na medida em que se produziu análise, raciocínio e conclusões sobre determinada questão.¹⁴⁰⁰

7.1.3 Sobreposição de acordos OMC e CDTs

Acordos da OMC e das CDTs podem, às vezes, se sobrepor (*overlap*) na área da resolução de disputas fiscais transfronteiriças.¹⁴⁰¹ Por hipótese, consideremos que dois Estados contratantes de uma CDT também sejam membros da OMC, quando surge uma disputa entre as duas partes contratantes que se enquadra concomitantemente no âmbito do tratado fiscal, bem como de um acordo da OMC. Nesse caso, temos uma situação confusa à luz das regras do direito internacional geral, pois são igualmente aplicáveis ao contexto tanto dos acordos da OMC quanto das CDTs. Um não pode ser preferido em relação ao outro, sob a perspectiva do direito internacional, pois tanto as CDTs quanto os acordos da OMC são ambos considerados tratados internacionais.¹⁴⁰²

Esta situação tem de ser abordada na eventualidade de conflitos jurisdicionais entre a OMC e os tratados fiscais e com relação à forma como tais conflitos devem ser resolvidos. A seguir, sugerem-se princípios aplicáveis em casos de disputa tributária com implicações no comércio internacional entre dois ou mais países.

Podem surgir casos em que obrigações assumidas em CDTs possam infringir as cláusulas tanto da NMF quanto do TN do GATT; isso pode ser possível no caso de impostos retidos na fonte. O CMOCDE, como vimos, rejeita explicitamente a cláusula da NMF, conforme estabelecido no acordo da OMC, em conexão com a aplicação do art. 24. Em geral, nota-se que os princípios subjacentes aos tratados fiscais e às regras de comércio internacional podem ser fundamentalmente incompatíveis.¹⁴⁰³

¹⁴⁰⁰ US – FSC, *RORec, WT/DS108/AB/R*, cit., par. 104–105.

¹⁴⁰¹ Enquanto no capítulo anterior discutimos os conflitos de leis, ou conflitos de regras substantivas, agora centramo-nos nos conflitos de jurisdições. A análise aqui tende a centrar-se na sobreposição de processos judiciais com o objetivo de destacar e prevenir o risco de decisões incompatíveis. O cenário global da propagação crescente da arbitragem obrigatória nos tributos diretos pode resultar em procedimentos paralelos e em decisões incompatíveis. P. J. KUIJPER, *Conflicting rules and clashing courts: the case of multilateral environmental agreements, free trade agreements and the WTO*, International Centre for Trade and Sustainable Development, Geneva, 2010, p. 4, data de consulta 2 outubro 2019, in <https://dare.uva.nl/search?identifier=25c9d639-f114-4905-9c45-f3a09c2cb3e0>.

¹⁴⁰² Cf. A. SALEHIFAR, “The Overlap between Dispute Settlement Mechanisms in World Trade Organization Agreements and Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 72, 12, 2019, pp. 50–51. Quando surge conflito entre uma regra da OMC e uma disposição das CDTs, qual lei deve prevalecer? A resposta não é clara. Nem as regras da OMC nem as CDTs definem adequadamente a sua jurisdição no que diz respeito a questões comerciais relacionadas com impostos.

¹⁴⁰³ S. GOVIND; L. TURCAN, “Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies”, *Derivatives & Financial Instruments*, vol. 19, 5, 2017, pp. 17–18. O procedimento de aplicação do ERL é completamente diferente em relação a tratados fiscais, concentrando-se em

A existência do MAP e do SRL pode induzir uma parte anteriormente relutante em participar em negociações a chegar a rápida conclusão de um MAP.¹⁴⁰⁴ A disponibilidade de um fórum alternativo pode servir para trazer questões à vanguarda e aumentar o debate, levando a resultados qualitativos melhores.³¹² A antiga razão é análoga à argumentação dos entusiastas da arbitragem tributária vinculativa. A arbitragem tributária pode servir para aumentar as possibilidades de as autoridades competentes atingirem a solução dentro do prazo acordado, do mesmo modo que, de outra forma, uma das partes pode avançar com uma arbitragem vinculativa. Da mesma forma, a ameaça de que um Estado pode recorrer ao SRL da OMC pode aumentar as possibilidades de ambas as partes atingirem um recurso legalmente bem fundamentado e rápido.

Desde a perspectiva do direito comparado, dois elementos processuais do procedimento de solução de controvérsias da OMC devem ser transferidos para outros procedimentos de impostos diretos, em particular o MAP e o procedimento de arbitragem, de acordo com o art. 25(5). Primeiro, as regras processuais fixas e detalhadas e, segundo, o mecanismo de execução eficiente.

7.1.4 Procedimentos para resolver conflitos entre acordos da OMC e CDTs

Cabe agora abordar a complexa questão de qual tratado tem prioridade, quando surge um conflito entre um acordo da OMC e CDT. Seria obviamente desejável, para se evitar a duplicação de procedimentos e a conservação de recursos, haver acordos negociados sobre a forma de atribuir jurisdição sobre litígios em relação a acordos internacionais que abranjam assuntos, de forma a esperar que os múltiplos procedimentos de resolução de litígios sejam invocáveis. Mas é difícil ver como isso poderia ser feito pelos próprios sistemas de resolução de disputas.

Na ausência de regras abrangentes sobre a resolução de conflitos nos acordos da OMC e em tratados fiscais, é necessário recorrer à orientação do direito internacional público em geral. Tradicionalmente, os princípios da *lex superior*, *lex posterior* e *lex specialis* são utilizados para identificar qual o mais relevante.

tratados de voluntária aquiescência: o painel ou o ORec emite uma recomendação para que o membro não cumpridor adote certas sugestões. Se o membro não cumprir voluntariamente, as consultas sobre a compensação apropriada serão iniciadas. Somente se não houver acordo sobre indenização é que os membros lesados poderão retaliar. Na prática, o objetivo não é compensar os membros, mas assegurar que as ações violadoras cessem. Os relatórios determinam se as reclamações do reclamante são legítimas e recomendam a solução, mas a implementação do relatório se dá com caráter voluntário. Tal mecanismo criaria problemas para disputas tributárias, já que o principal objetivo dos tratados fiscais é remover o ônus econômico para o contribuinte. Nesse contexto, a rapidez e a segurança jurídica da implementação das conclusões são de suma importância.

¹⁴⁰⁴ Cf. J. K. COGAN, “Competition and Control in International Adjudication”, *Virginia Journal of International Law*, vol. 48, 2, 2007, pp. 416–17. A crescente concorrência entre os tribunais internacionais que resultou da sua recente proliferação tem e continuará a restringir mais eficazmente o poder judiciário internacional e, conseqüentemente, aumentar a probabilidade de que os Estados venham a reconhecer e aderir à autoridade judiciária internacional. A concorrência entre os tribunais pode também conduzir a decisões melhores – e talvez convergentes – a longo prazo.

O princípio da *lex superior* não pode ser aplicado no contexto de um conflito entre os acordos da OMC e CDTs, pois ambos têm o mesmo estatuto de direito internacional, e não pertencem ao mesmo sistema comum. Não pode ser feita, assim, uma comparação hierárquica entre os direitos e obrigações presentes em CDT e os direitos e obrigações previstos em acordos da OMC. Desse modo, o princípio da *lex superior* não permite oferecer resposta num eventual conflito entre CDTs e acordos da OMC. Por sua vez, de acordo com o princípio da *lex posterior*, se dois tratados conflitantes são assinados ou aderidos pelos Estados em disputa, se tratam do mesmo assunto simultaneamente e se são concluídos pelas mesmas partes, o tratado posterior deve prevalecer. Entretanto, no contexto dos acordos da OMC e CDTs, as partes não são idênticas. Os acordos da OMC envolvem um número muito maior de partes do que as CDTs, o que dificulta a aplicação dessa regra. Por sua vez, o princípio da *lex specialis* articula que, quando duas leis governam a mesma situação de fato, a lei que rege um assunto específico, ou seja, a *lex specialis*, prevalece sobre uma lei que rege apenas assuntos gerais, a *lex generalis*.¹⁴⁰⁵ Portanto, ao lidar com aspectos tributários, as CDTs sobrepor-se-iam possivelmente aos acordos da OMC, mas a definição precisa de *lex specialis* torna incerto determinar o âmbito de aplicação e a cobertura substantiva de determinado acordo da OMC ou CDTs.¹⁴⁰⁶

Para casos de conflito de jurisdição, a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (CVDT) vem à tona, quer como tratado em si mesmo, quer como personificação do direito internacional geral na área. As regras de aplicação dos tratados sucessivos relativos ao mesmo objeto podem ajudar a resolver um conflito entre a jurisdição: i) *ratione materiae*, em que a jurisdição é definida em função da matéria. Portanto, de acordo com a natureza substantiva da matéria, define-se se a jurisdição restaria para o SRL da OMC ou, alternativamente, para o MAP e procedimento de arbitragens previstos nas CDTs; ii) *ratione temporis*, no qual a jurisdição é definida em razão do tempo, ou do prazo dentro do qual foi celebrado o tratado. Passa a ser importante na definição da jurisdição a verificação se a CDT já existia na data do acordo da OMC; e iii) *ratione personae*, em que a jurisdição é definida conforme as pessoas signatárias dos acordos da OMC e CDTs.

¹⁴⁰⁵ Cf. J. F. MATHIEU, “Settling NAFTA and WTO Disputes: A Net of Parallel and Contradictory Commitments?”, in Christoph Herrmann, Markus Krajewski, Jörg Philipp Terhechte (eds.) *European Yearbook of International Economic Law 2014*, Springer Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg, 2013, p. 259. Os princípios *lex posterior* e *lex specialis* são limitados em seu escopo e eficácia. Nem sempre conseguem resolver sozinhos todos os conflitos que possam surgir no direito internacional, particularmente no caso de conflitos de jurisdição.

¹⁴⁰⁶ Vide. A. SALEHIFAR, “The Overlap between ...”, cit., pp. 54-56.

A solução internacional de controvérsias não ocorre exclusivamente onde existam lacunas legais; ela pode também resultar de um desacordo sobre a aplicação das normas legais existentes.¹⁴⁰⁷ O fórum alternativo para a solução de controvérsias não é apenas judicial, fornecendo interpretações autorizadas da linguagem ambígua dos tratados; ele pode também ser fórum que institucionalize, com êxito, a solução de disputas, i.e. pode ser bem-sucedido em termos quantitativos, por resolver realmente disputas, e em sentido qualitativo, por fornecer resultados aceitáveis por ambas as partes. A solução antilegalística de disputas fiscais incorporada no Procedimento de Acordo Mútuo (MAP) constitui um fórum de sucesso que institucionaliza a resolução de disputas.¹⁴⁰⁸

Quando a mesma disputa relativa a tributos é capaz de ser resolvida na OMC ou pelo MAP, com potencial arbitragem subsequente, a existência do último pode contestar a legitimidade do ORL. A principal causa de preocupação é que ambos os fóruns reivindicam legitimidade no plano internacional, mas caso ocorram decisões conflitantes, estas poderiam minar a percepção de legitimidade de um sistema pelo outro.

A alternativa para afastar esses conflitos seria a definição restritiva que prevenisse a descoberta de problemas subjacentes. A identidade das disputas em processos judiciais no sentido das partes invocando a mesma lei em relação ao idêntico conjunto de fatos é tecnicamente impossível, uma vez que a causa da ação será sempre diferente em matéria fiscal e comercial.¹⁴⁰⁹

Os painéis e o ORec não podem determinar definitivamente direitos e obrigações ao abrigo de acordos não sejam no âmbito da OMC. Na ausência de alguma disposição que o preveja, podem referir e analisar tais acordos na medida em que seja necessário determinar direitos e obrigações ao abrigo dos acordos da OMC. A rivalidade entre o mecanismo de solução de controvérsias de

¹⁴⁰⁷ I. VAN DAMME, *Treaty interpretation by the WTO appellate body*, Oxford Univ. Press, Oxford, 2009, p. 112. Todos os sistemas normativos estão familiarizados com o conceito de lacunas. As lacunas são particularmente agudas nos tratados, pois estes são frequentemente redigidos em termos gerais. A resposta a tais lacunas dependerá muitas vezes da jurisdição de um determinado tribunal ou corte. Só se a lei aplicável for geral, o que significa que todas as leis internacionais se aplicam, poderia surgir a questão de *non liquet* do sistema jurídico internacional. Entretanto, se não existir uma lei da OMC sobre a questão, não há reivindicação perante a OMC e, portanto, também não há jurisdição para declarar *non liquet*.

¹⁴⁰⁸ V. BEYER, "Income Tax in the WTO...", cit., p. 46.

¹⁴⁰⁹ P. J. KUIJPER, *Conflicting rules and ...*, cit., p. 37, faz esta observação no contexto das ACLs e da lei da OMC, mas as preocupações são essencialmente as mesmas quando se considera CDTs e uma lei da OMC.

tributos e do comércio internacional pode ocorrer, uma vez que os dois regimes são aplicáveis a um conjunto de fatos.¹⁴¹⁰

Existe uma série de situações práticas em que são aplicáveis os dois conjuntos de regras, os de tributação e os de comércio internacional. Embora os casos de discriminação *de jure* a que se aplica o art. 24 do CMOCDE sejam limitados, é perceptível a possibilidade, em tese, de sobreposição entre as disposições de não discriminação contidas no GATT e no GATS, bem como aquelas presentes nas CDTs. Pode ocorrer, por exemplo: i) quando um Estado discrimina *de jure* contra não nacionais residentes ou estabelecimentos estáveis parceiros de um tratado fiscal nos termos do art. 24 do CMOCDE¹⁴¹¹, pode aplicar-se a cláusula do TN do GATS tal como disposições não discriminatórias presentes na CDT; ii) quando surge uma disputa de preços de transferência e, dependendo dos fatos específicos, o litígio pode enquadrar-se como discriminação no âmbito do GATT ou do GATS, ou, potencialmente, como litígio relativo aos subsídios ao abrigo do ASCM. Além disso, os arts. 7 ou 9 da CMOCDE, que tratam de questões de preços de transferência potencialmente aplicáveis. Portanto, parece evidente que a sobreposição substantiva de ambos os conjuntos de regras pode levar a situações em que a solução de controvérsias para a tributação e o comércio internacional rivalizem entre si.

O SRL na OMC segue, geralmente, as regras estabelecidas no ERL. Por sua vez, o procedimento amigável (MAP) nas CDTs do sistema tributário internacional, apesar do caráter bilateral, é muito similar nos mecanismos de resolução de litígios.

A dupla tributação internacional pode resultar em que duas jurisdições procurem tributar as mesmas transações ou atividades. Embora as CDTs resolvam diretamente a maioria desses casos, a dupla tributação internacional pode permanecer onde duas jurisdições discordem sobre a interpretação ou a aplicação de uma disposição do Tratado.¹⁴¹²

Em determinadas circunstâncias, as autoridades competentes podem negar acesso ao MAP. Esse pode ser o caso em que a provisão antiabuso do Tratado seja desencadeada, em que uma grave violação do direito interno resulte na imposição de sanções significativas, ou quando o direito constitucional interno impede a autoridade competente de iniciar o MAP. O próprio BEPS, a ação

¹⁴¹⁰ Cf. R. MICHAELS; J. PAUWELYN, *Conflict of Norms...*, cit., p. 35. O conflito entre áreas do direito internacional podem denominar-se conflitos de “*branches of international law*”. Por exemplo, o direito da OMC e os direitos humanos, cada qual com seus interesses governamentais concebíveis.

¹⁴¹¹ OECD Model Tax Convention, art. 24.1 e art. 24.3.

¹⁴¹² *Vide*: “DISPUTE RESOLUTION-OECD”, data de consulta: 1 setembro 2019, in <<https://www.oecd.org/tax/dispute/>>.

14, reconheceu o problema de que, às vezes, a incerteza, a partir do direito de acesso ao MAP, pode criar e procurou atualizar o comentário do CMOCDE para proporcionar mais clareza quanto à existência de tais situações.

A decisão de um membro iniciar uma disputa e um processo escapa, em grande parte, ao âmbito de análise pelos painéis ou pelo AB. Os requisitos brandos são bem ilustrados pela disputa ARGENTINA-FINANCIAL SERVICES, que tratou de uma série de medidas de imposto de renda argentino¹⁴¹³. O Panamá, país queixoso, foi inicialmente considerado pela Argentina uma jurisdição não cooperante. No entanto, quando o Painel foi estabelecido, a Argentina incluiu o Panamá na lista de países cooperantes. Entretanto, nem o Painel nem o ORec consideraram que essa alteração de estatuto do Panamá afetaria o seu direito de apresentar queixa ao abrigo do ERL. Ao mesmo tempo, não consideraram que se deveria interferir no amplo poder discricionário concedido ao Panamá para decidir se deve apresentar queixa contra outro membro ao abrigo do ERL, nem se tal reclamação seria proveitosa para o país. Desse modo, observa-se que qualquer reclamação nos termos do art. II:1 do GATS relativo a um alegado tratamento menos favorável que é objeto da queixa não tem necessariamente de se referir à parte queixosa no litígio, o Panamá.¹⁴¹⁴

Como já mencionado, o art. 1.1 e 23.1 do ESL preveem a jurisdição exclusiva e obrigatória da OMC no que diz respeito a qualquer alegada violação dos acordos cobertos. No entanto, ter sido determinado o âmbito da jurisdição do ORL não significa necessariamente que qualquer litígio abrangido por esse âmbito seja automaticamente sujeito a adjudicação por um Painel ou pelo ORec. Nesta questão, destaca-se o caso MEXICO-TAXES ON SOFT DRINKS. O Painel, em resposta ao pedido do México de declinar a jurisdição a favor de um Painel na NAFTA, observou que não está em condições de escolher livremente se deve ou não exercer a sua jurisdição.¹⁴¹⁵ Se um Painel pode optar por não exercer a sua jurisdição em um caso particular, não estaria a desempenhar as suas

¹⁴¹³ *RORec, WT/DS453/AB/R*, cit., par. 5.5. A Argentina classifica os países como “cooperantes” ou “não cooperantes” para fins de transparência fiscal. Por muitos anos, o Panamá foi classificado como não cooperante. Na sequência da criação do Painel, o Panamá foi incluído na lista de países cooperantes, embora não estivesse em vigor uma convenção de dupla tributação ou acordo de troca de informações com a Argentina, e não se estivesse negociando tais pactos. Na prática, em proveito do Panamá, não havia mais razões para persistir na disputa.

¹⁴¹⁴ ARGENTINA-FINANCIAL SERVICES, *RPa, WT/DS453/R*, cit., par. 7.195-196.

¹⁴¹⁵ MEXICO- TAXES ON SOFT DRINKS, *RPa, WT/DS308/R*, cit., par. 7.4-7.8. Ao considerar o pedido do México, o Painel primeiro observou que, de fato, tem jurisdição para ouvir as reivindicações dos EUA. No entanto, esclareceu, o pedido do México era que o Painel deveria recusar-se a exercer a jurisdição. Deste modo, o painel abordou a questão de ter a discricão de recusar exercer a jurisdição para ouvir e decidir um caso devidamente trazido antes dele. Neste ponto, recordou a função dos Painéis, tal como estabelecido no art. 11 do ERL, no sentido de que o objetivo é resolver a questão em casos específicos e assegurar uma solução positiva para disputas. Desse modo, observa que o Painel parece não estar em condições de escolher livremente se deve exercer a jurisdição. Também se referiu aos arts. 3.2, 19.2 e 23 da ERL, a esse respeito.

funções. O ORec também não encontrou problema com essa visão do Painel, mas esclareceu que podem existir outras circunstâncias em que apareçam impedimentos jurídicos que impeçam um Painel de decidir sobre o mérito das reivindicações que estão perante ele.¹⁴¹⁶ Isto é, em última instância, o ORec deixou transparecer que pode recusar o exercício da sua própria jurisdição em determinadas situações, sem esclarecer, entretanto, quais seriam os casos.¹⁴¹⁷

7.2 Apreciando a sobreposição de acordos OMC e tratados fiscais

O argumento de que a resolução de litígios no seio da OMC pode não ser capaz de ter em conta as complexidades das regras tributárias não parece sustentável. Muito já se argumentou que as disposições de não discriminação da OMC não podem ser aplicadas a tributos diretos sem qualificação, mas essa posição parece ter sido superada, incluindo a tributação direta no campo de abrangência dos acordos da OMC.¹⁴¹⁸

Existem razões de política tributária que justificam cláusulas gerais de exceção no âmbito do GATT e do GATS. Por exemplo, vários países têm isenções tributárias para o frete marítimo e os rendimentos das aeronaves de empresas estrangeiras, geralmente em base recíproca; entretanto, um acordo dessa natureza não é oferecido a todos países. O requisito de reciprocidade torna-se, portanto, incompatível com a cláusula da nação mais favorecida (NMF), uma vez que discrimina aqueles países que não são capazes de propiciar uma contrapartida. Os países podem também, como parte das medidas antielisão em seus sistemas fiscais, incluir disposições destinadas a coibir certas práticas, como por exemplo: regimes CFC baseados em países incluídos em lista negra (BLC); regras que imponham requisitos específicos para a dedução dos pagamentos efetuados aos

¹⁴¹⁶ MEXICO-TAXES ON SOFT DRINKS, *RORec*, WT/DS308/AB/R, cit., par. 54.

¹⁴¹⁷ Referências adicionais. *Vide*: E. BAISTROCCHI (ED.), *A global analysis of tax treaty disputes: BRICS countries and beyond*, Cambridge University Press, Cambridge [UK], 2017; C. P. BOWN; J. PAUWELYN (EDS.), *The Law, Economics and Politics of Retaliation in WTO Dispute Settlement*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010; E. VAN DER BRUGGEN, “Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an ‘International Tax Court?’”, *INTERTAX*, vol. 29, 8/9, 2001; T. CARPENTER; M. JANSEN; J. PAUWELYN (EDS.), *The Use of Economics in International Trade and Investment Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017; C. DELPIANO LIRA, “El mecanismo de solución de diferencias de la OMC. Un elemento de seguridad y previsibilidad en el sistema multilateral de comercio”, *Revista de derecho (Coquimbo)*, vol. 18, 1, 2011; R. DESAX, “Taxpayer Status in the Course of Dispute Settlement under WTO Law”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht); G. SHAFFER; M. ELSIG; S. PUIG, “The extensive (but fragile) authority of the WTO Appellate Body”, *Law and Contemporary Problems*, vol. 79, 1, 2016; WORLD TRADE ORGANIZATION, *A handbook on the WTO dispute settlement system*, Second edition, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom New York, NY Port Melbourne, VIC, 2017.

¹⁴¹⁸ Os tributos diretos são muito mais afetados pelas provisões de tratamento nacionais do que os tributos indiretos. Na prática, os tributos diretos são mais sofisticados do que outros impostos sobre os bens e serviços, porque são tipicamente impostos sobre o rendimento total ou lucros do contribuinte. Também é mais fácil evitar impostos diretos movendo ativos e ganhos entre jurisdições tributáveis que diferem em alíquotas de imposto e bases fiscais. Cf. H. J. AULT; J. SASSEVILLE, “Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration”, *World Tax Journal*, 2010, p. 123.

residentes de certos países. Por exemplo, no ARGENTINA-FINANCIAL SERVICES¹⁴¹⁹ constatou-se que a similaridade no âmbito do GATS é mais complexa do que no âmbito do GATT, tendo em conta o fato de as disposições de não discriminação se aplicarem aos serviços e prestadores de serviço. Assim, parece que se criou uma oportunidade de distinção, para fins fiscais, entre prestadores de serviços domésticos e estrangeiros com base na sua residência.

A seguir, apresentam-se os potenciais conflitos de jurisdição entre três acordos da OMC (GATT, GATS e ASCM) e as CDTs.

7.2.1 Conflitos GATT e CDTs

O GATT 1994 não contém regras explícitas para as medidas de tributação direta. Como os relatores do acordo aparentemente estavam cientes da possibilidade de as incluir, alguns presumem que essa omissão deve ter sido deliberada, especialmente à luz do fato de que a disputa *US-DISC* concluiu, inequivocamente, pela aplicabilidade do GATT às medidas fiscais de tributos diretos, ainda que nos termos do art. XVI do GATT relativo aos subsídios.¹⁴²⁰

Uma vez que tanto o GATT como as CDTs constituem tratados de direito internacional público, o art. 30 da CVDT sobre tratados sucessivos poderá ser aplicado.¹⁴²¹ Como nenhuma disposição semelhante ao art. 2103(2) do NAFTA pode ser encontrada no acordo da OMC, é necessário fundar-se no art. 30(4), no qual se prevê a situação em que nem todas as partes no

¹⁴¹⁹ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RORec*, *WT/DS453/AB/R*, cit., par. 6.38-41. O ORec examinou o termo “similar” no art. II:1 e no art. XVII do GATS e considerou que o conceito de “similaridade” de serviços e prestadores de serviço nos termos dos art. II:1 e XVII:1 está preocupado com a relação competitiva dos serviços e fornecedores de serviços. Observou também que o que está a ser comparado com a “similaridade” é diferente no contexto do comércio de bens e do comércio de serviços. Os art. II: 1 e XVII: 1 referem-se a “serviços e fornecedores de serviço”. Em contrapartida, os art. I:1, III:2 e III:4 do GATT 1994 referem-se a “produtos semelhantes”, mas não incluem uma referência a “produtos similares”. Determinou que um painel, avaliando o termo “similaridade” de serviços e prestadores de serviço no contexto particular do art. II:1 e do art. XVII:1, deve empregar os mesmos critérios utilizados para avaliar a “similaridade” no contexto do comércio de mercadorias, porém devem ser adaptados para dar conta das especificidades do comércio de serviços.

¹⁴²⁰ *RPa*, *United States Tax Legislation (DISC)*, adotado 7-8 Dezembro 1981, *BISD 23S/98 e 28S/114*, cit.

¹⁴²¹ EC-POULTRY, *RORec*, *European Communities-Measures Affecting the Importation of Certain Poultry Products*, *WT/DS69/AB/R*, 1998, par. 78–80. O ORec rejeitou o apelo da CE e não encontrou nenhum erro reversível nas conclusões do painel. Embora o painel tenha rejeitado o argumento das Comunidades Europeias, o ORec deixou claro que o recurso às regras da CVDT subsequentes é desnecessário, porque o próprio acordo da OMC resolve a questão da relação entre o programa CE e o acordo de 1994 referente a oleaginosas. Especificamente, o ORec explicou que o acordo de oleaginosas não havia sido integrado no acordo da OMC, pois era simplesmente um acordo bilateral realizado no âmbito do GATT 1947, o qual não vem referido em nenhum anexo do acordo da OMC. Além disso, uma vez que não é acordo multilateral assumido por todas as partes contratantes do GATT, o ORec declarou que o acordo sobre as oleaginosas não é “decisão” seguida pelas partes contratantes do GATT que orientam a OMC ao abrigo do acordo OMC art. XVI: 1.

tratado anterior são partes do último e, assim, parecem aplicar-se no contexto do comércio vs. tributos.¹⁴²²

Uma limitação importante é imposta pelo título do art. 30 do CVDT: que ambos os tratados têm de tratar do mesmo assunto. Argumentou-se que, em caso de conflito, a questão do assunto parece estar implícita. Entretanto, uma sobreposição incidental não pode ser suficiente para cumprir a condição de se relacionar com o mesmo assunto. As conclusões da *International Law Commission (United Nations)* indicam que, no contexto da fragmentação do direito internacional, conflitos entre as regras são fenômeno jurídico recorrente.¹⁴²³ Cada ordem jurídica também está familiarizada com formas de lidar com elas. Máximas como *lex specialis* ou *lex posterior* são aplicadas pela maioria dos sistemas jurídicos e em direito internacional.¹⁴²⁴

Baseando-se nos *travaux préparatoires* da CVFT sugeriu-se que ambos os tratados precisam de ser de níveis comparáveis, em termos gerais. Nesse caso, parece difícil argumentar que as CDTs e o GATT cumpram os requisitos do art. 30. Portanto, a aplicabilidade simultânea das CDTs e do GATT não pode ser excluída com base no art. 30 da CVDT.¹⁴²⁵

Outro importante argumento que foi trazido pela jurisprudência baseia-se no conceito jurídico de *estoppel*, que é considerado um princípio geral do direito internacional, podendo impedir que alguém apresente uma reclamação em particular.¹⁴²⁶ Argumenta-se que a maioria dos membros

¹⁴²² North American Free Trade Agreement (NAFTA) 32 I.L.M. 289 e 605 (1993), Section 2103(2) subordina o NAFTA a qualquer tratado fiscal celebrado por um membro. De modo que nada no NAFTA afetará os direitos e obrigações de qualquer parte em qualquer CDT. Em caso de inconsistência entre o NAFTA e qualquer CDT, esse tratado prevalecerá na medida da inconsistência.

¹⁴²³ Os potenciais conflitos jurídicos entre o comércio e outros setores políticos são agravados por três forças. Em primeiro lugar, a dinâmica do sistema de resolução de litígios (SRL), prevista na OMC, suscita preocupações de que a OMC possa alargar o seu alcance para além do comércio internacional e, assim, invadir outras políticas; simultaneamente, isso, adicionado ao êxito do SRL da OMC, dá força ao argumento de que a OMC atue como regime “autônomo” capaz de esculpir uma esfera própria no contexto mais vasto do direito internacional público. Em segundo lugar, a expansão de tratados internacionais e os tribunais internacionais que alimentam a fragmentação do direito internacional. Em terceiro lugar, a corrida para celebrar acordos de integração regionais (AIRs) que contenham várias regras relacionadas com o comércio; a WTO *plus* ou WTO *minus* pode reformular substancialmente os direitos e obrigações apreciados pelos membros ao abrigo dos acordos da OMC. Cf. C. WU, “In Search of Coherence”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 259-260..

¹⁴²⁴ M. KOSKENNIEMI, “Fragmentation of international law: difficulties arising from the diversification and expansion of international law. Report of the Study Group of the International Law Commission”, 2006, Geneva, p. 20.

¹⁴²⁵ M. LENNARD, “Navigating by the Stars...”, cit., p. 71.

¹⁴²⁶ M. L. WAGNER, “Jurisdiction by Estoppel in the International Court of Justice”, *California Law Review*, vol. 74, 5, 1986, p. 1.777-1.784.

da OMC celebrou CDTs entre si e que esse fato, por si só, os levaria a não tomarem medidas contra os seus parceiros nos CDTs por violação do GATT (*estoppel*).¹⁴²⁷

Uma CDT concluída após a adesão ao Acordo do GATT não seria contestada como incompatível com a OMC pelas partes, uma vez que esses dois Estados renunciaram aos seus direitos relacionados com as respectivas obrigações do GATT. Como as CDTs são, em geral, concluídas bilateralmente, eles levam em consideração a relação especial que exista entre os dois Estados e são negociadas com base na reciprocidade. Qualquer obrigação de tratamento nacional (TN) mais amplamente aplicável em relação aos impostos sobre a renda do que aquela negociada no tratado tributário e, *a fortiori*, qualquer extensão da obrigação da NMF do GATT aos tratados tributários reduziria a sua natureza recíproca e favoreceria injustamente os membros da OMC que não concluíram um tratado tributário (argumento do *free rider*). Por outro lado, não há como assegurar que os países que não são parte da CDT bilateral em análise, ou que não conseguiram negociar termos tão favoráveis quanto os seus concorrentes, podem ter interesse em contestar uma CDT perante o ERL.¹⁴²⁸

A *estoppel* foi levantada em vários casos, em face dos Painéis e do ORec, mas, até agora, não resultou em contestação bem-sucedida aos processos da OMC.¹⁴²⁹ Na verdade, parece ser muito duvidoso que a mera conclusão de uma CDT seja suficiente para assegurar a preclusão em relação ao GATT. Para haver precedente convincente seria necessário estabelecer que um membro estava consciente da sua violação do GATT ao concluir a CDT e que o parceiro do Tratado, demandado no processo da OMC, se baseou nas garantias do primeiro membro de não contestar determinada medida de tributação no âmbito do GATT. Na prática, parece muito pouco provável que essa condição seja cumprida.

No curto a médio prazo, a melhor maneira de abordar o fórum de escolha entre os tribunais internacionais é regulamentar explicitamente sobreposições nos tratados pertinentes. Os princípios

¹⁴²⁷ *Vide*: GUATEMALA-CEMENT II, RPa, WT/DS156/R, cit., par. 8.23. A Guatemala usou os conceitos de “aquiescência” e “*estoppel*” em apoio dos seus argumentos. Nota-se que a “aquiescência” equivale a “silêncio qualificado”, em que o silêncio em face de acontecimentos que reclamam uma reação de algum tipo pode ser interpretado como suposto consentimento. O conceito de *estoppel*, também invocado pela Guatemala em apoio do seu argumento, é semelhante ao da aquiescência. A *estoppel* baseia-se na opinião de que, quando uma parte foi induzida a agir, confiando nas garantias de outra parte, de tal forma que seria prejudicada se a outra parte mais tarde mudasse de posição; tal mudança de posição é “*estopped*”, que se opõe.

¹⁴²⁸ S. VAN THIEL, “General Report...”, cit., p. 23.

¹⁴²⁹ Num caso interessante, a Argentina alegou que o Brasil não agiu de acordo com o princípio da boa-fé, ao recorrer ao mecanismo da solução de controvérsias do Mercosul e, em seguida, ao sistema de solução de controvérsias da OMC em relação à mesma disputa. Cf. ARGENTINA-POULTRY ANTI-DUMPING DUTIES, RPa, *Argentina – Definitive Anti Dumping Duties on Poultry from Brazil*, WT/DS241/R, 2003, par. 4-17.

gerais da lei simplesmente não o farão.¹⁴³⁰ Por mais que seja desejável e possa contribuir para a previsibilidade nas relações jurídicas entre os Membros da OMC, à luz da jurisprudência recente, afigura-se possível que um Painel não irá explicitamente regular possíveis conflitos entre Tratados.

Em PERU-AGRICULTURAL PRODUCTS¹⁴³¹, o ORec chegou à conclusão de que a Guatemala não renunciou claramente ao seu direito de recorrer ao Sistema de Resolução de Litígios (SRL). As conclusões foram alcançadas, independentemente do estado do ACL, como não sendo ratificadas por ambas as partes. Igualmente, não se constatou de que forma poderia ter sido considerado que a Guatemala agira contrariamente às suas obrigações de boa-fé nos termos dos arts. 3.7 e 3.10 do ERL quando iniciou os processos para contestar a coerência do mecanismo PRS (*Price Range System*) com os acordos abrangidos pela OMC.

O RORec do MEXICO-TAXES ON SOFT DRINKS¹⁴³², no que diz respeito às cláusulas de jurisdição exclusivas em ACLs, defendeu que os membros poderiam concordar *ex facto* com um conjunto específico de matérias excluídas da resolução de litígios da OMC, tais como os abrangidos pelo âmbito de aplicação de uma CDT.¹⁴³³ Quando os Estados se privarem explicitamente do seu poder de julgar um conjunto de disputas, os Painéis devem respeitar tais cláusulas na medida em que os direitos de terceiros permaneçam inalterados. Por conseguinte, em hipótese, afigura-se possível que um Painel se abstenha de exercer a sua jurisdição, desde que as condições necessárias sejam cumpridas.¹⁴³⁴

¹⁴³⁰ Cf. J. PAUWELYN; L. E. SALLES, “Forum Shopping before International Tribunals: (Real) Concerns, (Im)Possible Solutions”, *Cornell International Law Journal*, vol. 42, 1, 2009, p. 117. Para que cláusulas explícitas de um Tratado tenham efeito, os tribunais internacionais, incluindo o ORec da OMC, devem estar prontosa referir-se a essas cláusulas, mesmo que tenham sido incluídas em outro tratado.

¹⁴³¹ RORec, *Peru – Additional Duty on Imports of Certain Agricultural Products*, WT/DS457/AB/R, 2015, par. 5.28. n. 109.

¹⁴³² *Vide*: MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, RORec, WT/DS308/AB/R, cit., par. 40–49. O ORec examinou a conclusão do Painel de que não tinha nenhuma discricionariedade para recusar exercer a sua jurisdição nesse caso. Observou que os Painéis têm o direito de determinar se têm jurisdição em determinado caso, bem como de determinar o âmbito de sua jurisdição. Também observou que não se segue necessariamente da existência desses poderes adjudicativos inerentes, desde que a jurisdição tenha sido validamente estabelecida, que os Painéis da OMC tenham autoridade para recusar a regra sobre a totalidade das reivindicações que estão diante deles em disputa.

¹⁴³³ J. PAUWELYN, “How to Win a World Trade Organization Dispute Based on Non-World Trade Organization Law?”, *Journal of World Trade*, 2003, p. 1012. Um tratado que conceda jurisdição exclusiva a outro tribunal impedirá que os Painéis da OMC exerçam jurisdição em litígio.

¹⁴³⁴ V. BEYER, “Income Tax in the WTO...”, cit., p. 57.

7.2.2 Conflitos GATS e CDTs

O GATS fornece orientações explícitas sobre a interação das questões fiscais e comerciais no seu art. XXII.¹⁴³⁵ De fato, o art. XXII:3 do GATS proíbe os membros de utilizar os procedimentos de solução de controvérsias da OMC para contestar medidas fiscais inconsistentes com o GATS sempre que a medida em questão se enquadre no âmbito de uma CDTs. Em caso de desacordo sobre se uma medida se enquadra no âmbito de um tratado fiscal, os membros podem recorrer ao Conselho de Comércio de Serviços (CCS). Alguns membros da OMC também inseriram disposições especiais em seus tratados fiscais para manter a supremacia dos seus tratados sobre o GATS e para evitar conflitos entre os dois procedimentos de resolução de litígios.¹⁴³⁶

No caso do conflito com a CDT existente à data da entrada em vigor do GATS, a Nr. 11¹⁴³⁷ ao art. XXII:3 do GATS reserva a resolução da disputa para os Estados contratantes sob o CDT. Neste caso, a questão do escopo de um acordo fiscal só pode ser resolvida com base nos procedimentos do GATS (ao invés de um procedimento de tratado fiscal) se ambas as partes concordarem. Com relação às CDTs subsequentes, o GATS prevê que qualquer um dos membros pode trazer a questão jurisdicional ao Conselho de Comércio de Serviços (CCS), que encaminhará o assunto à arbitragem para decisão, que será final e obrigatória para os membros.

Da análise do art. XXII:3 persistem algumas questões que podem ser classificadas como resultantes de *ratione materiae*, *ratione temporis* e *ratione personae*.

¹⁴³⁵ J. E. FARRELL, *The interface of international ...*, cit., pp. 190–191. Durante as etapas posteriores das negociações da Rodada Uruguia, os Estados Unidos expressaram preocupação com a influência do GATS sobre a política tributária. Em particular, queriam maior flexibilidade nos termos do art. XIV (cláusula de exceções gerais) para garantir que as empresas fossem tributadas “de forma justa e equitativa”. As autoridades fiscais dos EUA argumentaram que a questão da discriminação fiscal seria melhor abordada no caso de um tratado fiscal excluir totalmente qualquer provisão relativa a medidas tributárias no GATS. Outros países opuseram-se a esse pedido, acreditando que poderia potencialmente sujeitar as empresas estrangeiras a impostos mais elevados em comparação com as contrapartes domésticas. Em resposta, os Estados Unidos ameaçaram impor restrições fiscais diversas. Buscando-se o consenso, decidiu-se que as medidas fiscais que afetam os fornecedores de serviços não exigem nenhuma justificação nos termos do art. XIV (d) (exceções gerais), a menos que violem alguma obrigação ou compromisso do acordo. A Nr. 6 foi anexada ao art. XIV (d) para esclarecer e ampliar o significado de [medidas] destinadas a garantir a imposição equitativa e efetiva ou cobrança de impostos diretos, e a Nr. 11 foi anexado ao art. XXII:3, dando mais proteção aos tratados celebrados antes da entrada em vigor do GATS.

¹⁴³⁶ S. SHARMA, “The Interaction of Mutual Agreement Procedures and art. XXII: 3 GATS”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 543.

¹⁴³⁷ Nr. 11 do art. XXII:3 do GATS: “Com respeito aos acordos destinados a evitar a dupla tributação, vigentes na data de entrada em vigor do Acordo Constitutivo da OMC, tal questão só poderá ser levada perante o Conselho para o Comércio de Serviços com o consentimento das duas partes do Acordo.”

7.2.2.1 Ratione materiae – o âmbito de um acordo relativo à prevenção da dupla tributação

O comentário à CMOCDE observa que a expressão “esteja compreendida no âmbito” (*falls within the scope*) é inerentemente ambígua.¹⁴³⁸ Esta ambiguidade é complicada pelo fato de o acordo necessitar de se destinar a evitar a dupla tributação. Propõe-se que o termo “relacionar” (*related*) é uma peculiaridade da versão inglesa do texto e não deve ter muito peso. As versões francesas e espanholas, igualmente autênticas, omitem inteiramente o termo “relacionar” e indicam fortemente que a medida tem de se enquadrar no âmbito do acordo internacional para evitar a dupla tributação; resta determinar, no entanto, o âmbito desse acordo¹⁴³⁹.

O art. XXII:3, não deve ser lido como isenção geral de todas as medidas abrangidas pelo âmbito de um acordo que contenha as palavras “dupla tributação” em seu título. Se esse fosse o caso, um membro poderia essencialmente contratar fora da cláusula de TN relativamente a determinados outros membros. De igual modo, afigura-se restritivo interpretar o art. XXII:3; em geral, não se aplica a outros acordos que contenham um capítulo sobre a prevenção da dupla tributação. No mínimo, as alegadas violações de TN relativas a medidas abrangidas pelo âmbito de aplicação dessas disposições devem ser inadmissíveis nos termos do art. XXII:3. Assim, afigura-se que as disposições específicas de uma CDT devem ser examinadas no contexto do acordo em que são colocadas para determinar o âmbito respectivo.

A abordagem diferente das CDTs no art. XIV(e) do GATS não contradiz esses achados. A diferença de redação entre o art. XIV(e) e o art. XXII:3 do GATS permite que o mesmo CDT seja um “acordo internacional a evitar a dupla tributação” ao abrigo deste último, e um “outro acordo ou convênio que contenha disposições destinadas a evitar a dupla tributação” no primeiro.

É geralmente reconhecido que as CDTs têm uma série de objetivos, sendo apenas um deles o de evitar a dupla tributação. É possível argumentar que, por exemplo, as regras de não discriminação não lidam com o objetivo principal dos tratados fiscais para evitar a dupla tributação, mas as disposições de não discriminação são uma característica usual em muitos tratados fiscais.¹⁴⁴⁰

¹⁴³⁸ CM OECD, Comentários de art. 25, par. 88-92.

¹⁴³⁹ No texto em inglês, o art. XXII:3, lê-se: “A Member may not invoke Article XVII, either under this Article or Article XXIII, with respect to a measure of another Member that falls within *the scope* of an international agreement between them *relating* to the avoidance of double taxation. No texto em francês do art. XXII:3, lê-se: “Un Membre ne pourra pas invoquer l’article XVII, que ce soit au titre du présent article ou au titre de l’article XXIII, pour ce qui est d’une mesure d’un autre Membre qui *relève* d’un accord international conclu entre eux *pour* éviter la double imposition.” Na versão espanhola, lê-se: “Ningún Miembro podrá invocar el artículo XVII en virtud del presente artículo o en virtud del artículo XXIII *con respecto* a una medida de otro Miembro que esté comprendida en el *ámbito* de un acuerdo internacional entre ellos *destinado* a evitar la doble imposición.”

¹⁴⁴⁰ K. VAN RAAD, *Nondiscrimination in international tax law*, cit., p. 3.

Assim, uma medida discriminatória deve ser excluída do SRL da OMC, o que se insere no âmbito da provisão de não discriminação de uma CDT. No entanto, esta situação é ainda mais complicada pelo fato de a obrigação de não discriminação das CDTs abranger apenas casos de discriminação direta. Por conseguinte, os alegados casos de discriminação *de facto* podem ainda estar sujeitos à resolução de litígios da OMC, desde que não tenham sido especificados no âmbito da CDT em questão.¹⁴⁴¹

Adicionalmente, pode-se argumentar que o art. XXII:3 prescreve o procedimento amigável como o foro mais adequado no que diz respeito às medidas fiscais. As autoridades tributárias competentes participam diretamente em negociações e podem alcançar resultados mais adequados em tempo mais curto que seria o caso dos processos da OMC. Portanto, nessa acepção, a disposição do GATS teria sido incluída para impedir que os painéis da OMC e o ORec interferissem com soberania estatal em matéria de medidas fiscais diretas.¹⁴⁴²

Em qualquer dos casos, um Painel que avalie o art. XXII:3 vai, inevitavelmente, enfrentar a questão de adotar abordagem inclusiva ou excludente das medidas fiscais diretas. Uma interpretação restritiva ou alargada do termo “âmbito” pode ser justificada, dependendo da preferência de jurisdição, SRL da OMC ou MAP nas CDTs. Delineiam-se, assim, os parâmetros do que é legalmente admissível nos termos do art. XXII:3. Quando um Painel ou o ORec enfrentam a matéria, temos aí, finalmente, desenhado o limite das considerações que excedem a letra da lei.¹⁴⁴³

7.2.2.2 *Ratio temporis* – CDT pré-existente aquando do Acordo da OMC

O foco deste item é a formulação adotada na nota de rodapé 11 do art. XXII:3. Do mesmo modo que relativamente a todo o art. XXII:3, ainda não há atualmente nenhuma interpretação consolidada emanada dos procedimentos da ORL da OMC. Recorde-se que a Nr. 11 prevê, “*com respeito aos acordos destinados a evitar a dupla tributação*”, que a questão sobre o âmbito do acordo só pode ser submetida à arbitragem com o consentimento de ambos os Estados-membros.

Há certas questões que surgem nesse contexto. Em primeiro lugar, a Nr. 11 refere-se genericamente à data de entrada em vigor do acordo OMC. Geralmente, o art. 24.3 da CVDT prevê que “*Quando o consentimento de um Estado em ficar vinculado por um tratado for manifestado em data*

¹⁴⁴¹ L. FRIEDLANDER, “The role of non discrimination clauses in bilateral income tax treaties after GATT 1994”, *British Tax Review*, vol. 47, 2, 2002, pp. 80–82.

¹⁴⁴² R. GREEN, “Antilegalistic Approaches to Resolving ...”, cit., p. 92.

¹⁴⁴³ S. SHARMA, “The Interaction of Mutual Agreement Procedures and art. XXII: 3 GATS”, cit., pp. 569–571.

posterior à da sua entrada em vigor, o tratado, salvo disposição do mesmo em contrário, entra em vigor relativamente a esse Estado nessa data”.

Por sua vez, a última sentença do art. XIV:1 do Acordo Constitutivo da OMC prevê que “*uma aceitação após a entrada em vigor deste Acordo entrará em vigor 30 dias após a data de tal aceitação*”. Assim, é concebível que a data de entrada em vigor do acordo da OMC na Nr. 11 signifique a data de entrada em vigor entre as partes litigantes. Caso o queixoso ou o demandado tenha aderido após 1995, a data relevante seria, assim, 30 dias após a aceitação por esse membro, tal como previsto no protocolo de adesão.¹⁴⁴⁴

Esta interpretação poderia continuar a ser apoiada pela forte presunção contra a aplicação retroativa dos tratados.¹⁴⁴⁵ Entretanto, esta situação é um pouco diferente de um pedido retroativo, uma vez que o acordo da OMC aqui não se aplica a fatos ou atos de um Estado antes da sua entrada em vigor. Em vez disso, a nota de rodapé parece prever uma data de corte após a qual não é necessário ter o consentimento de ambas as partes litigantes para submeter a questão do âmbito da CDT ao MAP ou à arbitragem.

A linguagem adotada no último período do art. XIV:1 do acordo constitutivo da OMC, indica que, no contexto do acordo da OMC, a “*entrada em vigor do acordo constitutivo da OMC*” refere-se à data em que a OMC foi estabelecida, 1 de janeiro de 1995. Para apoiar esta linha de argumentação, os protocolos de adesão dos novos membros preveem que “*Após a entrada em vigor do presente protocolo... [o país] adere ao acordo da OMC*”¹⁴⁴⁶. Não afirmam que, no momento da entrada em vigor do protocolo, o acordo da OMC entra em vigor no que diz respeito a esse Estado. Por conseguinte, afigura-se coerente compreender a “*entrada em vigor do acordo constitutivo da OMC*” para referir à sua entrada em vigor original e não à data em que o acordo se tornou vinculativo entre as partes litigantes.¹⁴⁴⁷

¹⁴⁴⁴ WTO, *Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization (WTO Agreement)*, 1867 UNTS 154, 1994.

¹⁴⁴⁵ Conforme o art. 28. da CVDT, assegura-se a aplicação não retroativa dos tratados. Desse modo a Convenção de Viena isola um ato que teve lugar antes da entrada em vigor de um Tratado. *Vide*: BRAZIL – DESICCATED COCONUT, *RORec, Brazil – Measures Affecting Desiccated Coconut*, WT/DS22/AB/R, 1997, par. 11.

¹⁴⁴⁶ *Protocol of Accession of Afghanistan*, WT/L/974, 2015, par. 1, 8. “Par. 1 Após a entrada em vigor do presente protocolo, nos termos do Parágrafo 8, a República Islâmica do Afeganistão adere ao acordo da OMC nos termos do artigo XII desse acordo e, assim, torna-se membro da OMC. Par 8. O presente protocolo entrará em vigor no trigésimo dia seguinte ao dia em que tiver sido aceite pela República Islâmica do Afeganistão.” (tradução nossa).

¹⁴⁴⁷ O art. XIV:2 do acordo constitutivo da OMC prescreve: “Um Membro que aceite este Acordo após a sua entrada em vigor implementará as concessões e obrigações contidas nos acordos Comerciais Multilaterais a serem implementados dentro de um prazo que se inicia com a entrada em vigor do presente Acordo, como se tivesse aceitado esse Acordo na data de sua entrada em vigor.”

No que toca à CDT, pode surgir a pergunta quanto ao momento em que ela começa a existir e a possuir efeitos jurídicos no âmbito da OMC. Nessa análise, podem ser apontados três momentos possíveis no tempo: i) assinatura, ii) ratificação ou iii) entrada em vigor da CDT.¹⁴⁴⁸

Uma vez que o texto de uma CDT é acordado e assinado, é indiscutível que ele existe. De fato, certas disposições da CVDT relacionam-se com tratados que são assinados mas ainda não ratificados, implicando fortemente a existência do tratado a partir do momento da assinatura. Nesse sentido, o art. 18 da CVDT dispõe sobre a “*obrigação de não privar um tratado do seu objeto e do seu fim antes da sua entrada em vigor*”; no mesmo sentido, o art. 24.4 especifica sobre questões que se suscitam, necessariamente, antes da entrada em vigor do tratado: se elas são aplicáveis desde a adoção do texto, ou se se aplica o art. 25, que prescreve, em particular, sobre a aplicação provisória desde a adoção do texto. Pode-se também defender que a mera assinatura da CDT, ainda que diante da limitação imposta pelo art. XXII:3 do GATS, não impeça que se questionem medidas fiscais no âmbito do GATS mediante o ORL. É reconhecido que o processo de ratificação de uma CDT pode demorar vários anos e, sendo assim, não parece haver boa razão para impedir o acesso à solução de controvérsias da OMC, posto que o tratado ainda não tenha sido, e talvez nunca venha a ser, ratificado.¹⁴⁴⁹

Ainda sobre o carácter incerto da linguagem do tratado de acordo com a língua oficial utilizada.¹⁴⁵⁰ Caso se revise a Nr. 11 na versão em inglês e naquela em francês, notar-se-á o mesmo termo ambíguo, *exist on the date* e *existent à la date*. Por sua vez o texto espanhol, cuja tradução é mais próxima do português, parece seguir a data de entrada em vigor, *la fecha de entrada en vigor*, em vez da data em que existe um tratado. Assim, baseando-se na fundamentação acima prevista para o art.

¹⁴⁴⁸ Vide: S. A. ROCHA, *Interpretation of double taxation...*, cit.

¹⁴⁴⁹ Para discussão mais aprofundada nessa matéria: V. BEYER, “Income Tax in the WTO ...”, cit.; J. CHEN; C. SMEKAL, “Should the WTO deal with e-trade taxation issues?”, *Progress in Development Studies*, vol. 9, 4, 2009, (Progress in Development Studies. – Vol. 9.2009, 4, p. 339-348); M. E. FOOTER; C. GEORGE, “The General Agreement on Trade in Services”, in Patrick F. J. Macrory, Arthur Edmond Appleton, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization: legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005.

¹⁴⁵⁰ As diferenças de interpretação em relação à multilinguagem podem surgir devido à diferente compreensão dos mesmos termos ou devido a peculiaridades do direito interno ligadas a conceitos jurídicos. A questão da tradução é importante, pois o tradutor pode ter que disponibilizar um conceito que é estranho ao seu próprio sistema. Cf. A. BELAMARIK, “Specialities in interpretation of tax treaties”, in Michael Schilcher, Patrick Weninger (eds.) *Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation*, Postgraduate International Tax Law ; Linde, [Vienna] : Wien, 2008 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), p. 86.

XXII:3 e na versão espanhola do texto, para os fins desta disposição, uma CDTs só “*existe*” após a sua entrada em vigor.¹⁴⁵¹

Para trazer mais complexidade à questão, existiam alguns acordos antes da entrada em vigor do acordo da OMC, mas foram fortemente modificados depois. O comentário da convenção fiscal ao modelo da OCDE considera inadequada a distinção entre os tratados celebrados antes e após a entrada em vigor do acordo da OMC, especialmente à luz de potenciais modificações posteriores da CDT. Parece implicar, assim, que a modificação posterior pode resultar em tratado considerado diferente daquele que existiu originalmente.¹⁴⁵² Por exemplo, à luz do acordo fiscal multilateral (AFM), *Multilateral Instrument (MLI)*, proposto no âmbito da ação 15 do BEPS, que modificou uma série de acordos anteriores, pode-se entender que se passa a ter um acordo novo, com peculiaridades muito distintas das anteriores.¹⁴⁵³ Neste caso, restando a dúvida sobre a validade de se questionar no âmbito do ORL, poderá ocorrer a consulta no SRL quando apenas uma das partes tiver dúvidas sobre se as CDTs ajustadas pelas disposições da AFM constituem de novos acordos.¹⁴⁵⁴

Outra questão diz respeito à problemática da aplicabilidade da legislação externa nos processos da OMC. Por hipótese, imagine-se uma CDT pós-1995, especificando que um eventual desacordo quanto ao seu âmbito só pode ser resolvido por arbitragem com o consentimento de ambas as partes, apesar de divergir da regra prescrita no art. XXII:3, em que o Conselho do Comércio encaminha para Arbitragem, com a insatisfação de todos os membros. A CMOECD

¹⁴⁵¹ A Nr. 11 estipula em inglês: “With respect to agreements on the avoidance of double taxation which *exist on the date* of entry into force of the WTO Agreement ...”. Em francês, está prescrito: “Pour ce qui est des accords visant à éviter la double imposition qui *existent à la date* d’entrée en vigueur de l’Accord sur l’OMC ...”. Em espanhol, na parte relevante lê-se: “Con respecto a los acuerdos destinados a evitar la doble imposición vigentes en *la fecha de entrada en vigor* del Acuerdo sobre la OMC...”.

¹⁴⁵² CMOEDE (2017), Comentário do art. 25, par 91. Ao se referir a Nr. em cotejo do GATS, adverte que quando uma convenção existente no momento da entrada em vigor do GATS é subsequentemente renegociada ou quando um protocolo é celebrado após esse período em relação a uma convenção existente naquele momento, podemos ter acordos que se diferenciam com o passar do tempo.

¹⁴⁵³ *Vide*: D. W. BLUM, “The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI”, *Bulletin for International Taxation*, 2018.

¹⁴⁵⁴ *Vide*: V. BEYER, “Direct Taxes and the GATS: Substantive and Procedural Defences for Non-compliant Income Tax Measures”, *Journal of World Trade*, vol. 52, 3, 2018; R. KOVACIC, “The Influence of Exceptions form Article II (NFN) GATS on Taxes”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht).

fornece em seu comentário uma sugestão de cláusula modelo para o efeito de deixar consignado tal acordo prévio.¹⁴⁵⁵

Como exemplo de países que usaram essa cláusula de limitação na aplicação das regras da OMC, tal como proposta pela CMOCDE, veja-se o que prescreve a CDT entre Portugal e o Canadá,¹⁴⁵⁶ em que o art. 27.4 registra:

4. Para efeitos do n.º 3 do artigo XXII (“Consulta”) do *Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços*, os Estados Contratantes acordam que, não obstante o referido número, todo e qualquer diferendo entre eles sobre a questão de saber se uma determinada medida está incluída no âmbito da presente Convenção só poderá ser submetido ao Conselho sobre o Comércio de Serviços, como previsto nesse número, com o consentimento de ambos os Estados Contratantes. Qualquer dúvida relativa à interpretação do presente número será resolvida nos termos do n.º 3 do artigo 24.º ou, na ausência de acordo ao abrigo desse procedimento, de harmonia com qualquer outro procedimento aceite por ambos os Estados Contratantes.

É possível imaginar cinco cenários possíveis de como a disputa no tocante à *ratio temporis* pode prosseguir na OMC, num eventual desacordo com a CDT, no tocante à tributação de serviços transfronteiriços:¹⁴⁵⁷

7.2.2.2.1 Cenário 1: CDT pré-1995, sem consenso

A questão é remetida ao Conselho para o Comércio de Serviços da OMC, embora o Conselho não pareça ter discricionariedade para submeter o assunto à arbitragem, como indicado na norma pelo termo “deve” (*shall*). Ele atuará apenas por consenso das partes, o que propicia ao demandado a oportunidade de bloquear o encaminhamento para arbitragem. O âmbito da CDT não é, portanto, arbitrado. Mesmo quando o assunto é encaminhado para arbitragem, o árbitro pode, em tese, recusar-se a apreciar a questão com base na ausência de consentimento de ambas as partes. No essencial, a cláusula do tratado fiscal é respeitada.

7.2.2.2.2 Cenário 2: CDT pós-1995, o árbitro entende fora do escopo da CDT

A questão vem perante um árbitro que desconsidera a cláusula do tratado fiscal e decide ter jurisdição para determinar o escopo da CDT, baseando-se no art. XXII:3 do GATS. Dependendo

¹⁴⁵⁵ CMOCDE (2017), Comentários do art. 25, par. 93. Sugere a inclusão de uma cláusula adicional do tipo daquela a seguir reproduzida em inglês: “*For purposes of paragraph 3 of Article XXII (Consultation) of the General Agreement on Trade in Services, the Contracting States agree that, notwithstanding that paragraph, any dispute between them as to whether a measure falls within the scope of this Convention may be brought before the Council for Trade in Services, as provided by that paragraph, only with the consent of both Contracting States. Any doubt as to the interpretation of this paragraph shall be resolved under paragraph 3 of Article 25 or, failing agreement under that procedure, pursuant to any other procedure agreed to by both Contracting States.*”

¹⁴⁵⁶ Convenção entre a República Portuguesa e o Canadá para evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre os Rendimentos, efetiva a partir de 1º de janeiro de 2002. Registre-se que tanto Portugal como o Canadá firmaram o AFM e incluíram a CDT na lista de Acordos de Tributação Cobertos nos termos do art. 2.1(a)(ii) da CMOCDE.

¹⁴⁵⁷ *vide*. V. BEYER, “Income Tax and ...”, cit., pp. 63–64.

da decisão do árbitro, o litígio procede para a fase do Painel ou o queixoso é impedido de invocar o art. XVII do GATS, que trata da cláusula de tratamento nacional (TN).

7.2.2.2.3 Cenário 3: o escopo não foi delimitado, avanço para o ORL, que declina competência

Não há determinação do escopo da CDT, como no Cenário 1, materializado, ou as partes nunca apresentaram a pergunta sobre o escopo da CDT ao Conselho para o Comércio de Serviços. Não obstante, o queixoso persegue uma decisão do ORL. O ORL constitui um Painel, que declina determinar o âmbito da CDT e não procede à análise do mérito.

7.2.2.2.4 Cenário 4: o escopo não foi delimitado, avanço para o ORL, aprecia o escopo da CDT

Não há determinação quanto ao escopo, mas um Painel é instituído. O Painel decide determinar o escopo propriamente dito da CDT. O Painel considera que a disputa é admissível e faz descobertas sobre os méritos ou decide que o litígio se insere no âmbito do CDT e o litígio não pode prosseguir para a análise do mérito.

7.2.2.2.5 Cenário 5: o escopo não foi delimitado, o ORL recusa definir, reservando para um árbitro

Novamente, não há nenhuma determinação quanto ao escopo da CDT e, desta vez, o Painel recusa-se a deliberar sobre o próprio escopo. Em vez disso, considera que não há qualquer determinação, por parte de um árbitro, de que o litígio se enquadra no âmbito de uma CDT entre as partes litigantes. Na ausência de tal decisão, o Painel não é impedido de prosseguir com a apreciação do mérito, na sequência da lógica de que nenhuma decisão é denegatória. O Painel, portanto, ignora essencialmente o CDT e uma decisão sobre os méritos da disputa é possível. A decisão do Painel pode, como nos Cenário 4, ser apelada para o AB.¹⁴⁵⁸

Isto posto, acrescente-se que, mesmo quando se adota uma abordagem restritiva a quaisquer limites sobre os poderes adjudicatórios do ORL, quando um litígio foi iniciado no fórum fiscal, os membros abandonaram os seus direitos à liquidação dessa disputa específica pelo ORL da OMC. No entanto, na ausência de determinação por um árbitro ao abrigo do art. XXII:3 do GATS, não há garantia de que os procedimentos do Painel não sejam instituídos pela parte prejudicada.

No Cenário 4, a cláusula do tratado fiscal não será inteiramente sem efeito. Uma decisão do Painel sobre o âmbito das CDTs será apelável para o ORec, considerando que a decisão do árbitro

¹⁴⁵⁸ V. BEYER, "Income Tax in the WTO ...", cit., pp. 63–64.

seria vinculativa e definitiva, e lembrando também que um Painel consiste numa decisão colegial;¹⁴⁵⁹ porém, em processos arbitrais, a decisão é individual. No contexto do art. 21.3(c) do ERL,¹⁴⁶⁰ quando as partes não puderem concordar com um árbitro, o Diretor-geral nomeará um árbitro.¹⁴⁶¹

O Cenário 5 seria o pior resultado possível para o demandado, pois, mesmo disputas que poderiam cair dentro do escopo de uma CDT, acabam prosseguindo para análise de mérito no SRL da OMC. Nesse cenário, a inclusão da cláusula do tratado fiscal que procurou imunizar disputas no SRL da OMC pode, de fato, alcançar o resultado oposto.

Ante o exposto, no geral, há muitas incertezas em torno dessas cláusulas contidas nas CDTs pós-1995, devido ao desequilíbrio da força jurisdicional dos procedimentos de resolução de litígios em matéria fiscal e de comércio exterior; não há como negar que, pelas características atuais dos sistemas, o poder de atração é forte para o lado da OMC.¹⁴⁶² Embora indesejáveis, é bem possível que estas disposições dos CDTs não tenham qualquer efeito (Cenário 2) e só resultem na disputa quanto ao âmbito do CDT a ser julgado por um Painel em vez do árbitro (Cenário 4), ou potencialmente alcançar o contrário do que pretendem fazer (Cenário 5). Essas inúmeras incertezas, somadas à maior confiança, apesar da letargia recente no Sistema de Resolução de Litígios da OMC, faz com que a maioria dos tratados, incluindo os tratados mais recentes, não sigam a abordagem restritiva que substitui a orientação do GATS.¹⁴⁶³

7.2.2.3 *Ratione personae* – CDTs entre membros da OMC

Uma dificuldade adicional do art. XXII:3 do GATS relaciona-se com o caso especial de organizações de integração regional que sejam membros da OMC. Quando essas organizações têm competência exclusiva na OMC para agir em nome dos seus membros, como é o caso da UE,

¹⁴⁵⁹ Vide: ERL, art. 8 sobre a composição dos Painéis.

¹⁴⁶⁰ ERL art. 21.3(c) refere-se à determinação de um período razoável para a execução das decisões e recomendações do ORL.

¹⁴⁶¹ Vide: ERL, Nr. 12 de art. 21.3(c) que fornece “*Caso as partes não cheguem a consenso para indicação de um árbitro nos 10 dias seguintes à submissão da questão à arbitragem, o árbitro será designado pelo Diretor-Geral em prazo de 10 dias, após consulta com as partes.*”

¹⁴⁶² P. J. KUIJPER, *Conflicting rules and...*, cit., p. 31. faz essa observação em relação aos acordos ambientais multilaterais e à OMC. No entanto, parece ser igualmente verdadeiro no contexto do imposto e do comércio.

¹⁴⁶³ Em 2013, uma pequena quantidade de 90 CDTs tinha as disposições restritivas ao GATS. Cf. J. E. FARRELL, *The interface of international...*, cit., p. 212. Verificou-se que em alguns tratados recentes também não se identifica a referida restrição ao GATS; cite-se por exemplo, a Convenção entre o Reino Unido e a Áustria, que passou a vigorar a partir de 1 março de 2019.

podem situações surgir em que exista um tratado fiscal entre um ou mais membros da organização regional e uma parte contrária na OMC.¹⁴⁶⁴

Adotando uma abordagem literal do texto do art. XXII:3 do GATS, em que a UE atua como parte queixosa, contestando uma medida fiscal direta de outro membro da OMC, parece não haver impedimento para invocar a cláusula do tratamento nacional (TN). De fato, não existe qualquer acordo bilateral para evitar a dupla tributação entre a UE e qualquer outro membro da OMC. Assim, por seus próprios termos, o art. XXII:3 parece ser inaplicável quando a UE atua como queixosa.¹⁴⁶⁵

A dificuldade surge quando outro membro da OMC contesta uma medida adotada por um dos Estados-membros da UE, todos os quais são membros de pleno direito da OMC. Desde que o queixoso e o membro individual da UE tenham uma CDT em vigor entre eles, seria decisivo se o queixoso nomeasse a UE ou o Estado individual como demandado; situação essa que não ocorreu até aos nossos dias, mas que pode ocorrer, em tese, dada a individualidade dos sistemas tributários dos países membros da UE.

Ilustrando um caso hipotético, os Estados Unidos concluíram CDTs com todos os membros da UE, exceto com a Croácia.¹⁴⁶⁶ Quando os EUA desejarem contestar na OMC uma medida fiscal relativa ao imposto sobre o rendimento, adotada pela Espanha, que se enquadre no âmbito do CDT, poderia simplesmente nomear a UE como respondente. Nos domínios em que a UE tem competência exclusiva, essa abordagem afigura-se justificada. Por exemplo, em *EC-COMPUTER EQUIPMENT*¹⁴⁶⁷, os EUA originalmente nomearam a Irlanda, o Reino Unido e a CE separadamente como inquiridos. Argumentou-se que, com base na transferência de soberania no quadro jurídico interno, a CE deve ser unicamente responsabilizada.¹⁴⁶⁸ Desse modo, o Painel entendeu por bem indicar a CE como único questionado.¹⁴⁶⁹ A questão foi clarificada em matérias aduaneiras comunitárias, quando o Painel concluiu que as autoridades dos Estados-membros da CE atuaram

¹⁴⁶⁴ *Vide*: V. BEYER, “Direct Taxes and the GATS: ...”, cit., pp. 361–362.

¹⁴⁶⁵ Cf. V. BEYER, “Income Tax and ...”, cit., pp. 66–67.

¹⁴⁶⁶ Cf. Consulta ao *IBFD- Tax Research Platform*. Até à data em que se escreve, não existe tratado entre Estados Unidos e Croácia, embora qualifique que está “em negociação”.

¹⁴⁶⁷ Os EUA solicitaram consultas com a CE em 8 de novembro de 1996, e instituíram um processo adicional contra o Reino Unido e a Irlanda cerca de quatro meses depois.

¹⁴⁶⁸ *EC-COMPUTER EQUIPMENT*, RPa, *European Communities – Customs Classification of Certain Computer Equipment*, WT/DS62/R, WT/DS67/R, WT/DS68/R, 1998, par. 4.14.

¹⁴⁶⁹ *Ibid.*, par. 8.16. Uma vez que as Comunidades Europeias, a Irlanda e o Reino Unido estão todos vinculados pelos seus compromissos pautais, o exame do Painel incidiu sobre se as autoridades aduaneiras das Comunidades Europeias, incluindo as da Irlanda e do Reino Unido, se teriam desviado de obrigações assumidas.

como órgãos da CE,¹⁴⁷⁰ nos termos do art. 6. sobre a responsabilidade das organizações internacionais; parece correto atribuir a conduta dos Estados-membros à UE, onde as suas regras internas assim o preveem.¹⁴⁷¹

Em EC-TRADEMARKS AND GEOGRAPHICAL INDICATIONS, a disputa foi um pouco diferente.¹⁴⁷² Na altura, a UE não tinha competência no que diz respeito aos aspectos relacionados com o comércio de propriedade intelectual. No entanto, como os membros da UE realizaram uma diretiva, a responsabilidade da UE foi aceite.¹⁴⁷³

Em EC AND CERTAIN MEMBER STATES-LARGE CIVIL AIRCRAFT¹⁴⁷⁴, o Painel responsabilizou um número de Estados-membros adicionalmente responsáveis. Afirmou que “*qualquer responsabilidade que as Comunidades Europeias ostentem para as ações dos seus Estados-Membros não diminui os seus direitos e obrigações como membros da OMC.*”¹⁴⁷⁵ Essa decisão parece diametralmente oposta ao que foi encontrado noutros casos, como explicado anteriormente. Nota-se, portanto, que a controvérsia está ainda muito latente.

Retornando ao aspecto das partes nos tratados, é importante ter em mente que, mesmo se houver uma CDT entre dois Estados, isso só significa que o parceiro do tratado é impedido de trazer uma reivindicação. Não há nenhum membro da OMC que tenha concluído CDTs com todos os outros membros da OMC. Potencialmente, haverá, assim, sempre um Estado que poderia trazer a sua reivindicação contra alguma violação da provisão de tratamento nacional do GATS. Considerando a facilidade com que os requisitos relativos ao *locus standi* são cumpridos na SRL da OMC, parece pouco provável que um Estado traga a disputa, ou que todos os outros membros da OMC sejam impedidos, nos termos do art. XXII:3 do GATS, de questionar a medida fiscal.

¹⁴⁷⁰ EC-SELECTED CUSTOMS MATTERS, RPa, *European Communities – Selected Customs Matters*, WT/DS315/R, 2006, par. 7.553.

¹⁴⁷¹ ILC, ‘Draft Articles on the Responsibility of International Organizations’ UN Doc A/66/10, Article 6(2).

¹⁴⁷² EC-TRADEMARKS AND GEOGRAPHICAL INDICATIONS (US), RPa, WT/DS174/R, cit.

¹⁴⁷³ P. J. KUIJPER, *Attribution – Responsibility – Remedy. Some comments on the EU in different international regimes*, Center for International Law, Amsterdam, 2014, p. 10.

¹⁴⁷⁴ EC AND CERTAIN MEMBER STATES-LARGE CIVIL AIRCRAFT, RPa,, WT/DS316/R, cit., par. 7.175.

¹⁴⁷⁵ *Ibid.*, par. 7.169-175. Em vários momentos durante o litígio, as Comunidades Europeias solicitaram que o painel esclarecesse que só ele, e não os quatro Estados-membros da CE (França, Alemanha, Espanha e Reino Unido) cujas ações estavam em causa, era o próprio reclamado. No entanto, o Painel viu que “*não há problema a ser resolvido*” aqui. Assim, o Painel disse que “*não decidiria se as Comunidades Europeias ‘representam’ os Estados-Membros neste litígio em algum sentido formal.*” Além disso, o título dado à disputa não teria qualquer significado jurídico em relação aos direitos e obrigações dos membros contra os quais as reivindicações são feitas, nem em relação à sua participação individual ou direta no litígio.

Portanto, ao contrário do que é proposto por diversos autores respeitáveis, entendo que está sobreestimada a limitação imposta pelo art. XXII:3 do GATS. De fato, apenas o Estado-membro da OMC, com o qual não se tenha CDT, pode ser capaz de questionar alguma medida fiscal, em confronto com o que dispõe o GATS.¹⁴⁷⁶

7.2.5. *Conflito ASCM e CDTs*

Não há jurisprudência que tenha tratado claramente da questão de saber se a disposição incluída na CDT poderia constituir subsídio. Contudo, numa das decisões do caso US-FSC, o significado a ser atribuído ao termo “rendimento de origem estrangeira” na nota de rodapé 59 foi exaustivamente analisado com base nos princípios fiscais internacionais reconhecidos. Preliminarmente, para verificar se a medida contida na CDT pode ser considerada subsídio, deve ser estabelecido se a CDT pode ser abrangida pelo ASCM.

A esse respeito, é perceptível que no ASCM não há referência a nenhum meio ou medida específica que possa constituir subsídio à exportação; refere-se simplesmente aos efeitos e consequências das medidas. Vale a pena mencionar que a Nr. 59 se refere a medidas para evitar a dupla tributação.¹⁴⁷⁷ Uma disposição da CDT, para ser considerada subsídio proibido, tem de cumprir todos os requisitos e condições previstos no ASCM, ou seja, a disposição da CDT deve derivar (i) de uma renúncia a receitas de outra forma devida, (ii) da atribuição de vantagem, e (iii) deve estar condicionada *de facto* ou *de jure* pelo desempenho da exportação.

O ASCM não contém artigo limitador semelhante ao art. XXII:3 do GATS. No entanto, pode-se encontrar a linguagem que direciona os membros da OMC para resolver disputas específicas ao abrigo de tratados fiscais bilaterais existentes ou outros mecanismos internacionais. As dificuldades surgem dos termos empregues, bem como da localização dessa disposição no ASCM. A Nr. 59, previamente discutida, relativa ao item (e) na lista ilustrativa de subsídios à exportação prevê na sua quarta sentença.

Em tais circunstâncias, os Membros tentarão normalmente resolver as 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.¹⁴⁷⁸

¹⁴⁷⁶ Vários autores consideram limitado o impacto de medidas tributárias no âmbito do GATS. *Vide*: R. S. AVI-YONAH, “Tax, trade and harmful tax competition: reflections on the FSC controversy”, *Tax Notes International*, vol. 21, 25, 2000, p. 2842; G. CAPPADONA, “WTO, GATT, tax treaties and international taxation: the effects of their interactions and the possibilities of conflict”, *cit.*, pp. 489-496; M. PETRITZ, “National Report Austria”, *cit.*, p. 153.

¹⁴⁷⁷ G. CAPPADONA, “National Report Italy”, *cit.*, pp. 444-445.

¹⁴⁷⁸ ASCM, Anexo 1, Nr. 59, quarta sentença.

Pela natureza da redação, a possível obrigação parece frágil – “tentarão” e não “deverão”. Observe-se que a quarta sentença remete para a terceira da Nr. 59, declarando “*em tais circunstâncias*”. Essas circunstâncias são aquelas nas quais as práticas administrativas, ou outras, de um membro infringem o princípio da “plena concorrência” (*arm’s length*) e resultam em economia tributária significativa aplicável a transações de exportação. Por conseguinte, em observância dessa exigência, os EUA argumentaram, em US-FSC, no que diz respeito às regras de preços administrativos, que um fórum alternativo deveria ter sido utilizado.¹⁴⁷⁹

A Nr. 59 estaria apresentando uma opção para recorrer a órgãos fora da OMC, ou tratava-se de um requisito obrigatório.¹⁴⁸⁰ Nos US-FSC, a UE tomou a posição clara de que a Nr. 59 “*Está redigida com linguagem exortativa e deixado ao critério dos Membros se vão-de recorrer a tais mecanismos alternativos.*”¹⁴⁸¹ Porém, pode-se também argumentar que nada na Nr. 59 é discricionário. Só porque prevê uma obrigação através dos meios, em vez do resultado, isso não faz com que ela se torne nula como obrigação legal.¹⁴⁸²

O princípio da eficácia exige que o processo de interpretação do tratado não possa reduzir partes de um acordo a sua redundância ou inutilidade.¹⁴⁸³ Assim, alguns defendem que, apesar da linguagem branda, é necessário verificar o significado ordinário dos termos em seu contexto e à luz dos tratados, do seu objeto e propósito.¹⁴⁸⁴ O significado ordinário revela que a provisão impõe

¹⁴⁷⁹ US-FSC, *RORec, WT/DS108/AB/R*, cit., par. 169-171. A ORec recusou-se a examinar a negação pelo Painel de um pedido dos EUA de que o Painel declinasse ou adiasse as reivindicações da CE sobre as regras de preços administrativos do FSC pendentes de recurso da CE às instalações de um fórum fiscal mais adequado nos termos da Nr. 59.

¹⁴⁸⁰ Cf. T. ALTHUNAYAN, *Dealing with the ...*, cit., pp. 198–200. A quarta frase da Nr. 59 do ASCM, trata de disputas. Solicita aos membros da OMC que tentem “normalmente” resolver as suas diferenças utilizando as instalações dos tratados fiscais bilaterais existentes ou outros mecanismos internacionais específicos, sem prejuízo dos direitos e obrigações dos deputados ao abrigo do GATT 1994, incluindo o direito de consulta criado na sentença precedente. O significado de “normalmente” não é claro. É obrigação, ou é opção para procurar ajuda externa antes de recorrer à OMC? Essa incerteza, aliada à frase ambígua “outros mecanismos internacionais específicos”, torna difícil a compreensão completa e precisa dessa sentença.

¹⁴⁸¹ US-FSC, *RPa, WT/DS108/R*, cit., p. 7.13. Ainda no que se refere à Nr. 59, o Painel concluiu que não existe obrigação de recorrer a um fórum fiscal. O Painel salientou, um pouco mais à frente, o que está prescrito na referida nota de rodapé: “*sem prejuízo dos direitos e obrigações dos Membros ao abrigo do GATT 1994, incluindo o direito de consulta criado na sentença precedente*”. (Par. 7.19) Adicionalmente, o Painel observou que a Nr. 59 não é identificada no ERL como provisão especial ou adicional de solução de controvérsias. Isso posto, o Painel negou o pedido dos EUA (Par. 7.22).

¹⁴⁸² Cf. V. BEYER, “Income Tax and ...”, cit., pp. 70-71.

¹⁴⁸³ O princípio da eficácia ou o princípio da máxima eficácia (*ut res magis valeat quam pereat*) implica que se presume que os textos têm a intenção de ter força e efeito definidos, e devem ser interpretados de modo a ter tal força e efeito, e não de modo a não os ter, e a ter o valor e o efeito mais pleno e consistente com sua redação. O resultado é semelhante à interpretação baseada no textualismo, que enfatiza a linguagem textual como a base principal para a interpretação do tratado. Cf. C. LO, *Treaty Interpretation Under the Vienna Convention on the Law of Treaties*, Springer Singapore, Singapore, 2017, p. 243.

¹⁴⁸⁴ Cf. US – GASOLINE, *RORec, WT/DS2/AB/R*, cit., par. 54.

uma obrigação legal de meios. Ou seja, que, em circunstâncias normais, os membros devem tentar resolver os seus litígios, relativos ao preço de transferência, em fórum adequado fora da OMC.

Assim, a Nr. 59, na verdade, direciona os membros a empreenderem essa obrigação. Ao contrário do que a UE argumentou nos US-FSC, não é deixado à discrição do membro decidir se recorre a tais mecanismos externos. Com a inclusão da Nr. 59 no ASCM, entende-se que os membros da OMC teriam a obrigação legal vinculativa de tentar resolver os seus litígios de exportação relacionados com os preços de transferência em fórum apropriado fora da OMC, como é o mecanismo de solução de controvérsias de uma CDT.¹⁴⁸⁵

Para concluir, quanto às defesas processuais que podem ser levantadas no âmbito do acordo GATT, GATS e SCM, no que diz respeito às medidas de tributação sobre rendimentos, pode-se dizer que as exceções, quando existentes, podem não ser tão excludentes.¹⁴⁸⁶ Por outro lado, é concebível que os Painéis e o ORec encontrem procedimentos da OMC inadmissíveis em favor do mecanismo de solução de controvérsias presente no regime tributário internacional, especialmente quando houver arbitragem obrigatória. A jurisprudência atual parece permitir a aplicação de princípios gerais nesse sentido.

7.3 Competência da OMC para resolver questões fiscais

No que toca à competência da OMC para resolver questões fiscais, aceita-se a suposição de que o regime do direito do comércio internacional é útil, apesar das diferenças entre os regimes jurídicos tributário e comercial internacional. Deve-se registrar que, a área do comércio internacional está substancialmente próxima da de tributação; porém, o quadro da OMC não conseguiu chegar a acordo multilateral e estabelecer normas extraterritoriais de cunho tributário.¹⁴⁸⁷

¹⁴⁸⁵: L. BASTIN, “Transfer Pricing and the WTO”, cit.; M. PANKIV, *Contemporary application of the arm’s length principle in transfer pricing*, IBFD, Amsterdam, 2017.

¹⁴⁸⁶ GARBARINO CARLO, “How Countervailing Measures Could Be Used to Limit Strategic Tax Competition. An International Overview”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, p. 426. Atualmente, os Estados-membros não podem impor direitos compensatórios contra medidas de impostos diretos – tais como reduções de alíquotas ou outros subsídios – adotadas por outros Estados-membros, pois isso entraria em conflito com as leis da OMC. Alguns defendem que a ideia de adotar contramedidas para estratégias agressivas de jurisdições com impostos baixos foi inicialmente avançada, em termos muito gerais, no contexto da campanha de troca de informações da OCDE, que propôs sanções concretas proporcionais ao custo imposto por paraísos fiscais não cooperantes a outros países, na forma de imposto regulatório. Ele propôs uma tarifa que permitiria a recuperação desses custos. De acordo com seus cálculos, a Alemanha, França e Itália, por exemplo, teriam o direito de impor tarifa de 30% sobre as mercadorias que importam da Suíça. Esses três países, de fato, têm um total de aproximadamente 500 bilhões de euros em bancos suíços, cerca de 80% dos quais fogem aos impostos. Isso representa perda de receitas fiscais para estes três países de quase 15 bilhões de euros, que é o montante que eles poderiam recuperar por meio de tal tarifa de 30%. Entretanto, esse conceito de contrabalançar as estratégias fiscais agressivas dos Estados violaria claramente o direito da OMC, pois utiliza tarifas sobre produtos para contrabalançar as políticas de impostos diretos.

¹⁴⁸⁷ Y. BRAUNER, “Daniel N. Shaviro’s...”, cit., p. 123.

Para solucionar esse problema, há quem defenda a necessidade de um tribunal tributário internacional, como meio de assegurar o funcionamento mais suave do sistema da OMC. Mas têm aumentado as próprias contestações para o sistema internacional de resolução de conflitos comerciais, levantando questões adicionais sobre a eficácia da adoção plena desse modelo para um sistema de resolução de disputas tributárias internacionais. O sistema da OMC tem sofrido colapso precisamente devido à incapacidade de os países acolherem as decisões contrárias aos seus interesses nessas cortes. Recentemente, ficou patente que as objeções dos Estados Unidos à OMC vão mais fundo do que a incapacidade de chegar a acordo. Embora se reconheça a necessidade de reformar a OMC e o seu ORL. No actual momento, ainda parece muito difícil chegar a consenso sobre como fazer isso. A paralisação levou a UE e outros países a explorarem um sistema alternativo de resolução de disputas comerciais, incluindo o uso de arbitragem *ad hoc*.¹⁴⁸⁸

7.3.1 Processos paralelos

No que diz respeito aos processos paralelos, eles, *de facto*, podem ocorrer não só no contexto de tributos e do comércio internacional, como também, por exemplo, quando uma medida está sujeita a ACL ou a acordo ambiental, para além dos acordos da OMC.

Uma vez que os processos paralelos podem contradizer a ideia de estabilidade e previsibilidade, tal como dispõe o art. 3.2 do ERL¹⁴⁸⁹, pode-se argumentar que a OMC não deve invadir as áreas em que as disputas de comércio surjam incidentalmente e a medida possa ser tratada de forma mais eficiente em regime diferente.

Entretanto, tal como demonstrado anteriormente, ainda na atualidade, o regime fiscal internacional proporciona acesso muito limitado à resolução de litígios que tenham carácter vinculativo. Nesse cenário, é preferível o SRL, no âmbito do acordo OMC, à situação em que ambas as autoridades competentes não cheguem a acordo e a disputa permaneça sem resolução. Parece improvável que um governo institua procedimentos da OMC enquanto, simultaneamente, estiver envolvido em intercâmbio diplomático que leve à impressão de ser propício para a resolução da disputa. Muito mais provável será o cenário de um Estado recorrer ao ORL da OMC, onde um impasse no procedimento amigável (MAP) se materialize, ou a outra parte abandone o procedimento. A potencial exclusão definitiva dos tributos diretos do âmbito do SRL da OMC pode, por sua vez, induzir os governos a relaxar ainda mais a disciplina imposta pela OMC.

¹⁴⁸⁸ M. HERZFELD, “Resolving Disputes in a Lawless World”, *Tax Notes International*, 2019, pp. 4–5.

¹⁴⁸⁹ art. 3.2 do ERL: “O sistema de solução de controvérsia da OMC é elemento essencial para trazer segurança e previsibilidade ao sistema multilateral de comércio...”

7.3.2 Participação de terceiros

Uma questão relacionada com a exclusão de tributos diretos da solução de controvérsias da OMC diz respeito aos direitos de terceiros. De modo especial, as violações da provisão do TN preocupam frequentemente os bens, os serviços ou os fornecedores de serviço de Estados múltiplos que tenham interesse na disputa. No contexto das ACLs, observou-se que a exclusão de terceiros no âmbito do mecanismo de resolução de litígios do ACL pode exigir que outros Estados tragam queixas separadas à OMC.¹⁴⁹⁰

Da mesma forma, quando a medida discriminatória de tributos diretos encontra contestação no âmbito de um acordo fiscal bilateral, outros membros da OMC ficam impedidos de participar nesses processos, e podem muitas vezes nem sequer tomar conhecimento, devido à natureza confidencial do procedimento amigável (MAP). A participação de terceiros pretende garantir a participação de Estados, ainda que não façam parte de assentamento bilateral que discrimine contra outros membros e que possa prejudicar o equilíbrio multilateral cooperativo do regime.¹⁴⁹¹

Deste modo, quando as queixas afetam os interesses de outros membros da OMC, pode, em tese, ser benéfico para resolver tais disputas em ambiente multilateral. Este fórum multilateral não precisa ser a OMC, pode ser um específico de tributação, se algum for criado. É perfeitamente concebível que litígios tributários venham a ser enfrentados na OCDE ou na ONU. Assim, parece geralmente possível permitir que países terceiros participem mais ativamente em procedimentos amigáveis (MAP).

7.3.3 Ausência de especialização tributária na OMC

Na literatura, existem autores que consideram uma suposta ausência de especialização tributária entre advogados e práticos na área do comércio internacional.¹⁴⁹² Poucos painelistas e

¹⁴⁹⁰ J. HILLMAN, “Conflicts Between Dispute Settlement Mechanisms in Regional Trade Agreements and the WTO — What Should WTO Do?”, *Cornell International Law Journal*, vol. 42, 2, 2009, p. 204. Devido à proliferação de AIRs e ao grau de sobreposição substantiva entre as AIRs e a OMC, o problema dos direitos de terceiros está crescendo. Enquanto as disposições do ERL da OMC preveem a participação de terceiros, muitas das decisões dos tribunais dos AIRs poderiam impactar terceiros. Por conseguinte, eles podem ter de apresentar um litígio distinto perante a OMC para protegerem os seus interesses se forem afetados por algum processo perante o tribunal da RTA.

¹⁴⁹¹ M. L. BUSCH; E. REINHARDT, “Three’s a Crowd: Third Parties and WTO Dispute Settlement”, *World Politics*, vol. 58, 3, 2006, p. 447. Alguns observadores defendem que o papel de terceiros deve ser amplificado, alegando que eles dão aos órgãos judiciais da OMC uma perspectiva mais ampla, refletindo os interesses mais difusos da sociedade como um todo. Porém, existem aqueles que argumentam que terceiros complicam a resolução de litígios e os tornam mais dispendiosos, acrescentando mais vozes – e potencialmente mais questões – para os casos.

¹⁴⁹² H. D. ROSENBLOOM, “What’s Trade Got To Do With It?”, *Tax Law Review*, vol. 49, 593, 1994, p. 593. Comentou a sua impressão pessoal de que nenhum dos técnicos em tributação internacional que conheceu ao longo dos anos afirmou possuir sólida compreensão do comércio internacional. Igualmente notou pouca familiaridade com

membros do ORec possuem conhecimento ou compreensão das questões complexas de política e direito tributário internacional.¹⁴⁹³ No quadro contemporâneo, não parece impossível identificar tais indivíduos e acrescentar seus nomes à lista indicativa dos painelistas mantidos pelo Secretariado da OMC. Outro ponto que dificulta a identificação de especialistas é o fato de que os EUA e a UE são justamente as partes ativas na maioria das disputas da OMC, o que impede que indivíduos procedentes daqueles atores participem em muitos Painéis.¹⁴⁹⁴

Acrescente-se que, mesmo na ausência de especialistas em tributação que participam no processo da OMC como painelistas, poder-se-ia, com base no art. 13.2 do ERL, consultar peritos para alcançar uma decisão legalmente fundamentada, também em complexas disputas tributárias.¹⁴⁹⁵ Além disso, o procedimento contraditório da OMC assegura às partes do litúgio a nomeação de peritos para a sua própria delegação.¹⁴⁹⁶ A falta de peritos das partes nos processos perante o ORec pode ser parcialmente compensada por peritos internos, se os houver, ou por *amicus curiae briefings* apresentados por organizações com especialização relevante no domínio da fiscalidade internacional, por exemplo, a OCDE.

As preocupações relativas à falta de conhecimentos especializados no domínio da fiscalidade internacional não parecem inteiramente infundadas. No entanto, é duvidoso que essa falta de

a tributação internacional na comunidade de comércio exterior, fato esse que o conduzem à suspeita de que a situação é basicamente a mesma. Em suma, conclui que nenhuma das disciplinas tem muito conhecimento da outra.

¹⁴⁹³ Cf. J. E. FARRELL, *The interface of international ...*, cit., pp. 138–39. Como, em média, um em cada dez casos da OMC se refere a uma medida tributária, parece negligência que a OMC não nomeie especialistas em tributação para julgar disputas relacionadas com tributos. Mais preocupante é que os participantes do painel não precisem de ser advogados treinados, e que poucos tenham conhecimento ou compreensão das questões complexas de política tributária; é questionável se a OMC é o fórum apropriado para disputas tributárias. De fato, a ausência de conhecimento tributário é evidente nas decisões do Painel e do Orec, dando a sensação de que estavam vagueando em território desconhecido.

¹⁴⁹⁴ Segundo o art. 8.3 do ERL, os nacionais de membros cujos governos sejam parte na controvérsia ou terceiras partes não podem atuar no Painel que trate dessa controvérsia, a menos que as partes acordem diferentemente.

¹⁴⁹⁵ Cf. art. 13.2 do ERL “Os Painéis poderão buscar informação em qualquer fonte relevante e poderão consultar peritos para obter a sua opinião sobre determinados aspectos de uma questão. Com relação a um aspecto concreto de uma questão de caráter científico ou técnico trazida à controvérsia por uma parte, o Painel poderá requerer um relatório escrito a um grupo consultivo de peritos.”

¹⁴⁹⁶ J. PAUWELYN, “The Use of Experts in WTO Dispute Settlement”, *International & Comparative Law Quarterly*, vol. 51, 2, 2002, p. 325. Todavia, com o GATT 1947, apenas um Painel viu a necessidade de procurar aconselhamento especializado; muitas vezes, também as partes de uma disputa da OMC nomeiam peritos em sua delegação, sejam eles advogados, economistas, cientistas ou linguistas. Além disso, um número crescente de “estranhos” ou *amici curiae*, como as ONGs, mas também a indústria e os acadêmicos, pressionaram a sua opinião (especialista) sobre os painéis da OMC e o ORec.

conhecimento não possa ser remediada pela utilização de peritos em uma parte dos painéis e dos partidos, bem como *amici curiae*.¹⁴⁹⁷

Ainda sobre o *amicus curiae*, lembremos que podem ser aceites por Painéis ou pelo ORec, se os resumos forem considerados úteis e pertinentes para o litígio. Entretanto, é necessário observar que a jurisprudência se inclina para o posicionamento de que indivíduos, organizações e membros da OMC que não sejam partes ou terceiros na disputa, não têm direito legal a fazer envios para serem ouvidos pelo ORec. O ORec tem o dever legal de aceitar e considerar apenas os envios dos membros da OMC que são partes ou terceiros em determinado litígio. Mas os Painéis e o ORec têm autoridade discricionária para aceitar e considerar ou rejeitar informações e pareceres que lhes sejam submetidos, quer as informações tenham sido solicitadas ou não.¹⁴⁹⁸

A médio prazo, pode ser desejável incluir peritos com conhecimentos tributários mais aprofundados na lista indicativa dos Painelistas mantidos pelo Secretariado. As questões tributárias ganharam maior destaque na agenda comercial, com a expansão do comércio de serviços, a expansão dos subsídios fiscais à exportação relacionados com mecanismos de isenção total ou parcial, e a remissão ou o diferimento de tributos especificamente relacionado com as exportações. No mesmo sentido, a crescente relevância dos preços de transferência e a tributação das empresas multinacionais (EMs), aumentam as contestações aos atuais regimes comerciais, exigindo conhecimentos técnicos tributários especializados dos peritos em comércio internacional. Nota-se, assim, a crescente convergência das políticas comerciais e tributárias, criando uma demanda por novos tipos de especialistas ou equipes de especialistas que possam operar simultaneamente em ambos os domínios.¹⁴⁹⁹

A solução para enfrentar casos de discriminação ao abrigo de acordos comerciais pode requerer o desenvolvimento de algo semelhante a um tribunal fiscal internacional com poder para

¹⁴⁹⁷ Em US-SHRIMP, *RORec*, *WT/DS58/AB/R*, cit., par. 89 e 100. A questão das submissões do *amicus curiae* surgiu de duas formas no apelo. Primeiro, em sua submissão o apelante, os Estados Unidos, anexaram três submissões de *amici curiae* preparadas por ONGs ambientais. O ORec determinou que a anexação dos envios do *amicus curiae* à submissão de um participante é admissível, e esses envios podem ser considerados pelo ORec. De acordo com o ORec, a fixação de material breve ou outro para a submissão de um ou outro apelante ou apelado, não importa como ou de onde tal material foi originado, torna esse material, pelo menos *prima facie*, parte integrante do que o participante submeteu. Os Estados Unidos apelaram das conclusões jurídicas do Painel relativas à autoridade de um painel para aceitar submissões do *amicus curiae*. O painel fez dois resultados específicos sobre aquela questão: em primeiro lugar, o Painel decidiu que a aceitação de submissões de *amici curiae* não solicitadas diretamente de fontes não governamentais não é permitida no âmbito do ERL; em segundo lugar, determinou que os membros da OMC podem, no entanto, anexar tais alegações como parte de sua própria submissão.

¹⁴⁹⁸ EC – SARDINES, *RORec*, *European Communities – Trade Description of Sardines*, *WT/DS231/AB/R*, 2002, par. 157–167.

¹⁴⁹⁹ T. ESKELINEN; M. YLÖNEN, “Panama and the WTO”, cit., pp. 635–638.

vincular os governos no que respeite a medidas de imposto sobre o rendimento.¹⁵⁰⁰ Devido a preocupações com a soberania fiscal, essa solução não é realista em futuro previsível. Por outro lado, pode haver áreas limitadas em que os acordos comerciais possam ajudar a evitar abusos. Em certos casos, as medidas de imposto de renda podem agir como restrições disfarçadas ao comércio, ou resultarem em discriminação arbitrária, irracional ou injustificável.

7.4 Conclusões parciais

A OMC alterou para sempre as práticas comerciais multilaterais, ao introduzir um conjunto forte e importante de regras jurídicas internacionais associadas à resolução de litígios. A percepção da legitimidade do sistema de solução de controvérsias e do interesse próprio dos Estados membros no resultado das suas decisões explica por que os membros da OMC aderem aos relatórios do ORL. Em primeiro lugar, os painéis e o ORec podem empregar as disposições substantivas do acordo GATT, GATS e ASCM para dissuadir os Estados de contestarem todas as medidas de tributação que incidentalmente se enquadrem no âmbito dos referidos acordos.

Se o regime fiscal fornecer os meios para induzir os Estados a encontrarem soluções vinculativas aceitáveis, a OMC não terá de assumir o papel de tribunal de última instância em matéria tributária. Afigura-se imperativo fortalecer os procedimentos de solução de controvérsias no âmbito dos tratados fiscais para aumentar o poder de atração do regime tributário. Na ausência generalizada de liquidação de litígios de acordos fiscais vinculativos, será difícil persuadir um Painel da OMC de que existe fórum mais adequado. Se a proposta de arbitragem vinculativa em litígios fiscais encontrar caminho para o acordo multilateral desenvolvido no âmbito da ação BEPS da OCDE 15, será alcançado um grande passo em frente nesse sentido.

Em tempos de crescente sensibilização para o problema da erosão na base tributária, e as consequências dos ajustes fiscais em função da crise sanitária global de 2020, o número de disputas fiscais no ORL da OMC tenderá a aumentar. Um potencial conflito de normas deve ser resolvido mediante a interpretação e o recurso às regras gerais de conflito, ou seja, a *lex specialis* e os princípios da *lex posterior*. O GATS prevê regras similares de não discriminação, que também são aplicáveis a medidas tributárias diretas e indiretas. Entretanto, ao contrário do GATT, ele inclui uma regra de exclusão de medidas de tratados fiscais para cada uma das regras de não discriminação. O ASCM

¹⁵⁰⁰ Cf. G. MA. LUCHENA MOZO, “A Collaborative Relationship in the Resolution of International Tax Disputes and Alternative Measures for Dispute Resolution in a Post-BEPS Era”, *European Taxation*, vol. 58, 1, 2018, p. 24. Os problemas de tributação global exigem respostas globais; a supervisão das ações dos Estados e a coordenação da tributação internacional devem caminhar lado a lado para assegurar o direito do contribuinte a recurso e eficiência em situações transfronteiriças.

tem como objetivo evitar distorções comerciais devidas a subsídios. Para isso, proíbe certos tipos de subsídios. A lista não exaustiva de subsídios à exportação proibidos inclui subsídios tanto de impostos indiretos como de impostos diretos. Com relação aos tratados fiscais, o ASCM também inclui uma cláusula de exclusão. A nota de rodapé (Nr.) 59 exclui as medidas tomadas para evitar a dupla tributação. Entretanto, essa exceção foi interpretada restritivamente em casos passados. Além disso, não está claro se ela se aplica somente aos subsídios proibidos ou a todo o ASCM.

PARTE IV. OMC E REFORMAS TRIBUTÁRIAS CONTEMPORÂNEAS

“O mundo globalizado de hoje concede mais riqueza a todos os estados e seus cidadãos do que qualquer outro período da história humana. A base dessa liberdade, dessa riqueza e dessas oportunidades é o comércio mundial eficiente. Se um Estado membro da OMC abusar de seu poder de cobrar impostos diretos a fim de colocar obstáculos no caminho do comércio, a OMC tem não só o direito, mas também o dever de nivelar o campo de atuação entre os seus membros.” (TL)

CHRISTIAN L. NEUFELD¹⁵⁰¹

Nesta parte do trabalho, serão discutidas as principais reformas tributárias que se encontram no centro do debate internacional e as suas possíveis interseções com o direito da OMC. Ainda que as reformas tributárias sejam essenciais e indispensáveis no contexto contemporâneo, elas devem estar em consonância com as normas previamente pactuadas. No comércio transfronteiriço, o tratamento discriminatório tributário e os subsídios fiscais orientados para estimular a exportação e inibir importação são práticas desleais de concorrência e injusta à luz dos acordos da OMC.

Entre as principais reformas tributárias em debate destaquem-se: i) reformas para evitar a erosão da base tributária, seja combatendo o planejamento tributário internacional abusivo, ou a utilização de países de tributação favorecida, ii) reformas face ao novo *modus operandi* de negócios com a economia digital, iii) reformas para incentivar a preservação ambiental, tributando poluidores, iv) reformas visando criar incentivos à inovação, mediante créditos fiscais na área de pesquisa e investigação, v) reformas para combater os vícios e comportamentos nocivos à saúde e à moral pública, mediante a adoção de *sin taxes*, e vi) reformas com o intuito de resguardar o equilíbrio do sistema financeiro.

O comprometimento sem precedentes dos orçamentos públicos das nações em programas de assistência em função da crise sanitária global de 2020, reforça a pressão por reformulações fiscais, estimulando reformas tributárias. Necessárias por motivações fiscais e extrafiscais, essas novas medidas tributárias devem observar as normas da OMC, respeitando valores reconhecidos e consolidados no comércio internacional de bens e serviços.¹⁵⁰²

¹⁵⁰¹ C. L. NEUFELD, “The WTO and Direct Taxation: Direct Tax Measures and Free Trade”, *Harvard International Law Journal*, vol. 59, Spring, 2018, p. 1.

¹⁵⁰² Ainda que não exista declaração explícita e completa do que seriam os princípios fiscais numa reforma tributária, é crucial recordar os quatro “cânones da tributação” de Adam Smith (1776) para a concepção e funcionamento de um sistema fiscal: i) igualdade de sacrifício, ii) certeza na forma, quantidade e tempo, iii) conveniência na avaliação e cobrança, e iv) economia em funcionamento. Para maiores detalhes *Vide*: F. R. ANDRADE, “A tributação do rendimento no pensamento económico de Adam Smith”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 57, 1, 2014, pp. 334-338.

8. REFORMAS TRIBUTÁRIAS EM FACE DOS ACORDOS DA OMC

“... todo um conjunto de medidas unilaterais dirigidas à protecção das bases tributáveis nacionais dos países que as estão a adoptar, mediante a neutralização ou minimização da erosão dessas bases tributáveis e da consequente evitação da deslocalização de resultados para o estrangeiro, onde são objecto de menor ou nula tributação. Medidas que, dado os crescentes e preocupantes fenómenos de nacionalismo e populismo que se vêm verificando, é bem provável que, não obstante estarem longe de se tornarem fenómenos dominantes, venham a ocupar parte não despreciable do devia ser veiculado pelo multilateralismo e, sobretudo, acabem por que limitar em muito o desenvolvimento que este vinha tendo no domínio do direito dos impostos, ao qual tem sido endossada a referida luta conta a erosão das bases tributáveis e a deslocalização de resultados. O que obviamente, não deixa de ser preocupante para a estabilidade e o desenvolvimento das relações económicas internacionais, em que tem assentado o contínuo progresso alcançado principalmente desde meados do século passado, o qual em muito se fica a dever à abertura das economias que tiveram no êxito, primeiro do GATT e, depois, da OMC, os seus mais importante suporte.”

JOSE CASALTA NABAIS¹⁵⁰³

Os desafios contemporâneos nas áreas tributária e de comércio exterior são significativos à luz das reformas tributárias que estão sendo demandadas. Enquanto as organizações internacionais ainda tentam desenvolver um sistema melhor para a resolução de conflitos, governos e instituições globais, estão simultaneamente propondo expressivas modificações nos sistemas tributários nacionais e internacionais. Isso se manifesta, por exemplo, no projeto da OCDE de desenvolver novas regras tributárias para a digitalização da economia, incluindo regras para alocar mais lucros às jurisdições de mercado¹⁵⁰⁴, bem como nas iniciativas de vários Estados em criarem políticas tributárias que estimulem a proteção do meio ambiente, ou mesmo com sentido de estimular práticas mais saudáveis.

Nesta parte, serão expostas as principais reformas tributárias em discussão, confrontando-as com os limites prescritos nos acordos da OMC. Serão discutidas, neste capítulo, as reformas tributárias a seguir: i) reformas para evitar a erosão da base tributária e planejamento tributário internacional abusivo, ii) reforma tributária americana (TCJA) ii) reforma em face da economia digital, iii) reforma tributária ambiental, iv) reformas tributárias perante a inovação, v) reforma mediante impostos sobre o pecado, e vi) reformas tributárias com o intuito de preservar e resguardar o sistema financeiro. Após a exposição de cada um dos problemas e desafios envolvidos nessas reformas serão apresentadas eventuais incompatibilidades com os acordos da OMC.

¹⁵⁰³ J. CASALTA NABAIS, “Que sistema fiscal para o Século XXI?”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, vol. 95, 2019, p. 39.

¹⁵⁰⁴ No início deste milênio, identificaram-se algumas tendências nos sistemas tributários, dentre as quais cabe destacar: 1) preocupação com reduzir as alíquotas de tributação e ampliar a base tributária; 2) mudança de uma estrutura baseada em imposto direto para a preferência pelos impostos indiretos, 3) introdução de um sistema de tributação ambiental favorável ao desenvolvimento sustentável, e 4) a busca de um sistema de integração tributária regional. Cf. L. BAO, “Several Issues at the Forefront of the Current Tax Theory Debate”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2001; “Researching the Tax Burden with a View to Further Tax Reform”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2002.

8.1 Reformas tributárias anti BEPS, GloBE e OMC

Nos últimos anos, várias empresas multinacionais têm sido capazes de estruturar e conduzir negócios de forma a contestar os fundamentos da tributação internacional da renda. Em sua forma mais sofisticada, esse tipo de planejamento tributário internacional resulta em que nenhuma jurisdição possa reclamar a tributação da renda, uma situação chamada dupla não tributação.¹⁵⁰⁵ As multinacionais conseguem com grande eficácia mitigar a sua carga fiscal, mediante arranjos de certas estruturas corporativas, pelo uso de preços de transferência e de instrumentos financeiros híbridos.¹⁵⁰⁶ Por vezes é possível sustentar que as estratégias adotadas não violam a letra de qualquer lei tributária, embora pareçam confrontar aspectos morais, prejudicando a distribuição da riqueza e o respeito aos valores de justiça.¹⁵⁰⁷

Em face desses desafios para prevenir planejamentos tributários internacionais abusivos, os governos elaboram medidas tributárias antievasão que almejam evitar tais condutas; porém, as mesmas podem pôr em causa princípios gerais e normas legais, nacional e internacionalmente.¹⁵⁰⁸ Como a aplicação desse tipo de legislação é intrinsecamente incerta, sobretudo quando uma norma geral de equidade é aplicada em contexto internacional, a eficácia de tais medidas pode ser questionada. O desafio adicional é que essa legislação pode, igualmente, entrar em conflito com os acordos da OMC. Em outras palavras, os Estados, ao implementarem essas medidas, podem

¹⁵⁰⁵ Cf. S. DILLON, “Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation”, *International Lawyer*, vol. 50, 2, 2017, pp. 1–2. As práticas de “tax avoidance” são realizadas por atribuição ou alocação manipulativa de lucros corporativos a uma jurisdição fiscal de baixa ou nenhuma tributação, ao invés da jurisdição fiscal de alta tributação à qual – sob um regime mais rigoroso – esses lucros “devem” ser corretamente atribuídos. Nesse sentido, as corporações foram autorizadas a redesenhar limites geográficos a fim de proteger seus lucros corporativos das autoridades tributárias. Na prática, o que impede uma reorientação dos lucros corporativos não é a complexidade do problema, mas a discricão concedida pelos governos às corporações para, de forma implícita ou explícita, determinarem as suas próprias obrigações fiscais por meio de ficções geográficas.

¹⁵⁰⁶ Cf. F. ANTONACHIO, “Concorrenza fiscale dannosa e nuovi approcci intergovernativi”, *Rivista della Guardia di Finanza*, vol. 6, 2017, p. 1726. É alarmante a proliferação, especialmente entre os grandes grupos multinacionais, incluindo os da economia digital, de práticas agressivas de planejamento tributário realizadas pela construção de estruturas híbridas; a estruturação de operações, muitas vezes empregando construções artificiais, desprovidas de substância econômica; a exploração das diferentes regras sobre o reconhecimento da presença de estabelecimentos estáveis e sobre a residência de pessoas jurídicas, com a geração de “apátridas fiscais”, ou seja, de empresas, pertencentes a grandes grupos multinacionais, sem residência fiscal e, portanto, não sujeitas a qualquer tributação sobre a renda empresarial.

¹⁵⁰⁷ A. HILLING; D. T. OSTAS, *Corporate taxation and social responsibility*, Edition 1:1, Wolters Kluwer, Stockholm, 2017, pp. 40–46.

¹⁵⁰⁸ Cf. L. P. R. ALVES, “O Capítulo V da Ação 13 do Plano BEPS. Troca Automática de Informações Obrigatórias: Um Juízo de Moralidade?”, *Working Papers do Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 28, 2019, pp. 15-20. No ambiente de crescente troca de informações fiscais para o combate, as práticas abusivas de planejamento tributário, ganhou destaque a abordagem tripartida na obtenção de informações, composta pelo i) *Master file*, ii) *Local file* e iii) *Country-by-Country report*.

inadvertidamente, ou mesmo intencionalmente, promover práticas protecionistas que entrem em confronto com as normas do direito comercial internacional.

A OCDE produziu no BEPS planos de ação sobre quinze itens, vários dos quais contêm normas mínimas destinadas à implementação unilateral ou bilateral a nível nacional. Outros itens de ação incluem mudanças no modelo e orientação da OCDE, bem como compromissos de engajamento em mais diálogo e acordos em matérias de cooperação tributária.¹⁵⁰⁹ A OCDE organizou as suas normas mínimas em quatro categorias principais: i) Relatório *Country-by-Country* (CbC),¹⁵¹⁰ ii) abuso de tratados fiscais (*tax treaty abuse*), iii) práticas fiscais prejudiciais (*harmful tax practices*) e iv) resolução de disputas fiscais transfronteiriças. As normas são estabelecidas como regras prescritivas acompanhadas por várias recomendações de melhores práticas.¹⁵¹¹

No âmbito da UE, o ATAD estabelece cinco regras antiabuso fiscal, a saber: (i) limitação da dedutibilidade dos juros para desencorajar acordos de dívida artificial destinados a minimizar os impostos; (ii) tributação de saída (*exit tax*) para evitar que as empresas evitem a tributação ao realocarem ativos; (iii) uma regra geral antiabuso (GAAR) para combater o planeamento tributário agressivo quando outras regras não se aplicam; (iv) regras de empresa estrangeira controladas (CFC) para desencorajar a transferência de lucros para um país de baixa ou nenhuma tributação; e (v) uma estrutura para combater arranjos híbridos.¹⁵¹²

Embora a ATAP incorpore muitas das medidas do BEPS e o faça no âmbito de um processo de harmonização fiscal europeu, ela o faz não apenas unilateralmente, mas também com disposições que vão além do que está previsto no pacote BEPS, que também pode servir como combustível para problemas de imposições discriminatórias perante os acordos da OMC. Com o

¹⁵⁰⁹ Para implementar o pacote OECD/G20 BEPS e estabelecer outro novo marco para combater o planeamento tributário internacional agressivo das empresas e estabelecendo tributação justa, eficiente e favorável ao crescimento na União Europeia, a Comissão Europeia liberou uma proposta ambiciosa e abrangente para um Pacote de Prevenção de Impostos em 28 de janeiro de 2016. O Pacote de Prevenção de Impostos é composto de cinco iniciativas, a saber (i) uma proposta de Diretiva Anti-Tax (ATAD); (ii) uma recomendação sobre questões de tratados fiscais; (iii) uma proposta de diretiva implementando o CbCR da OCDE/G20; (iv) uma comunicação sobre uma estratégia externa; e (v) um documento de trabalho dos funcionários, que fornece uma análise mais aprofundada e apoia estas iniciativas. Cf. R. S. AVI-YONAH; H. XU, “The Transitional Period and its Impact on Tax Competition and the Implementation of the BEPS Project”, in Pasquale Pistone, D. M. Weber (eds.) *The implementation of anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2018.

¹⁵¹⁰ Cf. J. CASALTA NABAIS, “A Erosão das Bases...”, cit., p. 299. Os agentes económicos podem guiar-se por critérios de elisão ou evitação dos impostos ou de aforro fiscal (*tax avoidance*), desde que não se violem as leis fiscais, pois nesse caso incorrem em fraude fiscal (*tax fraud*), nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos fatos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos por puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (*tax evasion*).

¹⁵¹¹ A. CHRISTIANS, “BEPS and the New International Tax Order”, *Brigham Young University Law Review*, vol. 2016, 2016, pp. 1623–1624.

¹⁵¹² R. S. AVI-YONAH, “Treating Tax Issues...”, cit.

uso da ATAP pela UE, ganha corpo a possibilidade de surgirem novas versões “regionais” do BEPS.¹⁵¹³

O grande propósito de uma reforma do sistema tributário internacional teria como meta mais ampla redistribuir os direitos tributários entre jurisdições à escala global, por um lado, buscando também combater a evasão fiscal e a concorrência fiscal prejudicial. Entretanto, a íntima ligação entre as obrigações do direito comercial internacional e o sistema tributário internacional merece séria reflexão por parte daqueles que promovem essas reformas tributárias. A escala maciça da erosão da base fiscal internacional pelas multinacionais deve-se, em grande parte, ao aumento do comércio global, incluindo a integração dos países em desenvolvimento e a redução das barreiras tarifárias, o que tem permitido a explosão no comércio entre partes relacionadas (duas subsidiárias de um mesmo grupo empresarial e, portanto, na realidade, duas partes da mesma empresa) para cerca de 40% do comércio internacional, com algumas estimativas chegando a 60%. São essas transações entre partes relacionadas que as multinacionais utilizam para transferir lucros de um país para outro.¹⁵¹⁴

Como proposta recente para confrontar esse problema destaque-se a “*Global anti-base erosion proposal*” (GloBE)¹⁵¹⁵, resultante de um documento de Consulta Pública da OCDE em que se oferece uma resposta aos “Desafios Fiscais decorrentes da Digitalização da Economia”. A proposta incentiva o desenvolvimento de um conjunto coordenado de regras para abordar a transferência de lucros dentro de grupos de empresas para jurisdições onde estão sujeitos a nenhuma ou muito baixa tributação.¹⁵¹⁶ Em síntese, a proposta visa garantir que seja pago um mínimo de imposto onde o valor está sendo criado e a atividade econômica está ocorrendo; considera que o objetivo final deve ser o de resolver as questões remanescentes do BEPS, evitando, ao mesmo tempo, concorrência fiscal prejudicial, notadamente reduzindo as pressões para conceder incentivos fiscais

¹⁵¹³ D. CARBAJO VASCO, “El futuro de BEPS: ¿aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?”, *Crónica tributaria*, 162, 2017, p. 23.

¹⁵¹⁴ A. COBHAM, “Could the World Trade Organisation see a challenge to tax havenry?”.

¹⁵¹⁵ Cf. J. ENGLISCH; J. BECKER, “International Effective Minimum Taxation – The GLOBE Proposal”, *World Tax Journal*, vol. 11, 4, 2019. A proposta chamada GloBE é inspirada nos regimes GILTI e BEAT da reforma tributária americana de 2017. Ela exige a implementação de ambas as regras de inclusão de renda, que se assemelhariam a regimes muito amplos de CFC e barreiras à dedutibilidade fiscal ou aproveitamento de impostos retidos na fonte para despesas e pagamentos incorridos no exterior.

¹⁵¹⁶ *Vide*: DOURADO ANA PAULA, “The Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) in Pillar II”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, p. 152.

injustificados sem qualquer impacto econômico positivo, além das medidas existentes destinadas a combater a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo.¹⁵¹⁷

O primeiro objetivo de reformulação do sistema tributário internacional é abordado por três propostas (conhecido como Pilar I): (i) uma abordagem de “contribuição do utilizador”, que tenta alinhar a tributação com a existência e a atividade dos “utilizadores” de serviços digitais numa jurisdição; (ii) uma abordagem de “marketing intangível”, que atribui lucros (residuais) a jurisdições onde o contribuinte (empresa estrangeira) criou um ativo intangível digital ou não digital relacionado com a sua base de clientes, (iii) uma abordagem de “presença econômica significativa”, que alteraria os paradigmas de definição de estabelecimento estável e, possivelmente, alocaria lucros aos países de mercado numa base de fórmula; esta abordagem foi explicada claramente pelo grupo G-24 de economias emergentes e em desenvolvimento. O segundo objetivo é abordado pela proposta de um “regime fiscal mínimo” (conhecido como Pilar II), que permite, tanto aos países de residência como aos de origem, cobrar impostos compensatórios se a carga fiscal sobre os lucros das empresas nos países que têm maioritariamente direito a tributar esses lucros não atingir uma alíquota de imposto efetiva acima de determinado limiar mínimo.¹⁵¹⁸

Nesse ponto, cabe advertir que, embora com justificável urgência, a reformulação do sistema tributário internacional não pode ser promovida ignorando sua interseção profunda com os acordos da OMC. Nota-se que as discussões têm sido promovidas sem a devida reflexão sobre como podem medidas unilaterais promovidas pelos Estados refletir-se na criação de um mecanismo que, camufladamente, com a justificativa de preservar a base tributária, acabam igualmente, arbitrariamente e injustificadamente, discriminando produtos e serviços internacionais.

A reformulação do sistema tributário internacional é impactada por questões como a reforma fiscal americana, reforma tributária ambiental ou as novas propostas sobre a tributação da economia digital que ameaçam quebrar o frágil equilíbrio alcançado nessa área, causando maior dificuldade para que se alcance um desejável consenso multilateral do problema.¹⁵¹⁹

¹⁵¹⁷ GloBE visa explorar uma abordagem que deixe as jurisdições livres para determinarem o seu próprio sistema tributário, incluindo se elas tiverem um imposto de renda corporativo e onde elas estabeleçam as suas taxas de imposto; mas considera o direito de outras jurisdições de aplicar as regras [da GloBE] onde a renda é tributada à taxa efetiva abaixo da mínima Cf. J. F. P. NOGUEIRA, “GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD’s Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market”, *World Tax Journal*, vol. 12, 3, 2020, p. 1.

¹⁵¹⁸ W. SCHÖN, “One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Intertax*, vol. 47, 12, 2019, pp. 1003–1004.

¹⁵¹⁹ J. A. FERRERAS GUTIÉRREZ; E. GIMÉNEZ-REYNA; S. RUIZ GALLUD, “El caso de las multinacionales: el proyecto BEPS OCDE/G20”, in *El fraude fiscal en España*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, p. 897.

8.1.1 Medidas anti-tax avoidance

Nesta parte, serão discutidas algumas das medidas fiscais antierosão da base tributária que estão sendo promovidas, e em que medida podem conflitar com acordos da OMC.

8.1.1.1 Regras de preços de transferência

Na ideia da reformulação das normas de preços de transferência, eventuais ajustes nos critérios de cálculo dos PTs, bem como a tentativa de imposição de uma carga mais pesada para as EMs, podem resultar em dupla tributação, o que poderia ser visto como discriminação contra produtores internacionais. Se as autoridades de um país promoverem ajustes nos preços de transferência de modo a aumentar os lucros tributáveis naquele país, existe a possibilidade de esse lucro ser tributado duas vezes, a menos que um ajuste no sentido inverso correspondente seja realizado no outro país. Entretanto, é provável que as autoridades daquele outro país não tenham nenhum incentivo para fazer qualquer ajuste. Ainda que os tratados fiscais normalmente contenham uma obrigação recíproca de fazer os por vezes chamados “ajustes correlativos”, é pouco provável que, no jogo da redistribuição dos direitos tributários, onde existirá um ganhador e um perdedor, se formalize esse acordo recíproco bilateral.¹⁵²⁰

Uma questão mais substantiva para países de baixa renda é se uma abordagem de tributação por alíquota mínima pode ser utilizada, estabelecendo publicamente margens de lucro mínimas para conjuntos definidos de transações, ignorando os preços de transferência e a observância do princípio da plena concorrência (*arm's length*). Os contribuintes não precisam de produzir um estudo de preços de transferência, nem buscar transações de mercado comparáveis; eles simplesmente precisam de mostrar uma margem de lucro para que as transações qualificadas se enquadrem no nível de “*safe harbor*”. Ocorre que essas medidas, ao desconsiderarem preços de “plena concorrência” (*arm's length*) podem estar em desacordo com acordos da OMC.¹⁵²¹

No tocante a preços de transferência e à sua relação com os acordos da OMC, cabe mencionar que esse ponto já foi discutido nos itens 4.1.4 e 4.2.2 deste texto, que trataram de requisitos de compatibilidade dos preços de transferência com acordos da OMC.

¹⁵²⁰ A. J. EASSON, *Tax incentives for foreign direct investment*, Kluwer Law International, The Hague; New York, 2004, p. 43.

¹⁵²¹ INTERNATIONAL MONETARY FUND, LEGAL DEP, *Corporate Taxation in the Global Economy*, Washington, D.C., 2019, pp. 24–25, data de consulta 12 junho 2020, in <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>.

8.1.1.2 Empresa estrangeira controlada (Controlled Foreign Corporation – CFC)

Certas empresas multinacionais operam em vários países simultaneamente, sujeitando-se a múltiplas jurisdições fiscais. Para evitar que as empresas minimizem a sua responsabilidade fiscal aproveitando as diferenças tributárias entre países, os países implementaram regras antielisivas, conhecidas como *Controlled Foreign Corporation* (CFC) e destinadas a empresas nacionais que estabelecem subsidiárias em uma jurisdição de baixa tributação para evitar impostos.¹⁵²² As regras das empresas estrangeiras controladas (CFC) exigem que os lucros tributáveis de uma CFC sejam tributados no Estado da sede; porém, associadas a essa prática, é comum aplicarem-se certas regras discriminatórias em relação a alguns Estados. Portanto, de fato, a legislação CFC pode significar uma posição indiretamente pior para a empresa estrangeira, em comparação com uma empresa nacional, em face à tributação antecipada.

As regras CFC são medidas antierosão da base fiscal destinadas a combater o desvio de renda por contribuintes residentes para empresas por eles controladas e que, normalmente, residem em países que impõem baixa ou nenhuma tributação. A recomendação do ponto de ação 3 do BEPS é que as regras CFC só operem relativamente às CFCs que estão sujeitas a taxas efetivas de tributação significativamente inferiores às impostas pelo Estado de origem. Portanto, do ponto de vista do Estado anfitrião, há a possibilidade real de que as subsidiárias, que são controladas por não residentes, sejam alcançadas pelas regras CFC dos Estados em questão onde os acionistas são residentes.¹⁵²³

Sugere-se, de acordo com essas regras, que alguns países sejam tratados de forma menos favorável do ponto de vista tributário e, segundo a cláusula da NMF, poderiam aqueles que se sentem prejudicados reivindicar ser tratados não menos favoravelmente. Neste ponto, lembremos que a OCDE recomenda medidas defensivas para combater práticas fiscais prejudiciais uma das

¹⁵²² As diferenças de alíquotas entre jurisdições de tributação alta e baixa são um incentivo para erodir a base tributária em países com tributação alta e para transferir lucros parcialmente devido à concorrência fiscal. A proceder de acordo com esse expediente, os lucros serão tributáveis no nível das subsidiárias controladas no exterior que são incorporadas em jurisdições de baixa tributação. Como resultado, a renda estrangeira passiva da subsidiária será tributada a alíquota efetiva mais baixa do que a renda doméstica. A tributação do lucro da empresa estrangeira controlada (CFC) será diferida até ser repatriada, o que pode ser visto como perda de receita tributária para o Estado residente da empresa controladora. Entretanto, em face das regras CFC, pode-se tributar a renda da subsidiária estrangeira como gerada pela empresa controladora. As regras CFC ainda variam de jurisdição para jurisdição, ou há simplesmente falta de tributação do CFC. Algumas regras CFC têm escopo limitado e não cobram a renda de bens ou serviços intangíveis ou digitais. Cf. G. VAN HULLE, “CFC Rules as a Measure to Address BEPS Opportunity in a Digital Economy”, in Ina Kerschner, Maryte Somare (eds.) *Taxation in a global digital economy*, Linde, Wien, 2017 (Series on international tax law), p. 47.

¹⁵²³ V. T. CHEN, “Trump’s Corporate Income Tax Rate Reduction: A CFC Trap for Foreign-Controlled US Subsidiaries”, *Bulletin for International Taxation*, 6a, 2017, p. 30.

quais é a adoção das regras CFC; logo, nota-se, de pronto, um potencial conflito com o princípio da não discriminação, em particular a cláusula da NMF.

As regras CFC são elaboradas, não para evitar a dupla tributação, mas para uma finalidade antielisiva. Desse modo, parece difícil ver como isso pode ser interpretado como convenção para evitar a dupla tributação (CDT), ou seja, que garanta que o imposto incorre apenas na jurisdição estrangeira. Logo, no comércio de serviços, parece improvável que se aplique aqui a exceção prevista no art. XIV(e) do GATS, e ela não sustentaria a manutenção desse tratamento discriminatório. Portanto, Estados membros da OMC com uma quantidade de CFCs relevantes podem, em tese, argumentar estarem sendo tratados menos favoravelmente quando comparados com outros Estados que estejam excluídos da lista de países com tratamento mais rigoroso.¹⁵²⁴

Urge esclarecer que as legislações CFC resultam em que a importação de capital pelo Estado não está sujeita a nenhuma restrição, porquanto a legislação CFC abrange exclusivamente o acionista doméstico da empresa estrangeira. Os acordos da OMC não vedam diretamente a discriminação tributária contra os investidores nacionais em atividades de investimento transfronteiriças. Da mesma forma, a liberdade da corporação estrangeira para financiar as suas atividades não é protegida por um sistema comercial. Apenas e tão somente se uma medida fiscal colocar um fornecedor estrangeiro de bens ou serviços em desvantagem competitiva no sentido de uma barreira à importação ou se a medida fiscal criar um subsídio, estaríamos diante de uma violação às obrigações do acordo da OMC.

Pode ocorrer, entretanto, uma desvantagem indireta da corporação estrangeira devido à tributação dos acionistas no Estado importador poder ser considerada como barreira à importação. Além disso, as normas CFC específicas para cada país poderiam constituir uma violação concebível da cláusula da nação mais favorecida, conforme comentado. Exemplifique-se nesse caso um eventual tratamento diferenciado para empresas com capital nacional situadas em países tidos como paraísos fiscais.¹⁵²⁵ As normas CFC podem representar uma discriminação *de facto* contra essas empresas subsidiárias que sejam controladas por acionistas residentes, sendo também

¹⁵²⁴ C. VÄLJEMARK, “National Report United Kingdom”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International ; Linde, The Hague, The Netherlands : Wien, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 696-697.

¹⁵²⁵ Para discussão aprofundada da compatibilidade de normas de CFC e acordos da OMC. *Vide*: S. LÜTKE, *Die CFC-Legislation (Hinzurechnungsbesteuerung) im Spannungsfeld zwischen europäischer Kapitalverkehrsfreiheit und weltweiter Kapitalliberalisierung (WTO): eine Analyse der Grenzen der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit sowie der Steuerordnung der WTO in Hinblick auf Auswirkungen für Ausgleichsmaßnahmen im internationalen Steuerverwettbewerb*, Duncker & Humblot, Berlin, 2006.

passíveis, em tese, de ser questionadas no âmbito da OMC, pelo Estado anfitrião, caso se evidencie, *prima facie*, o tratamento discriminatório.

8.1.1.3 Regras de subcapitalização (thin capitalization rules)

Países com tributação corporativa elevada criam incentivos para que empresas multinacionais financiem investimentos com dívidas, porque os pagamentos de juros são dedutíveis dos impostos, o que geralmente não é o caso do financiamento com capital próprio. Portanto, cria-se um incentivo econômico para as empresas multinacionais (EM) financiarem internamente entre entidades em países com tributação mais baixa para entidades em países com tributação alta.

A Ação 4 do BEPS da OCDE visa prevenir a erosão da base tributária causada pelo uso de despesas com juros, usando particularmente dívidas de partes relacionadas e de terceiros para alcançar excessivas deduções tributárias de juros. No entanto, não estão no radar só as deduções de juros excessivas ou fora do padrão “*arms’ length*”; os regimes fiscais preferenciais (paraísos fiscais) constituem área chave de pressão, porque causam concorrência fiscal prejudicial. Já se constatou que a “*race to the bottom*” assume, frequentemente, a forma de reduções generalizadas das alíquotas de imposto sobre as sociedades em determinados tipos de rendimento (tais como o rendimento de atividades financeiras ou do fornecimento de bens intangíveis).¹⁵²⁶ Para combater o comprometimento da sua base tributária, os países começaram a introduzir limitações às deduções de juros, especialmente quando os rendimentos estão sujeitos à tributação nula ou baixa, particularmente no caso de beneficiários efetivos residirem num país que oferece regime tributário favorável, estarem sujeitos a baixa alíquota legal de imposto, ou receberem isenção ou redução fiscal favorável.

As regras de subcapitalização limitam a dedutibilidade dos juros pagos por empréstimos concedidos por pessoa relacionada estrangeira, no caso de capitalização da empresa residente. Tais regras específicas poderiam, portanto, proibir deduções fiscais para pagamentos de juros, a menos que o beneficiário pague determinado mínimo de imposto sobre os pagamentos de juros recebidos. Em alguns casos, as regras de subcapitalização são elaboradas de forma que implica o uso do princípio de “plena concorrência”, a fim de definir o montante da dívida que um terceiro

¹⁵²⁶ Para discussão aprofundada de técnicas utilizadas para reduzir a base tributária, bem como normas que estão a ser instituídas para coibir essas práticas, *vide*: E. PINETZ; E. SCHAFFER (EDS.), *Limiting base erosion*, Linde, Wien, 2017.

emprestador estaria disposto a emprestar. Em tal caso, as regras de subcapitalização enfrentam as mesmas deficiências que as regras gerais de preços de transferência.¹⁵²⁷

Do ponto de vista das cláusulas da NMF e TN no âmbito do GATT e do GATS, regras específicas de limitação de juros poderiam levantar preocupações que podem ser reforçadas se um membro da OMC decidir não só combater a erosão da base e as oportunidades de transferência de lucros no seio de grupos ou entre partes ligadas ou relacionadas, como também abordar, de forma geral, o problema da concorrência fiscal prejudicial, por exemplo, negando todas as deduções de juros a paraísos fiscais ou jurisdições com baixos impostos.¹⁵²⁸ Quando um país com elevada alíquota estatutária de imposto nega deduções de juros pagos ao residente de um país com baixa alíquota estatutária de imposto, esses pagamentos de juros são tratados de modo mais desfavorável do que os pagamentos de juros recebidos por residentes de outros países com alíquota estatutária de imposto suficientemente elevada e pior que os (pelo menos a maioria dos) pagamentos de juros internos. Assim, coloca-se a questão de saber se a regra de não dedutibilidade do primeiro país é coerente com as disposições da NMF e do TN no âmbito do GATT e do GATS.

Desse modo, ao vedar potencialmente a possibilidade de se aplicar a plena dedução de juros a empresas sediadas no estrangeiro, isso poderia ser visto, em tese, como desvantagem competitiva dessas empresas nas transações que efetivassem com o país instituidor das regras de subcapitalização, criando óbice às transações comerciais transfronteiriças.

8.1.1.4 General anti-abuse provision: GAAR

As regras de antiabuso fiscal são o elemento-chave em um mundo fiscal pós-BEPS. A diminuição da receita estatal, os altos níveis da dívida pública e o crescente interesse público em questões relacionadas com o comprometimento da base fiscal contribuíram para a disposição dos governos de apertar ou adotar regras gerais antiabuso (GAARs). Além disso, a União Europeia e a OCDE apresentaram várias medidas destinadas a capacitar as autoridades fiscais a contestarem o que elas percepcionarem como planejamento tributário agressivo.¹⁵²⁹

As disposições gerais antiabuso autorizam a administração fiscal a recusar alguns benefícios fiscais quando a transação não tem substância econômica e ocorre somente por razões fiscais. Essas

¹⁵²⁷ T. DUBUT, “Designing Anti-Base: Erosion Rules for Developing Countries: Challenges and Solutions”, in G. M. M. Michielse, Victor Thuronyi (eds.) *Tax design issues worldwide*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, the Netherlands, 2015 (Series on international taxation), p. 143.

¹⁵²⁸ K. DZIURDZ, “Non-discrimination in tax treaties: ...”, cit., pp. 186-187.

¹⁵²⁹ M. LANG Y OTROS (EDS.), *GAARs: a key element of tax systems in the post-BEPS world*, IBFD, Amsterdam, 2016.

disposições estão incluídas no sistema tributário da maioria dos países desenvolvidos, a fim de permitir à administração fiscal lutar contra situações em que apenas a letra e não o espírito da lei é respeitado, e são necessárias para cobrir situações que não se enquadram necessariamente no âmbito das regras anteriormente mencionadas. Há até sistemas fiscais nos quais existem apenas disposições antiabuso, e não regras concretas do CFC ou regras de subcapitalização.¹⁵³⁰ Além da introdução de um GAAR, o sistema tributário pode igualmente ser ampliado por um número crescente de regras específicas antiabuso (SAARs).¹⁵³¹

Apesar de aqui se discutir ainda num plano mais abstrato do que as limitações impostas como regras CFC e de subcapitalização, são aplicáveis as mesmas conclusões. Se de algum modo o processo de interpretação e aplicação a casos concretos se materializar numa frequente discriminação de operações transfronteiriças, pode-se estar em inobservância do princípio de não discriminação da OMC.

8.1.2 Medidas defensivas de base tributária e a OMC

Possíveis medidas defensivas podem afetar o fornecimento de bens ou serviços, dependendo de como os países participantes moldam as suas sanções.¹⁵³² A não aceitação de deduções ou isenções, a cobrança de impostos retidos na fonte ou a tributação de certos rendimentos também podem ser impostas em relação ao fornecimento de bens e serviços. Com exceção da última sanção mencionada, as medidas defensivas propostas, muito provavelmente, violarão as cláusulas da NMF no âmbito do GATT e do GATS. Uma medida fiscal ou administrativa tributária que penalize a renda de um contribuinte que comercializa bens e serviços através das fronteiras pode ser classificada como discriminatória. Cabe, entretanto, verificar que as medidas defensivas propostas

¹⁵³⁰ C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, “El fraude fiscal en un contexto internacional globalizado. Iniciativas de la Unión Europea contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, in Enrique Giménez-Reyna, Salvador Ruiz Gallud (eds.) *El fraude fiscal en España*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pp. 916–918.

¹⁵³¹ G. L. COURINHA, “Chapter 25: Portugal”, in Michael Lang y otros (eds.) *GAARs: a key element of tax systems in the post-BEPS world*, IBFD, Amsterdam, 2016 (WU Institute for Austrian and International Tax Law European and international tax law and policy series), p. 527.

¹⁵³² Cf. R. GRYNBERG; B. CHILALA, “WTO Compatibility of the OECD...”, cit., p. 510. Três tipos de sanções punitivas ou medidas defensivas poderiam ser aplicadas, podendo ser objeto de questionamento pelo ORL da OMC: i) a medida fiscal ou administrativa baseada em todas ou em algumas transações envolvendo a venda de um bem ou serviço de algum membro da OMC; ii) a medida fiscal ou administrativa que penalizaria a renda de empresa, nacional ou estrangeira, pelo comércio de bens e serviços com um Membro da OMC; iii) a medida destinada a exercer pressão sobre paraísos fiscais não cooperantes, mas que não tenha impacto direto de distorção do comércio.

que, eventualmente, violem o princípio da NMF podem estar abrangidas por uma exceção ou justificadas.¹⁵³³

Igualmente, os membros da OCDE desenvolveram uma série de recomendações envolvendo paraísos fiscais que incluem propostas de contramedidas para remediar a concorrência fiscal “prejudicial”. Embora as iniciativas da OCDE pareçam agora mais focadas na troca de informações, os lugares classificados como paraísos fiscais poderiam estar atentos à imposição (direta ou indireta) de contramedidas de outros países que buscam melhorar a sua própria competitividade tributária fora do contexto de uma maior atividade formal por parte da OCDE.¹⁵³⁴ Tais contramedidas poderiam resultar em alegações de que um membro da OCDE (ou país não membro), em particular, está agindo de forma inconsistente com as suas obrigações na OMC, por exemplo, com as suas obrigações de serviços financeiros no âmbito do GATS.¹⁵³⁵ Se um membro decidir impor contramedidas, ele deverá sempre verificar a conformidade com as suas obrigações assumidas nos acordos da OMC, já que os países a que essas medidas são direcionadas certamente as irão examinar cuidadosamente e estarão preparados para reivindicar os seus direitos na OMC, se as circunstâncias assim o exigirem.¹⁵³⁶

Por exemplo, o acordo do Conselho da União Europeia de 5 de dezembro de 2017 propôs uma lista de medidas defensivas, de natureza fiscal, que poderiam ser implementadas pelos Estados-membros da União Europeia contra jurisdições não cooperantes, sem prejuízo das respectivas esferas de competência de cada Estado nessa matéria. Em particular, as medidas defensivas propostas são as seguintes: i) não dedutibilidade dos custos; ii) regras de transparência

¹⁵³³ I. HOFBAUER, “To What Extent Does the OECD Harmful Tax Competition Project Violate the Most-Favoured-Nation Obligations under WTO Law?”, *European Taxation*, 2004, p. 402.

¹⁵³⁴ Cf. R. S. AVI-YONAH, “Tax, trade and harmful...”, cit., p. 2842. Paraísos fiscais de produção constituem subsídios à exportação proibidos no âmbito do GATT. Envolvem receita perdida (ou seja, são despesas fiscais), são específicos a certos contribuintes (na verdade, são acordos frequentemente negociados) e são “de fato” dependentes do desempenho das exportações, porque os produtos ou serviços que envolvem não podem ser direcionados ao mercado interno. Já os paraísos fiscais tradicionais, geralmente, concedem isenções ao setor *offshore* daqueles impostos que eles cobram (por exemplo, o IVA). Além disso, normalmente, envolvem não apenas investimentos puros, mas, em particular, a prestação de serviços financeiros, tais como corretagem ou seguros, voltados inteiramente para estrangeiros.

¹⁵³⁵ Cf. P. M. C. ALCALDE, “A Regulação e o Combate aos Paraísos Fiscais no Plano Internacional. Análise à dificuldade de encontrar a necessária tutela multilateral e o papel da OMC”, *Working Papers do Boletim de Ciências Económicas*, vol. 30, 2020, p. 50. A adoção de medidas defensivas pelos países que buscam proteger-se dos paraísos fiscais tem grande probabilidade de violar o princípio da não discriminação e pode culminar em restrições ao livre comércio de bens e serviços objetivado pela OMC. Diante desse cenário, é imprescindível que a OMC passe a ter algum tipo de gerência na matéria, sob risco de agravamento das distorções na economia global geradas pelos paraísos fiscais.

¹⁵³⁶ S. ORAVA, “Potencial WTO Claims in Response to Countermeasures under the OECD’s Recommendations Applicable to Alleged Tax Havens”, in Rajiv Biswas, Commonwealth Secretariat (eds.) *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*, Commonwealth Secretariat, London, 2002, p. 197.

fiscal internacional; iii) medidas relativas à retenção de impostos na fonte; iv) limitação do regime de *participation exemption* – PEX (regime de isenção para rendimentos derivados de dividendos e ganhos de capital); v) cláusula de transição – *switch over* (substituição do método de isenção pelo método de imputação para evitar a dupla tributação internacional, para uma renda derivada de dividendos e ganhos de capital); vi) reversão do ônus da prova; vii) exigências específicas de documentação; viii) divulgação obrigatória por intermediários fiscais de impostos mais específicos relacionados com acordos internacionais.¹⁵³⁷

Cabe destacar que o ORL da OMC já reconheceu que, quando os Estados permitem que partes relacionadas manipulem os preços entre si (ou seja, utilizem preços de transferência que não estejam em condições de mercado), isso pode violar o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) ou constituir subsídio proibido à exportação (ASCM).¹⁵³⁸ Efetivamente, é muito difícil, sem apreciar um caso concreto e apenas no plano abstrato, inferir se medidas defensivas propostas pela OCDE, aplicadas coletiva ou individualmente pelos Membros da OCDE, estarão a violar as suas obrigações na OMC, e se resultarão na anulação e prejuízo dos direitos dos Membros da OMC afetados. Porém, de modo geral, podemos antecipar que impostos retidos na fonte sobre transações com paraísos fiscais são provavelmente as medidas mais passíveis de serem vistas como violando as obrigações do GATT ou do GATS. No que toca a medidas setoriais específicas criando restrição ao aproveitamento fiscal pleno, são a forma mais provável e mais comum de medida defensiva e também poderiam constituir violações das obrigações do GATS. A legalidade de medidas defensivas específicas dependerá do setor específico, bem como dos compromissos no setor dos serviços assumidos pelos Membros da OMC.¹⁵³⁹

O que falta mencionar é que a luta contra a erosão da base tributária e práticas de fraude fiscal se tornou prioridade política de muitos Estados. Entretanto, a ação unilateral não é solução apropriada. Esses problemas globais devem ser enfrentados mediante a cooperação

¹⁵³⁷ D. GONZÁLEZ, “Fraude fiscal y paraísos fiscales”, in Enrique Giménez-Reyna, Salvador Ruiz Gallud (eds.) *El fraude fiscal en España*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, p. 953.

¹⁵³⁸ A. COBHAM, “Could the World Trade ...”, cit.

¹⁵³⁹ Referências adicionais sobre as Reformas do Sistema Tributário Internacional, *vide*: A. P. DOURADO, “Editorial: The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution”, *Intertax*, vol. 48, 1, 2020; J. HAGELIN; S. MUTO, “The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative and the 2019 Tax Reform in Japan: Revisions to the Earnings Stripping Rules and the Introduction of Hard-to-Value Intangibles into Transfer Pricing”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, 5, 2019; L. PARADA, “The Unified Approach Under Pillar 1: An Early Analysis”, *Tax Note International*, 2019; P. PISTONE; B. ANDRADE; A. TURINA, “OECD – The OECD Public Consultation Document “Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two”: An Assessment”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, 2, 2020.

internacional.¹⁵⁴⁰ Só com uma solução multilateral em que se busque o consenso é que podem ser enfrentados os desafios que a globalização impôs à gestão tributária dos Estados modernos. Rupturas unilaterais e propostas sem discussão articuladas com os principais *players* correm o risco de implicarem maiores custos e incerteza e, no caso da OMC, potenciais litígios e eventuais retaliações comerciais.

8.2 Reforma tributária americana e a OMC

No final de 2017, o governo americano aprovou o TCJA, que lançou a mais importante reforma do sistema tributário americano dos últimos 30 anos. As novas regras reduziram as alíquotas de empresas e pessoas físicas, levando os Estados Unidos do atual sistema global para um sistema quase territorial, e introduziram novos conceitos sobre impostos, como o BEAT (de especial relevância para as subsidiárias americanas de grupos estrangeiros), a GILTI e a FDII.¹⁵⁴¹ Entre as propostas discutidas, destaca-se também o DBCFT que, embora não tenha sido implementada, constitui ainda uma opção aberta e discutida como possível reformulação dos sistemas tributários em diversos países.

A reforma tributária americana teve um foco importante nas transações transfronteiriças com importantes implicações. Não obstante a sua implementação desde 2018, existem diversos pontos que suscitam controvérsias no tocante à sua compatibilidade com os acordos da OMC. Nesse sentido, são apresentados nesta parte o TCJA e a proposta de DBCFT em face de normas do direito comercial internacional.

8.2.1 *Tax Cut & Jobs Act (TCJA)*

A reforma tributária americana teve forte impacto não apenas no direito tributário interno, mas, especialmente, nas transações econômicas internacionais. A situação fiscal das empresas da União Europeia e de outros países que comercializam com os Estados Unidos pode, em alguns casos, sofrer impacto significativo; portanto, o TCJA merece ser examinado de modo a compreender as suas consequências.

Tamanhos são os efeitos do TCJA que muitas empresas multinacionais reformulam as suas decisões de acordo com os novos conceitos tributários introduzidos pela reforma, tais como o

¹⁵⁴⁰ L. BROSENS; J. BOSSUYT, “Legitimacy in International Tax Law-Making: Can the OECD Remain the Guardian of Open Tax Norms?”, *World Tax Journal*, vol. 12, 2, 2020, p. 313.

¹⁵⁴¹ Para discussão completa da Reforma Americana implementada e sua eventual compatibilidade com a OMC, *Vide*: A. L. MARTINEZ, “A Reforma Tributária nos Estados Unidos e a OMC”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. LXII, 2019.

GILTI e o BEAT. Ainda nessa reforma, foi instituída uma dedução que tem por objetivo reduzir a alíquota efetiva de tributação conhecida como FDII.¹⁵⁴²

A seguir, explicam-se esses conceitos para, na sequência, evidenciar as suas possíveis incompatibilidades com os acordos da OMC.

8.2.1.1 *Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)*

No TCJA, uma das inovações da reforma é representada pelo *global intangible low-taxed income* (GILTI), que é um complemento das disposições sobre renda das normas CFCs. Um acionista americano de uma CFC deve incluir a GILTI em sua renda, de forma similar à renda referente à Subparte F. Entretanto, o nome do novo imposto é um tanto enganoso, pois ele parece afetar a renda dos ativos intangíveis mantidos em países estrangeiros com baixos impostos, quando, na verdade, ele se aplica a todos os tipos de renda mantidos em várias jurisdições.¹⁵⁴³

GILTI é o resultado da renda líquida da CFC menos um montante de lucro fixo, igual a 10%, sobre o valor dos ativos tangíveis da CFC. A seção §250 do Código Tributário Federal (IRC) concede dedução de 50% da GILTI para o período fiscal 2018-2025, a qual, em 1 de janeiro de 2026, será reduzida para 37,5%. Assim, a alíquota efetiva será de 10,5%, e, a partir de 1 de janeiro de 2026, de 13,125%.

Na seção §960, reconhece-se um crédito fiscal estrangeiro (*foreign tax credit – FTC*), no valor de 80% dos tributos pagos no exterior pelos rendimentos de intangíveis, que não pode ser declarado em exercícios futuros ou passados (nem como compensação retroativa), uma vez que uma cesta separada foi estabelecida para a GILTI. Isso significa que, se a tributação internacional tiver alíquota igual ou superior a 13,125%, a possibilidade de pagar impostos nos Estados Unidos será bastante reduzida; 80% de 13,125% corresponde a 10,5%, e qualquer excedente, que não poderá ser considerado no passado ou no futuro, será perdido, portanto, para efeitos de compensação.¹⁵⁴⁴

A renda GILTI é a “renda líquida” da subsidiária estrangeira que exceda a taxa de retorno de 10% sobre os seus ativos tangíveis. O cálculo da base tributária é especialmente complexo, e pode ser resumido assim: renda líquida comprovada da CFC menos o retorno sobre a renda líquida

¹⁵⁴² J. L. CUMMINGS JR, “Foreign-Derived Intangible Income Deduction”, *Journal of Tax Analysts*, 2018.

¹⁵⁴³ A. L. MARTINEZ, “A Reforma Tributária...”, cit., pp. 276–279.

¹⁵⁴⁴ Aplicada apenas a *C corporations*, é prescrita uma dedução de 50% do GILTI; subsequentemente, essa dedução está de acordo com o novo IRC § 250 e § 951a.

considerada tangível¹⁵⁴⁵. O primeiro objetivo pode ser visto como desencorajamento de investimentos em tecnologias e obtenção de patentes fora dos EUA, estimulando as empresas americanas a fazerem pesquisa e protegerem a propriedade intelectual dentro do país. O segundo objetivo está em reduzir o incentivo às empresas americanas para realocarem CFCs para locais de baixa tributação, dado que qualquer economia fiscal obtida pelas CFCs pode ser parcialmente compensada por um aumento das alíquotas correntes para os acionistas americanos.

No entanto, surgiu uma preocupação entre os responsáveis pela reforma, referente ao período em que a alíquota da tributação de renda no exterior é menor do que a nova alíquota empresarial de 21% nos EUA. Devido à PEX, não existe um imposto extensivo aos dividendos das CFCs enviados para os Estados Unidos. Assim, poderia existir o mesmo incentivo para a *Mudança de Renda* das matrizes nos EUA para as CFCs, em locais onde o imposto corporativo fosse menor (abaixo de 21%).

8.2.1.2 Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT)¹⁵⁴⁶

8.2.1.2 Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT)¹⁵⁴⁷

A nova Seção 59A do IRC (*Internal Revenue Code*) americano impõe um imposto igual ao valor mínimo do imposto sobre a erosão da base para o ano fiscal, que é aplicado sobre os *pagamentos de erosão da base* de contribuintes com renda bruta significativa, que fazem pagamentos para *partes relacionadas estrangeiras*¹⁵⁴⁸. O BEAT é o excedente de 10% (5% em 2018) de uma *base de renda tributável modificada* sobre a obrigação tributária regular para o ano fiscal, reduzida por créditos permitidos (incluindo um crédito sobre imposto pago em países estrangeiros).¹⁵⁴⁹

A *renda tributável modificada* é a renda tributável calculada sem considerar os benefícios fiscais de deduções pagáveis a pessoas estrangeiras, deduções de depreciação e amortização de ativos adquiridos de pessoas ligadas a países estrangeiros, pagamentos de resseguros a estrangeiros,

¹⁵⁴⁵ Cf. L. J. GREENWALD; C. L. SMITH, “The GILTI incinerator: New Section 951A”, *Tax Notes International*, 2018. “The U.S. shareholder aggregates (and then nets and multiplies) its pro rata share of each those items into a single shareholder amount. More specifically, aggregate tested income reduced by aggregate tested loss is net CFC tested income.”

¹⁵⁴⁶ A. L. MARTINEZ, “A Reforma Tributária...”, cit., pp. 282–286.

¹⁵⁴⁷ A. L. MARTINEZ, “A Reforma Tributária...”, cit., pp. 282–286.

¹⁵⁴⁸ S. P. SCHREIBER, “Proposed regs. govern tax on base-erosion payments”, *Journal of Accountancy*, 2018, data de consulta 22 de novembro 2018.

¹⁵⁴⁹ H. David ROSEMBLOOM and Fadi SHAHEEN, “The BEAT and the Treaties,” *Tax Notes International*, October 2018, p. 53.

dedução líquida de perdas operacionais que refletem tais pagamentos e pagamentos específicos a entidades relacionadas com expatriados.¹⁵⁵⁰

O termo *erosão da base* refere-se ao planejamento tributário agressivo adotado pelas multinacionais americanas, que, por meio de operações intragrupos, visam reduzir ou evitar a sua carga tributária. Antes da reforma, elas estavam sujeitas à tributação internacional, enquanto os lucros resultantes de fontes estrangeiras eram tributados apenas quando repatriados. Essa situação encorajou as empresas americanas a realizar operações de *transferência de lucros* para regiões com uma tributação mais favorável, bem como a adiar a repatriação dos lucros. Para impedir tais ações, o Congresso Americano introduziu o BEAT.

O BEAT é, de fato, um tipo de imposto mínimo, e afeta justamente os pagamentos transfronteiriços¹⁵⁵¹ a afiliadas estrangeiras, que buscam minar a base tributária local. A “*parte relacionada*” significa o acionista, seja pessoa física ou jurídica, com participação de 25% dos direitos de voto ou do capital da empresa estrangeira.¹⁵⁵² O imposto se aplica tanto às empresas americanas quanto às estrangeiras, que tiveram volume médio de negócios nos últimos três anos, de pelo menos 500 milhões de dólares, e uma percentagem de erosão da base tributária, ou seja, custos dedutíveis e despesas, que excederam 3% das deduções do grupo (2% no caso de empresas financeiras).

O BEAT foi proposto para inibir pagamentos dedutíveis a partes relacionadas, usados para reduzir a base tributária das empresas nos EUA. A faixa do BEAT é larga e aplica-se não apenas ao pagamento a subsidiárias em países estrangeiros, mas também a empresas afiliadas estrangeiras.¹⁵⁵³

¹⁵⁵⁰ Cf. K. L. NOVAK; M. P. THOMAS; C. H. LOWELL, “Treatment of Intangibles under New US Tax Regime”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 25, 4, 2018, p. 263. Um pagamento por erosão de base inclui qualquer quantia paga ou acumulada por um contribuinte a uma pessoa estrangeira que é parte relacionada à uma dedução é permitida. Esta categoria é aberta, mas parece incluir pelo menos o seguinte: i) juros; II) royalties; III) pagamentos sob um acordo de partilha de custos qualificado; iv) pagamentos de serviços e v) compra de bens depreciáveis/amortizáveis.

¹⁵⁵¹ Cf. L. A. SHEPPARD, “United States / European Union / Luxembourg / Ireland News Analysis: Transatlantic Tax Planning Tips”, *Journal of Tax Analysts*, 2018. O TCJA *base erosion and anti-abuse tax* também é um obstáculo à erosão da renda tributária, uma vez que parcialmente não permite deduções de juros, royalties e outros pagamentos deduzíveis (*base erosion payments*) aos beneficiários estrangeiros conexos, incluindo sociedades parceiras (section 59A(d)).

¹⁵⁵² As *constructive ownership rules* são aplicadas de acordo com a seção § 318 do IRC. No entanto, no relativo a partes relacionadas que exigiam 50%, de acordo com a seção §318 (a) (2) (C), é substituída por 10%.

¹⁵⁵³ Cf. C. PÉREZ GAUTRIN, “US Tax Cuts and Jobs Act: Part 2 – The Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, 3, p. 158. Um dos principais itens excluídos dos pagamentos por erosão de base, e assim sujeito ao BEAT, é o custo das mercadorias vendidas (CMV). Entretanto, esta regra de exceção não está disponível para montantes pagos ou acumulados a pessoas definidas como CFC ou outras pessoas estrangeiras que são membros de grupos filiados expandidos que envolvem CFC.

Além disso, o TCJA cria limites para a dedução de juros que afetarão os pagamentos de juros internacionais. Especificamente, as deduções de juros não podem exceder 30% do LAJIDA (EBITDA em inglês) (*lucro antes dos juros, do imposto de renda, da depreciação e da amortização*) mais os juros do negócio. Por exemplo, a partir de 2022, esse limite será muito mais vinculante, pois será aplicado ao LAJIR (EBIT em inglês) (*lucro antes dos juros e do imposto de renda*). Diferentemente das regras de “*subcapitalização*” vigentes em alguns outros países e das regras anteriores nos Estados Unidos, esse limite é independente do *índice capital de terceiros-capital próprio* e aplica-se a partes relacionadas e não relacionadas. Portanto, com o TCJA, foram introduzidas regras “*anti-híbridas*”. Elas proíbem deduções sobre transações entre *partes relacionadas* que sejam híbridas (isto é, não tributáveis no país receptor) ou pagas a uma entidade caracterizada como tributável em uma jurisdição, mas transparente (não tributável) em outra.¹⁵⁵⁴

8.2.1.3 Foreign-derived intangible income (FDII)¹⁵⁵⁵

No TCJA, o sistema *foreign-derived intangible income* (FDII) é um prêmio que visa encorajar as empresas americanas a exportar bens e serviços intangíveis. Pode ser definido como a versão americana da esperada *patent-box*¹⁵⁵⁶, a qual, de modo similar, é um regime de tributação facilitada para renda derivada do uso de ativos intangíveis. A reforma estabelece, na seção §250 do IRC, a dedução de 37,5% sobre a receita resultante de venda, transferência de propriedade, concessão de uso e prestação de serviços a clientes estrangeiros. O cálculo da FDII é também bastante complexo, e pode ser definido como a diferença entre o excesso de renda líquida, comparado com a taxa padrão de retorno sobre ativos tangíveis (fixada em 10%), resultante de vendas para clientes estrangeiros. A parte desse excesso, correspondente à razão entre receitas de exportação e receita total, representa a renda FDII subsidiada.

A dedução é de 37,5% da FDII para o período 2018-2025, da qual deriva a alíquota efetiva de 13,125%.¹⁵⁵⁷; todavia, após o 1º de janeiro de 2026, a dedução será reduzida para 21,875%, com a alíquota efetiva de 16,406%. Regras especiais regulam os casos de venda de bens e serviços para as partes relacionadas, ou transações com as partes relacionadas dentro do grupo. A regra geral estabelece que as transações acima não podem utilizar a dedução da FDII, a menos que um ativo

¹⁵⁵⁴ Cf. S. BEER; A. KLEMM; T. MATHESON, *Tax Spillovers from US Corporate Income Tax Reform*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2018, pp. 7–8.

¹⁵⁵⁵ A. L. MARTINEZ, “A Reforma Tributária...”, cit., pp. 279–282.

¹⁵⁵⁶ Cf. E. GIL GARCÍA, *El patent box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto?*, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, pp. 59–60.

¹⁵⁵⁷ $13.125\% = [21\% - (1 - 0,375)]$

seja vendido posteriormente a uma terceira parte que não esteja nos EUA e o contribuinte demonstre que o ativo será utilizado no exterior.

O objetivo dessas limitações é evitar o uso de transações intragrupos, com o único propósito de aumentar a renda elegível para apoio. A dedução da FDII também é destinada apenas ao benefício das empresas C¹⁵⁵⁸ e suas subsidiárias, desde que não sejam empresas de gestão de ativos imobiliários cotadas em bolsa (REITs), ou empresas cotadas em mercados regulamentados (RICs). É uma dedução de impostos para empresas C, relativa à renda intangível de estrangeiros (FDII).

A renda intangível é considerada o excedente da renda bruta (renda bruta sem considerar categorias específicas descritas no regulamento) sobre a renda tangível, presumida como sendo de 10% dos seus ativos tangíveis. Um contribuinte americano “considerou (o pacote) como renda derivada de fontes externas”. Em contraste com a GILTI, discutida anteriormente como os impostos sobre a renda de uma CFC em ativos intangíveis, a dedução da FDII tenta criar um incentivo para que as empresas mantenham os seus intangíveis nos Estados Unidos, diminuindo a alíquota do imposto sobre retornos elevados de 21% para 13,125%. Similar ao regime da GILTI, a dedução da FDII ignora a definição de intangíveis, e considera qualquer renda bruta que forneça mais do que 10% de retorno sobre a média trimestral dos ativos depreciáveis como atribuível a intangíveis.¹⁵⁵⁹

Desse modo, estamos claramente diante de um incentivo fiscal à exportação, uma vez que a cláusula da FDII aplica 13,125% (em vez de 21%) à renda da empresa nos Estados Unidos sobre as vendas de bens e serviços a qualquer estrangeiro. Porém, esta cláusula estaria em conformidade com as regras da OMC?

8.2.2 O TCJA e os acordos da OMC

Uma reforma tributária interna, como o TCJA, pode estar a violar a cláusula do *Tratamento Nacional* (TN), estabelecido no art. III do GATT. Nesse sentido, recorde-se o que o art. III:1 afirma: “*as partes contratantes reconhecem que impostos locais e outros encargos internos ... não devem ser aplicados a produtos importados ou domésticos de modo a proporcionar proteção à produção local*”. Por sua vez o art. III:2 continua: “*os produtos importados do território de qualquer parte contratante ... não estarão sujeitos, direta ou*

¹⁵⁵⁸ Cf. J. KAGAN, “C Corporation”, *Investopedia*, data de consulta 23 de outubro de 2019, in <https://www.investopedia.com/terms/c/c-corporation.asp>. Uma corporação C é uma corporação na qual os proprietários, ou acionistas, são tributados separadamente da entidade.

¹⁵⁵⁹ No TCJA, O Congresso resolveu esse debate sobre o que é intangível alterando a definição da Section 936(h)(3)(B) intangibles para incluir “*any goodwill, going concern value, or workforce in place ... or any other item the value or potential of which is not attributable to tangible property or the services of any individual*”.

indiretamente, a impostos locais ou outros encargos internos de qualquer tipo, além daqueles aplicados, direta ou indiretamente, a produtos locais similares”.

O TCJA parece violar o ASCM, cujos arts. 1.1 e 3.1(a) estabelecem que se pode considerar que o subsídio existe quando é advertida uma contribuição financeira do governo ou de algum órgão público dentro do território do membro (referido no acordo como “governo”), em que a receita do governo, porventura devida, é perdoada ou não cobrada (por exemplo, incentivos fiscais, tais como créditos fiscais); logo, é benefício conferido. O ASCM define três categorias de subsídios: i) *subsídios proibidos*; II) *subsídios não acionáveis* (não passíveis de recurso); e III) *subsídios acionáveis*. A categoria de subsídios proibidos, descrita no art. 3, inclui: a) subsídios que são condicionados, de direito ou de fato, ao desempenho das exportações; e b) subsídios subordinados ao uso local de bens importados.

Apreciando o TCJA, notam-se pelo menos duas novas disposições tributárias que potencialmente violam essas regras da OMC: i) o BEAT, que pode ser aplicado como tarifa oculta ou pela criação de um subsídio à exportação; e ii) a FDII, que pode ser vista como subsídio à exportação.

Como discutido anteriormente, o BEAT aplica-se a juros e *royalties* que não são cobertos pelo GATT e pelo ASCM. No entanto, alguns aspectos do BEAT podem violar potencialmente as regras do GATT e do ASCM. Devido à maior alíquota de imposto sobre esses pagamentos, classificados como *pagamentos de erosão da base*, o BEAT poderia ser entendido como encargo relacionado, que indiretamente produz subsídio implícito, subordinado à preferência por bens domésticos em relação a bens importados, provavelmente um “subsídio proibido” ao ASCM.¹⁵⁶⁰

Por outro lado, o BEAT pode ser identificado como tarifa não programada sobre bens importados, também em violação do GATT.¹⁵⁶¹ Com o BEAT, parece haver “*discriminação invertida*”, em que a norma tributária produz efeito discriminatório contra o residente, penalizando-o por manter negócios com empresas relacionadas estrangeiras, ou, de outra forma, premiando-o com tratamento fiscal mais favorável, para operações com empresas relacionadas locais.¹⁵⁶²

¹⁵⁶⁰ A. L. MARTINEZ, “A Reforma Tributária...”, cit., pp. 299-305.

¹⁵⁶¹ Cf. H. BALLAN, “U.S. WTO Violations will this time be different?”, *Columbia Journal of Tax Law – Tax Matters*, vol. 9, 14, 2018, p. 14. O BEAT pode constituir um subsídio proibido de forma semelhante. De fato, enquanto o TCJA percorria o seu caminho pelo Congresso, os ministros das finanças das cinco maiores economias europeias consideraram o BEAT, além do FDII, como potencialmente ilegal nos termos dos acordos da OMC.

¹⁵⁶² Cf. K. DZIURDZ, “Non-discrimination in tax treaties: ...”, cit., pp. 167-168.

De acordo com AVI-YONAH¹⁵⁶³, a aplicação do BEAT à importação de bens depreciáveis e ao custo dos produtos vendidos (COGS) discriminaria produtos estrangeiros. Na avaliação governamental dos *pagamentos de erosão da base*, o COGS seria tratado como despesa, a ser considerada quando relacionada com uma *empresa estrangeira controlada* (CFC). Outros aspectos do tratamento preferencial de créditos de I&D podem ser encontrados no cálculo do BEAT. Na Seção 59a, para calcular a obrigação BEAT, os créditos fiscais para I&D reivindicados pelo contribuinte, referentes ao exercício fiscal, podem ser recuperados integralmente. Isso significa que todo o benefício fiscal, dólar por dólar, relativo aos créditos tributários para I&D, é preservado, independentemente da situação BEAT do contribuinte. Sem dúvida, a reforma fiscal considerou os créditos para I&D mais importantes do que os demais créditos tributários.¹⁵⁶⁴

Quando o ASCM entrou em vigor, os subsídios para I&D foram incluídos na categoria de subsídios não acionáveis (ART. 8), o que significa que eles, supostamente, não distorcem as relações comerciais. Essas disposições eram controversas, e as medidas não pertencentes à categoria expiraram em 1999. Contudo, desde então, as subvenções para I&D foram consideradas “*subsídios acionáveis*”, o que significa que podem ser contestadas. No entanto, para contestar esses subsídios, o país denunciante deve demonstrar que o subsídio é específico e traz danos suficientes a outro membro da OMC. As subvenções para I&D estão sujeitas ao acompanhamento relativamente limitado por parte da OMC, mas devem ser analisadas, porque o seu tratamento fiscal é protecionista.

A rejeição do BEAT pela OMC faria com que as EMs, e até mesmo alguns patrocinadores das cláusulas, ficassem satisfeitos (na medida em que o BEAT foi aceito apenas como receita temporária e expediente político no qual os patrocinadores não tinham nenhum interesse). As disposições antiabuso da GILTI têm brechas que o Tesouro provavelmente não desejará (ou não poderá) resolver. Que os advogados discutam a viabilidade do BEAT na OMC; no entanto, os pontos de vista devem estar de acordo com o que as pessoas afirmaram antes das decisões comerciais injustas sobre as empresas de vendas nacionais e internacionais, as empresas de vendas estrangeiras, e a dedução da receita extraterritorial.¹⁵⁶⁵

¹⁵⁶³ R. S. AVI-YONAH; M. G. VALLESPINOS, “The Elephant Always Forgets: US Tax Reform and the WTO”, *University of Michigan Law School Scholarship Repository*, 2018, (Law & Economics Working Papers).

¹⁵⁶⁴ EE. GNAN; R. KRONBERGER, *Schwerpunkt Außenwirtschaft 2017/2018 Protektionismus: Ökonomische Modelle, Simulationen, Handelsbarrieren*. Falcultas Verlags, Wien, 2018, p. 212. Focando os *royalties* e pagamentos de ativos intangíveis da empresa dos EUA para a empresa estrangeira filial, mas não aqueles entre a matriz dos EUA e a sua filial, poderia representar violação do princípio da não discriminação no GATS.

¹⁵⁶⁵ P. DRIESSEN, “Worldwide Taxation’s End: Brinkmanship and Friendly Fire”, *Tax Analysts*, 2018.

Em relação à FDII, uma vez que a cláusula se aplica a empresas americanas (13,125% em vez de 21%) – venda de bens a qualquer pessoa estrangeira para uso no exterior – isso é subsídio. É provável que a importação de bens e a sua posterior reexportação, sem mudança significativa, tenha direito à menor alíquota. Além disso, a exportação de bens e a sua modificação e subsequente importação para os EUA também se qualifica para as menores alíquotas.

A FDII envolve a não cobrança ou o perdão dos impostos devidos, ou seja, um subsídio no âmbito do ASCM, e tal subsídio é igualmente subordinado à lei e ao desempenho das exportações. Não há dúvida de que a FDII é uma concessão proibida por violar o ASCM. Tais subsídios autorizam os parceiros comerciais a impor sanções, unilateralmente ou após a aprovação do litígio no órgão de resolução de litígios da OMC.

Do ponto de vista político, esses incentivos fiscais à I&D, a discriminação inversa, a dedução da FDII e a inclusão da GILTI são questões problemáticas e podem estar potencialmente ligados às atividades de exportação e, portanto, cair na categoria de subsídios.

A FDII é, inegavelmente, um subsídio à exportação dos EUA, já foi contestada na OMC, e três vezes pela sua antecessora, o GATT. A FDII é vista facilmente como a última de várias decisões provisórias do governo americano de aplicar subsídios à exportação que foram questionados pela OMC e o GATT. A primeira decisão contra os EUA emergiu de um Painel do GATT, que declarou que a Empresa Doméstica de Vendas Internacionais (DISC) era um mecanismo para o recebimento de subsídios à exportação, que foi proibido nos anos 1970. Depois, ele foi substituído pela Empresa de Vendas ao Exterior (FSC), que também foi declarada inadequada pela OMC no final dos anos 1990. Em seguida, veio a regra da receita extraterritorial (ETI) em 2004. Atualmente, existe a FDII, subordinada ao desempenho das exportações.¹⁵⁶⁶

As regras da OMC proíbem qualquer tipo de subsídio em transações de exportação, como definido no art. XVI:4 do GATT, que tem a seguinte descrição: *“as partes contratantes deixarão de conceder, seja direta ou indiretamente, qualquer forma de subsídio às exportações de qualquer produto que não seja um produto primário, cujo subsídio resulte na venda de tal produto para exportação a preço inferior ao preço cobrado por um produto similar aos compradores no mercado doméstico”*.

A dedução concedida pela FDII, com relação à exportação de produtos, pode ser classificada como subsídio proibido à exportação. É isenção fiscal concedida a exportadores. Mais uma vez, a questão principal parece ser o fato de que a FDII permite a dedução de uma parte da receita

¹⁵⁶⁶ R. AVI-YONAH, “Does the United States Still Care About Complying with Its WTO Obligations?”, *Columbia Journal of Tax Law – Tax Matters*, vol. 9, 2, 2018, p. 12.

destinada a terceiros. Conseqüentemente, do ponto de vista do comércio internacional, qualquer parceiro comercial que tenha assinado o GATT e o ASCM e seja membro da OMC, pode apresentar queixa formal contra os EUA à OMC, argumentando que a FDII distorce o comércio global e a concorrência. Como medida unilateral, esses países também podem impor medidas compensatórias aos EUA¹⁵⁶⁷. Na próxima seção, apresentamos a *saga dos incentivos à exportação*, bem como a razão que está por trás da FDII, que vem sendo considerada uma nova tentativa do governo americano de promover um subsídio às exportações.

Ante o exposto, nota-se que a FDII é incompatível com as regras da OMC; ela é subsídio explícito à exportação, embora o governo dos EUA afirme que não seja subsídio proibido.¹⁵⁶⁸ É provável que o BEAT seja incompatível com as regras da OMC, uma vez que cria discriminação inversa e concede subsídio às empresas que não utilizam produtos estrangeiros. Além disso, o BEAT e a GILTI violam os tratados fiscais dos EUA em termos de não discriminação.¹⁵⁶⁹

8.2.3 Destination-based cash flow tax – DBCFT

O imposto sobre o fluxo de caixa baseado no destino (*destination-based cash flow tax* – DBCFT) recebeu considerável atenção por se tratar de uma medida de reformulação expressiva do imposto de renda corporativo (IRC) que foi apresentada na proposta de reforma tributária nos Estados Unidos de iniciativa republicana, em junho de 2016 e, posteriormente, com a eleição de Trump em novembro de 2016, passou a ser considerada como alternativa.¹⁵⁷⁰ Ainda que, de fato, não se tenha materializado, despertou muito interesse e ainda mantém muitos defensores que sugerem a sua implantação, especialmente agora que se busca um novo sistema de tributação corporativa, visando enfrentar os desafios da planejamento tributário internacional agressivo e da economia digital.

¹⁵⁶⁷ R. SANTOS TOMAZELA, “US Tax Reform: The Potential Tax Implications for Brazilian Taxpayers”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, 6a/Special Issue, 2017, p. 87.

¹⁵⁶⁸ A posição oficial americana é que a FDII não viola as regras da OMC e não está preocupada com possíveis queixas de outros Membros da OMC. Na perspectiva dos EUA, a OMC não é um problema. Em outras palavras, isso não é subsídio. Este é o tratamento justo e equitativo da política fiscal, independentemente de onde a atividade aconteça. Em suma, é compatível com a OMC e, na ausência de uma decisão da OMC, não há motivo para especular.

¹⁵⁶⁹ A. L. MARTINEZ, “A Reforma Tributária...”, cit., pp. 316–319.

¹⁵⁷⁰ Cf. J. BECKER; J. ENGLISH, “The U.S. Border Tax and Its Implications for the EU”, *Tax notes international*, vol. 86, 6, 2017, p. 511. No verão de 2016, a maioria republicana da Câmara dos Deputados dos EUA revelou seu plano para lançar o maior esforço de reforma tributária em mais de 30 anos. Os elementos centrais do plano eram cortes no imposto de renda e uma reforma fundamental da tributação das empresas. Os planos para o último item foram revolucionários, pois os Republicanos da Câmara Americana não buscam apenas reduzir a taxa do imposto corporativo; eles também almejavam converter o sistema clássico de tributação de empresas em um imposto sobre o fluxo de caixa baseado no destino (DBCFT) com um ajuste fiscal de fronteira.

8.2.3.1 O que é o DBCFT?

O imposto sobre o fluxo de caixa baseado no destino (DBCFT) modifica a estrutura existente de tributação das empresas tanto para atividades domésticas quanto internacionais.¹⁵⁷¹ Com relação ao lado doméstico, a DBCFT substituiria o imposto de renda das pessoas coletivas por um imposto de fluxo de caixa, substituindo as deduções de depreciação por despesas imediatas de investimento e eliminando deduções de juros para empresas não financeiras.¹⁵⁷² No lado internacional, a DBCFT substituiria o atual sistema de tributação “mundial” – sob o qual as atividades americanas das empresas americanas e estrangeiras e as atividades estrangeiras das empresas americanas estão sujeitas à tributação americana – por um sistema territorial que tributaria apenas as atividades americanas, mas ocorreria um ajuste na fronteira, o qual na prática negaria a possibilidade de dedução fiscal para insumos importados e aliviaria as receitas de exportação da tributação.¹⁵⁷³

O componente “fluxo de caixa” do DBCFT significa alívio imediato a todas as despesas, incluindo despesas de capital e receita tributária, à medida que se acumulam. Um imposto de fluxo de caixa poderia ser cobrado sobre uma empresa com base em “R” (real) ou em “R+F” (real mais financeiro). Sob a base R, as transações envolvendo ativos e passivos financeiros são ignoradas – assim, por exemplo, as receitas de juros não seriam tributadas e as despesas com juros não seriam dedutíveis. A base R é assim limitada à diferença entre as entradas reais (da venda de produtos, serviços e ativos reais) e as saídas reais (da compra de materiais, produtos, serviços – incluindo mão de obra – e ativos reais). Por sua vez, sob a base R+F – forma apropriada de tributação do fluxo de caixa para fluxos financeiros – todas as entradas de caixa (excluindo injeções de capital),

¹⁵⁷¹ Cf. R. S. COLLIER; M. P. DEVEREUX, “The Border-Adjusted Tax and Tax Treaties”, *Tax Notes International*, 2017, pp. 1181–1182. Um DBCFT tem dois componentes básicos: o elemento fluxo de caixa e o elemento baseado no destino. Um imposto de fluxo de caixa aplica-se às receitas líquidas que surgem no negócio. As receitas são incluídas na base tributária quando o pagamento é recebido e as despesas são reconhecidas quando o pagamento é feito, e a base tributária em um determinado período são os pagamentos menos as despesas. Em comparação com a maioria dos sistemas de impostos corporativos, a maior diferença no momento da inclusão de receitas e despesas na base é que, no âmbito da tributação do fluxo de caixa, mesmo os ativos de capital que são tipicamente depreciados ao longo do tempo são imediatamente despendidos – isto é, deduzidos na totalidade no momento da compra. Ao determinar se o componente de uma base tributária da corporação cai em sua particular jurisdição, um DBCFT basear-se-ia nas vendas de bens e serviços no país, menos as despesas ali incorridas. Assim, os ajustes fiscais de fronteira feitos sob um DBCFT significaria que os recebimentos das exportações não estão incluídos nas receitas tributáveis e que as importações são tributadas.

¹⁵⁷² A. J. AUERBACH, “Demystifying the Destination-Based Cash-Flow Tax”, *Brookings Papers on Economic Activity*, 2017, pp. 410–411.

¹⁵⁷³ No relativo a base de destino, o DBCFT presta-se a tributar exclusivamente o consumo interno Cf. D. SHAVIRO, “Goodbye to All That? A Requiem for the Destination-Based Cash Flow Tax”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, 4/5, 2018, p. 251. Portanto, para medir o resultado tributável é necessário excluir as quantidades que os estrangeiros pagam pelos produtos internos. Também se exige a impossibilidade de recuperar custos para as quantias que os nacionais pagam aos estrangeiros pelos produtos que os nacionais consomem.

incluindo empréstimos e recebimento de juros, seriam tributáveis; e todas as saídas de caixa, incluindo empréstimos, reembolso de empréstimos e pagamentos de juros (mas excluindo recompras de capital e dividendos) seriam deduzidas no cálculo da base tributária. Assim, o imposto aplicar-se-ia a todas as entradas financeiras líquidas relacionadas com empréstimos, incluindo os montantes de principal, bem como às entradas líquidas reais.¹⁵⁷⁴

O componente “destino” significa que o imposto a pagar ao abrigo do DBCFT, em qualquer país que o aplique, basear-se-ia nas vendas de bens e serviços naquele país, menos as despesas ali incorridas (com tratamento análogo para os fluxos financeiros): assim, as receitas de exportação não são incluídas nas receitas tributáveis e as importações são tributadas.¹⁵⁷⁵

De particular interesse para impacto no comércio internacional, cabe enfatizar as implicações da proposta do DBCFT sobre os “ajustes fiscais de fronteira”, embora fossem apenas um componente da proposta mais ampla.¹⁵⁷⁶ Esses AFFs são, essencialmente, o mesmo tratamento que é padrão para bens e serviços no imposto sobre o valor agregado (IVA). O “destino” relevante para o cálculo do imposto é – deve ser enfatizado – a localização do comprador imediato, e não (necessariamente) a do consumidor final. Se um fabricante americano vende aço a um fabricante de automóveis alemães que, por exemplo, usa o aço para produzir automóveis vendidos de volta aos Estados Unidos, a aplicação americana do imposto baseado no destino não tributaria a venda do aço, mas tributaria a importação de automóveis.¹⁵⁷⁷

Quais seriam os benefícios potenciais da mudança para a tributação da renda baseada no destino? Segundo AVI-YONAH,¹⁵⁷⁸ há cinco razões principais para adotar o DBCFT: (i) a residência

¹⁵⁷⁴ A. J. AUERBACH; M. P. DEVEREUX; M. KEEN; J. VELLA, “International Tax Planning under the Destination-Based Cash Flow Tax”, *National Tax Journal*, vol. 70, 4, 2017, pp. 785-786.

¹⁵⁷⁵ Cf. S. THOMPSON JR., “Why Trump Should Reject the DBCFT and Stick to His Original Imputation Proposal”, *Tax Notes*, 2017, p. 474. Observa-se que, na tributação com base de destino, a base tributária depende do local de consumo e não do local de produção, e desse modo o DBCFT prevê ajustes de fronteira isentando as exportações e tributando as importações, não pela da adição de um novo imposto, mas dentro do contexto do sistema de impostos empresariais transformados. Assim, o cerne da disposição de base de destino do DBCFT é a exclusão da receita das exportações da renda bruta, e a não aceitação da recuperação dos custos das importações no cálculo da renda tributável.

¹⁵⁷⁶ R. S. COLLIER; M. P. DEVEREUX, “The Border-Adjusted Tax...”, cit., p. 1182.

¹⁵⁷⁷ Cf. C. FREUND, “Complications from the Border-Adjusted Cash Flow Tax”, *PIIE*, 2017, p. 4. O ajuste de fronteira por imposto comercial levanta outros potenciais problemas de uniformidade. As empresas que são grandes exportadoras líquidas podem ter taxa de imposto negativa, exigindo alguns abatimentos, que serão politicamente difíceis de aplicar, pois parecerão ser subsídios para empresas grandes e bem-sucedidas, como a Boeing. Além disso, as empresas estrangeiras que vendem diretamente aos consumidores, por exemplo, pelo comércio eletrônico, poderiam escapar ao imposto se ele fosse cobrado no nível corporativo, criando um campo de atuação desigual para o varejo.

¹⁵⁷⁸ R. S. AVI-YONAH, “The Case for a Destination-Based Corporate Tax”, *International Tax Journal*, vol. 41, 5, 2015, p. 15.

corporativa é relativamente sem sentido, de modo que é necessário um método para tributar os EMs na fonte; (ii) as definições tradicionais de fonte (*source*) também não têm sentido; e (iii) a distinção entre filiais e sucursais é artificial e pode ser descartada; (iv) reduz a concorrência fiscal e (iv) remove algum dos incentivos para práticas de *tax avoidance*. Entretanto, existem também vários riscos associados à adoção do DBCFT, entre os quais se destaca a imprevisibilidade dos efeitos na distribuição de riqueza, perda de receitas tributárias de países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, oscilações e instabilidade nas taxas de câmbio, para citar alguns.¹⁵⁷⁹ No mesmo sentido, há controvérsias sobre a eficácia do DBCFT em relação ao método tradicional de apuramento do lucro tributável¹⁵⁸⁰ bem como da complexidade do sistema.¹⁵⁸¹

8.2.3.2 DBCFT e potenciais incompatibilidades com acordos da OMC

O DBCFT pode violar as regras da OMC para subsídios à exportação, uma vez que os impostos diretos não podem ser ajustados na fronteira. A distinção entre impostos diretos e indiretos nas regras da OMC não é totalmente clara; as propostas de impostos sobre o consumo nos Estados Unidos normalmente não violam a regra. Também não é claro por que é questionável o DBCFT, se ele se aplica a todas as vendas americanas, tanto por vendedores nacionais quanto estrangeiros, de forma semelhante ao IVA.

Atualmente, as regras da OMC limitam os ajustes nas fronteiras a impostos “indiretos” – impostos sobre transações (por exemplo, vendas, folha de pagamento, etc.), em vez de impostos “diretos” sobre pessoas físicas ou jurídicas (conforme visto no item 4.1.5). Discute-se se um DBCFT poderia adequadamente caracterizar-se como imposto indireto, apesar de ser economicamente equivalente a uma política baseada em impostos indiretos (IVA e redução nos impostos sobre a folha de pagamento), e embora a distinção entre impostos diretos e indiretos tenha pouco significado e nenhuma influência em qualquer resultado econômico. Além disso, pode

¹⁵⁷⁹ *Vide*: N. SHAXSON, “Ten reasons why the Destination Based Cash Flow Tax is a terrible idea”, *Tax Justice Network*.

¹⁵⁸⁰ *Vide*: L. L. BATCHELDER, “The Shaky case for a business cash-flow tax over a business income tax S”, *National Tax Journal*, vol. 70, 4, 2017, p. 901. A teoria econômica tradicional sustenta que um imposto sobre o fluxo de caixa empresarial é superior a um imposto de renda empresarial, porque é mais eficiente e progressivo. Mas grande parte da literatura que defende esta visão não especifica explicitamente a gama completa de suposições subjacentes a estas afirmações, muito menos as explora e as justifica empiricamente. Os autores apreciando 11 suposições subjacentes à visão tradicional concluem que um imposto sobre o fluxo de caixa no lugar de um imposto de renda de negócios torna-se consideravelmente mais instável e traz dificuldades para os que eventualmente o adotem.

¹⁵⁸¹ Cf. D. P. HARITON, “United States – Planning for Border Adjustments: A Practical Analysis”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, 6a/Special Issue, 2017, p. 126. O DBCFT envolve uma significativa complexidade, tanto na prática, quanto relativamente ao modo como se deverá considerar oferecer aos contribuintes um reembolso em relação às suas perdas líquidas, ponderando neste aspecto os benefícios de uma maior eficácia econômica versus o risco aumentado de fraude fiscal.

haver preocupações com as regras existentes da OMC relativas à combinação de ajustes fronteiriços com dedução para os custos domésticos de mão de obra, uma vez que o ajuste fiscal de fronteira avaliado em mercadorias importadas se aplica a todo o custo das importações, sem nenhuma dedução para os custos de mão de obra que foram para a produção dessas mercadorias importadas.¹⁵⁸²

Na perspectiva dos acordos da OMC, cabe apreciar no caso de importações a não dedutibilidade das despesas com mercadorias adquiridas ou produzidas no exterior. O contribuinte (nacional ou estrangeiro) enfrentará uma fatura de imposto de renda corporativa diferente, dependendo da origem dos produtos (intermediários) vendidos no país de destino.¹⁵⁸³ Esse tratamento pode ser interpretado como discriminação de produtos similares nos termos do que prescreve o art. III:2 ou 4 do GATT.¹⁵⁸⁴

Quando, por exemplo, o DBCFT prevê dedução apenas para os salários domésticos em vigor, constitui preferência pela produção interna. Outro predicado necessário para o argumento de que o DBCFT é de fato discriminatório seria a análise econômica confiável de que o imposto sobre o fluxo de caixa baseado no destino afeta as condições de concorrência entre produtos importados e nacionais. Nesse sentido, seria necessário demonstrar o efeito nas condições de concorrência, para evidenciar que a medida legal em discussão proporcionaria aos produtos importados tratamento menos favorável do que aquele oferecido aos produtos de origem nacional.¹⁵⁸⁵

Inquietações semelhantes surgirão para um prestador de serviços internacionalmente ativo, que não fosse autorizado a deduzir salários para empregados profissionais sediados no exterior do

¹⁵⁸² K. CLAUSING; R. S. AVI-YONAH, “Problems with Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan Blueprint”, *Columbia Journal of Tax Law*, vol. 8, 2, 2018, p. 244.

¹⁵⁸³ W. SCHÖN, “Destination-Based Income Taxation and WTO Law: Note”, in *Practical problems in European and international tax law: essays in honour of Manfred Mössner*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 444–445.

¹⁵⁸⁴ Cf. A. D. MITCHELL; E. GAN, “Policy & legal issues raised by the proposed U.S. Border adjustable tax”, *Asian Journal of WTO and International Health Law and Policy*, vol. 12, 2, 2017, p. 300. Do ponto de vista do importador, a DBCFT com AFF é um imposto corporativo “mascarado” como um IVA, de modo a impor um segundo imposto nacional sobre vendas (além do imposto estadual) aos importadores tradicionalmente não enquadrados nas regras de residência corporativa americana. Os estados (unidades de federação) consideram os impostos sobre o consumo como seu domínio; portanto, seria politicamente difícil para o governo federal implementar um imposto sobre vendas de âmbito nacional. Em seu lugar, a DBCFT com AFF sujeita as mercadorias no exterior a um imposto sobre vendas estaduais além do inerente imposto corporativo do estado de origem transportado pelas mercadorias. Na visão dos autores, essa prática é claramente protecionista e constitui violação adicional do art. III:2 do GATT, pois os bens domésticos são tributados apenas duas vezes no total, em comparação com três vezes para o bem importado.

¹⁵⁸⁵ I. GRINBERG, *The House GOP Blueprint Can Be Drafted to Comply with WTO Rules*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2017, pp. 5-6, data de consulta 6 de julho de 2020, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2956048>.

seu lucro doméstico ao abrigo do “ajuste fiscal de fronteira” que faz parte da estrutura do DBCFT. Isso poderia infringir a disposição de tratamento nacional estabelecida no artigo XVII(1) do GATS. O amplo escopo do art. XVII:1 do GATS, lido em conjunto com os exemplos mencionados no art. I(2) do GATS, leva à suposição de que se poderia considerar tratamento desigual da mão de obra nacional e estrangeira para infringir as disposições de não discriminação sob o GATS.

No caso de exportações do país, o imposto de renda corporativo baseado no destino leva não só à alocação total do lucro ao país de mercado, mas também à dedutibilidade total do valor de todos os bens e serviços produzidos internamente e entregues além-fronteiras. Nesse contexto, vem à tona a questão de um “subsídio à exportação”.¹⁵⁸⁶ Isso leva ao teste do art.1(1)(a)(ii) do ASCM sobre se “a receita do governo que é devida de outra forma é perdida ou não cobrada”. A fim de dar uma resposta, temos de perguntar se o ajuste fiscal de fronteira para mercadorias exportadas é coberto por esta disposição.¹⁵⁸⁷ Considerando que em sua proposta o DBCFT é destinado a ser um imposto direto sobre o lucro corporativo, a dedutibilidade total das transferências de valor para outros países pode ser potencialmente considerada como “isenção” não justificada pelo esquema geral do imposto de renda. Portanto, pode ser considerado como um “subsídio à exportação” proibido pelo art. XVI do GATT e do ASCM.

Entretanto, se a DBCFT fosse estruturada de tal forma que as exportações recebessem isenção dos impostos devidos ou abatimento dos impostos pagos, ela poderia cumprir essa definição como imposto sobre o fluxo de caixa da empresa, que é renunciado pelo governo federal quando a receita resulta das exportações.¹⁵⁸⁸ Entretanto, se as exportações não fossem incluídas no DBCFT porque não são consumidas nos EUA, as exportações não estariam sujeitas à exceção à

¹⁵⁸⁶ Cf. M. KLINZING, “The Blueprint’s Border Adjustment: Basis for Challenge Under the ...”, *Tax Management International Journal*, vol. 46, 140, 2017, p. 4. Como o ajuste de fronteira permite uma dedução para a mão de obra na determinação da renda tributável da corporação, enquanto o IVA não permite, o DBCFT poderia ser considerado imposto direto, sujeito a contestação na OMC. A fim de ser aprovado, um Estado precisaria de argumentar que o DBCFT é na verdade IVA. Entretanto, não está claro se o DBCFT poderia ser considerado IVA, uma vez que o DBCFT permite dedução para custos de mão de obra. Seria difícil ao Estado argumentar que o DBCFT é IVA, especialmente quando o DBCFT é tratado explicitamente como novo IRC.

¹⁵⁸⁷ W. SCHÖN, “Destination-Based Income ...”, cit., pp. 449-450.

¹⁵⁸⁸ Cf. J. HILLMAN, *Why the Ryan-Brady ...*, cit., p. 8. Se o tratamento das exportações fosse estruturado não como exclusão dos impostos em primeiro lugar, mas como isenção dos impostos devidos ao abatimento dos impostos pagos, então poderia ser compatível na disciplina da OMC sobre subsídios, particularmente as suas regras sobre subsídios à exportação. Embora isso possa parecer colocar a forma sobre a substância, a sequência da análise e o texto dos acordos da OMC são importantes. Ambos são claros: a questão de saber se foi concedido subsídio à exportação proibido começa com a determinação de que existe subsídio em primeiro lugar.

regra geral e o governo não renunciaria à receita. Nesse caso, o DBCFT escaparia ao escrutínio sob o ASCM.¹⁵⁸⁹

Entretanto, existem aqueles que entendem que as chances de o DBCFT ser questionado com sucesso pelo ORL da OMC são mais baixas do que a literatura estima. Por exemplo, ALICE PIRLOT¹⁵⁹⁰ argumenta que apenas duas das características do DBCFT são potencialmente problemáticas em face aos acordos da OMC. Primeiro, a isenção de certas empresas poderia ser questionável no âmbito do GATT e do GATS. No entanto, os regimes de IVA são caracterizados por questões legais semelhantes. Portanto, segundo a autora, não é provável que os países que dependem de um regime de IVA que inclui isenções usem este argumento contra o DBCFT. Em segundo lugar, a dedução dos custos de mão de obra seria identificada como violação aos princípios de tratamento nacional sob o GATT e o GATS. Entretanto, essa potencial incompatibilidade poderia ser evitada, concebendo a dedução dos custos laborais como elemento independente do imposto sobre produtos e serviços.¹⁵⁹¹

A reforma tributária americana, que teve fortes repercussões transfronteiriças, e qualquer outra, poderia ter menos questionamentos no âmbito da OMC se os Estados se preocupassem com tentar obter consenso, ou, pelo menos, reduzir as diferenças onde fosse possível. Mediante decisões e acordos multilaterais, aumenta-se a chance de bem-estar geral, e de se tentar encontrar uma solução ótima para todas as partes. Entretanto, a solução mais fácil, especialmente para governos nacionalistas e sedentos de protecionismo, é sempre a via unilateral, desconsiderando que para a ação poderá existir reação em sentido contrário.

8.3 Reformas tributárias na economia digital e a OMC

A economia digital facilita a produção em vários países e, ao mesmo tempo, permite a comercialização de produtos e serviços em países sem presença física. Isso é facilitado pelos ativos intangíveis, como *softwares* e algoritmos, que são ativos essenciais no negócio digital.

¹⁵⁸⁹ A. D. MITCHELL; E. GAN, “Policy & legal issues ...”, cit., pp. 300-301.

¹⁵⁹⁰ A. PIRLOT, “Don’t blame it on WTO law: An analysis of the alleged WTO law incompatibility of Destination-Based Taxes”, *Florida Tax Review*, vol. 23, 1, 2019.

¹⁵⁹¹ Para referências adicionais no tocante a DBCFT. *Vide*: I. GRINBERG, “A Destination-Based Cash Flow Tax Can Be Structured to Comply with World Trade Organization Rules”, *National Tax Journal*, vol. 70, 4, 2017; G. C. HUFBAUER, “Do Multinationals Pay Their Fair Share of Corporate Income Taxes?”, *PIIE*, 2019; R. ISMER; C. JESCHECK, “The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes”, *Intertax*, vol. 45, 5, 2017; N. KOCH, *Destination-Based Cash Flow Tax: Auswirkungen auf deutsche Unternehmen*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2019; M. K. NEVILLE, JR., “The WTO Status of the Proposed U.S. Destination-Based Cash-Flow Tax”, *Journal of International Taxation*, vol. 28, 4, 2017; A. VELARDE, “Professor Offers Solutions to Border Tax’s WTO Problems”, *Tax Notes*, 2017.

Diferentemente, portanto, da economia tradicional, em que o valor é gerado no fornecedor, no negócio digital os usuários parecem ter papel fundamental na criação de valor.¹⁵⁹² O usuário acessa redes sociais gratuitamente, fornecendo dados a empresas digitais, que os manipulam e vendem publicidade aos seus clientes, e a interação gera valor nas plataformas multilaterais.¹⁵⁹³ Porém, a economia digital impõe um desafio regulatório significativo, tanto para o comércio exterior como para a tributação internacional.¹⁵⁹⁴ Os paradigmas mudaram e o que pode continuar válido para os negócios tradicionais, pode ser incompatível para negócios altamente digitalizados.

8.3.1 Desafio da tributação da economia digital

Um problema concreto é que a tributação da chamada economia digital geralmente convive com o contexto de estratégias de planejamento tributário politicamente agressivas, de grandes corporações americanas, conhecidas sob a sigla “GAFA” (Google, Apple, Facebook e Amazon). As GAFAs são um exemplo de corporações muito bem-sucedidas, que desenvolveram novos modelos de negócios que, de acordo com a OCDE e reconhecido pela UE, não podem mais ser capturados por conceitos clássicos e ultrapassados do direito tributário internacional, porque as empresas descritas acima não contribuem adequadamente para a receita tributária dos Estados.¹⁵⁹⁵

¹⁵⁹² Cf. R. LASARTE LÓPEZ, “Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 428, 2018, pp. 102-105. Quatro são as principais questões para desenhar a tributação digital: i) a questão do nexo causal, que se expressa na capacidade das cadeias de valores digitais gerarem valor sem a presença física em países, ii) o problema da gestão de origem dos dados, no qual o conteúdo gerado pelos usuários se converteu em atividade básica de geração de valor nas empresas digitais, iii) o problema da caracterização do rendimento como de natureza intangível ao qual se pode atribuir caráter de royalties, e iv) o problema da administração tributária em obter os dados para que se possa computar a base tributária. Serão necessários requisitos de cooperação internacional, novos modelos de preço de transferência, em especial o modelo de Comunicação da Entidade Declarante (CbCr).

¹⁵⁹³ Cf. J. VELLA, “Digital Services Taxes: Principle as Double-edged Sword”, *National Tax Journal*, vol. 72, 4, 2019, pp. 825-827. Ao discutir sobre o princípio da criação do valor, argumenta que o valor criado pelos usuários de certas empresas altamente digitalizadas deve ser levado em conta na alocação de direitos fiscais sobre o lucro, mas o valor criado pelos usuários ou consumidores de qualquer outra empresa não deve ser levado em conta. A lógica e os critérios de distinção entre os dois não são discutidos em nenhum momento. Simplesmente, afirma-se que, para certas empresas altamente digitalizadas, a participação do usuário “pode ser razoavelmente considerada como fator de valor central, crítico para o sucesso ou fracasso da empresa, mas o valor criado por outros usuários e consumidores fica um pouco abaixo desta marca”. A distinção aqui estabelecida entre as empresas nas quais os usuários e consumidores criam valor significativo e aquelas nas quais eles criam menos que valor significativo não é clara, é sem princípios e não é rigorosa.

¹⁵⁹⁴ Cf. H. CELI JUNIOR, “Desafios do Sistema Multilateral de Comércio em vista da Economia Digital”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. LXII, 2019, pp. 197-198. Urge que ocorra uma atualização e adaptação das regras comerciais globais; em virtude da economia digital, pode ocorrer um crescente distanciamento dos princípios básicos do sistema multilateral de comércio, tais como transparência, cooperação e não discriminação.

¹⁵⁹⁵ Cf. D. S. EILERS; D. F. OPPEL, “Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen”, *IS/R Internationales Steuerrecht*, 10, 2018, p. 363. A presença física é substituída pelas modernas tecnologias de informação e comunicação. Os modelos de negócios relevantes não precisam de ser novos. Em parte, modelos de negócios clássicos – como o negócio de pedidos por correio – foram desenvolvidos. Um exemplo é a distribuição da Internet

Ações defensivas são inúteis quando os lucros gerados por corporações multinacionais podem ser legalmente transferidos para filiais em locais com tributação baixa ou zero. Isso pode acontecer apoiado por países que permitem ou concordam com a utilização de tais práticas pelas multinacionais. Esses países interessados nas externalidades geradas (*spillovers*) pelo estabelecimento de uma sede operacional multinacional nos seus territórios (em termos de empregos bem remunerados e qualificados, a utilização, *in situ*, de serviços financeiros e outros benefícios econômicos), em vez das potenciais receitas fiscais, que podem desaparecer.

A atenção sobre casos de empresas multinacionais como Apple, Amazon, Starbucks, HP e Google expõe apenas a ponta do iceberg em um fenômeno generalizado.¹⁵⁹⁶ O *modus operandi* é simples: as multinacionais utilizam os preços das transações internas para atribuir baixa margem de lucro a atividades em países com elevada tributação, ainda que tenham quota significativa do mercado. Mediante arranjos legais, elas direcionam os lucros para o país onde a sua unidade está estabelecida, mas, a partir dessa base, fazem pagamentos dedutíveis para subsidiárias que foram criadas numa base *ad hoc* fora da UE, em paraísos fiscais (com tributação baixa ou zero), com o propósito de “fornecer” empréstimos, ou permitir o uso da marca, patentes ou outros serviços.¹⁵⁹⁷

A OCDE publicou um Relatório Intercalar em março de 2018, que trata desses desafios.¹⁵⁹⁸ O Relatório Intercalar identificou três características encontradas em determinados *High Digitalised Businesses* (HDBs) e os desafios que eles representam para o sistema tributário existente. A primeira característica concretiza-se na possibilidade de poder haver grandes operações comerciais em jurisdições com pouca ou nenhuma presença física e, portanto, nenhuma presença tributável. A segunda é a forte dependência de dados e participação do usuário. De acordo com a vida útil das jurisdições em que elas são encontradas, no entanto, o sistema tributário internacional existente não leva em consideração esses fatores com o objetivo de alocar direitos tributários sobre o lucro

disponibilizada por meio de um *download*. As estruturas tradicionais de distribuição tornaram-se redundantes com a digitalização. A discussão sobre tributação da economia digital passa assim a ser multifacetada.

¹⁵⁹⁶ Mas também Ikea, PepsiCo, FedEx, Procter & Gamble, Vodafone, Microsoft, e muitas outras mais.

¹⁵⁹⁷ Cf. F. BOCCIA; R. LEONARDI (EDS.), *The Challenge of the Digital Economy*, Springer International Publishing, Cham, 2016, pp. 27-28. As vezes, essas subsidiárias simplesmente têm um direito legal (propriedade econômica) para uma espécie de usufruto sobre o rendimento da empresa-mãe (que mantém a propriedade legal). A sede estará localizada em países como Luxemburgo, Países Baixos, Irlanda e, em parte, Bélgica, onde a tributação é baixa no início (por vezes acordada com antecedência); e onde não há retenção de imposto na frente sobre pagamentos por serviços, bem como não se questiona a prática de deslocamento fictícios de filiais.

¹⁵⁹⁸ OECD, *Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018*, cit.

das empresas. A terceira é a crescente dependência de ativos intangíveis, dificuldades já bem conhecidas do sistema tributário internacional desde há mais tempo.¹⁵⁹⁹

No contexto do Pilar 1 da reforma tributária internacional, uma das questões importantes a ser resolvida diz respeito ao desenho de novas regras de alocação de lucros (perdas). Na primeira metade de 2019, a OCDE estava contemplando as três abordagens para alocar lucros (ou perdas) à jurisdição do mercado ou do usuário: o método modificado de divisão de lucros residuais, o método de repartição fracionária e a abordagem baseada em distribuições.¹⁶⁰⁰ Na segunda metade de 2019, essas três abordagens fundiram-se na “abordagem unificada” desenvolvida pelo Secretariado da OCDE, cuja última configuração prática pode ser derivada do OECD/G20 *Inclusive Framework on BEPS on Two-Pillar Approach* para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia, que foi lançado em janeiro de 2020.¹⁶⁰¹

Nesse ambiente digitalizado, os contribuintes e autoridades fiscais são susceptíveis de discordar sobre qual jurisdição tem o direito de tributar os lucros das HDBs e em que medida. Geralmente, um governo tem o direito de tributar os lucros criados dentro da sua jurisdição. Dada a nossa economia global, muitas vezes é difícil determinar a localização dos direcionadores de valor de um grupo de EM e o ambiente da nuvem exacerba essas dificuldades. Em particular, a mudança para a nuvem significa que os seus recursos não são mais dependentes de uma localização e podem ser integrados em várias jurisdições e entidades. Isso dá origem, muitas vezes, a sinergias de grupo que criam valor adicional para o grupo de EM. Porque não está claro onde ocorre a criação de valor, torna-se desafiador determinar o preço da “plena concorrência” (*arm’s length*) relacionado com a contribuição de cada entidade para a criação desse lucro residual.¹⁶⁰²

¹⁵⁹⁹ Cf. M. P. DEVEREUX; J. VELLA, “Taxing the Digitalised Economy: Targeter or System-Wide Reform”, *British Tax Review*, 4, 2018, p. 381. A digitalização levou o debate internacional sobre impostos corporativos a um ponto crítico, com diferentes opções de reforma sendo consideradas.

¹⁶⁰⁰ Para apreciação dos diferentes métodos de apropriação de lucros, *Vide*: V. CHAND; A. TURINA; L. BALLIVET, “Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar I – A ‘2020 Compromise?’”, *Word Tax Journal*, vol. 12, 3, 2020.

¹⁶⁰¹ OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD Publishing, 2020, data de consulta em 1 de junho de 2020, in <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>.

¹⁶⁰² Cf. O. MAZUR, “Taxing the Cloud: Transfer Pricing Considerations”, 2017, pp. 624-625. As regras atuais de PT não protegem adequadamente as bases fiscais dos governos do BEPS, especialmente devido à natureza virtual, sem fronteiras e integrada do ambiente de nuvem. Assim, como o modelo de nuvem se torna uma maneira *mainstream* para as empresas a operar, modernizando as regras de PT para garantir que a alocação de lucro na EM está alinhada, com a criação de valor, torna-se ainda mais crítico. A incapacidade de o fazer poderia dar origem a rendimentos que escapam completamente à tributação, em detrimento dos governos de todo o mundo.

O modelo de negócio da nuvem exacerba o problema BEPS de várias maneiras. Principalmente, aumenta a mobilidade dos recursos de TI, o que permite a muitas EMs realocar funções de negócios principais para jurisdições com regimes fiscais favoráveis com pouco ou nenhum efeito sobre a sua atividade econômica. A nuvem aumenta a mobilidade de recursos de TI, permitindo que os usuários acessem a infraestrutura de TI remotamente através da internet. Além disso, a computação em nuvem provavelmente converte o fornecimento de muitos tipos de recursos de TI para a prestação de serviços, o que permite que uma EM movimente recursos em mercados internacionais sem efeitos visíveis transfronteiriços nas atividades físicas ou trânsito de pessoas.

A solução para tais problemas não é fácil e requer a consideração minuciosa do papel do risco, das funções e das pessoas. Na medida em que o papel dos usuários se torne o de clientes ativos de um negócio digitalizado, atraindo pelo menos uma parcela de tais rendimentos para o país dos usuários, é em nossa opinião razoável. Além disso, estabeleceria também um grau razoável de neutralidade com a situação em que a empresa convencional cria valor no território do país desses utilizadores e, conseqüentemente, deve necessariamente promover a eficiência.¹⁶⁰³

8.3.2 Digital trade, tributação e OMC

A emergência da busca pela instituição de impostos sobre bens e serviços digitais¹⁶⁰⁴ importados levantou três questões interessantes para a OMC. Em primeiro lugar, as preocupações sobre a elisão fiscal e a concorrência desleal por parte de fornecedores estrangeiros de produtos e serviços digitais são tão substanciais que diversos membros da OMC estão tomando medidas para responder a esse desafio. No contexto comercial, a OMC não pode apenas afastar as preocupações de um grande grupo de membros sobre a sua perda de receitas pautais e proteção industrial nos setores de produção. Tanto as preocupações nacionais e internacionais são, obviamente, sobre o valor do conteúdo, não sobre o custo médio de transporte. Em segundo lugar, as metodologias de

¹⁶⁰³ Para mais literatura em torno dos efeitos da digitalização, problemas e possíveis soluções, *vide*: P. VALENTE, “Digital Revolution. Tax Revolution?”, *Tax Notes Internacional*, 2018; W. SCHÖN, “Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Bulletin for international Taxation (IBFD-Bulletin)*, 2018; J. KOKOTT, “Herausforderungen einer Digitalsteuer”, *ISIR Internationales Steuerrecht*, 4, 2019; G. KOFLER; G. MAYR, “Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution?”, *European Taxation*, vol. 57, 12, 2017.

¹⁶⁰⁴ A incompatibilidade estrutural dos produtos digitais com o marco regulatório comercial estabelecido conclama pela emergência de um novo acordo multilateral que regule o comércio digital. A economia digital introduziu grande variedade de “produtos híbridos” que não respeitam a bifurcação tradicional de produtos em bens e serviços. Uma vez que o produto poderia ser tanto bem quanto serviço ao mesmo tempo, levanta-se a questão de se as disciplinas do GATT ou do GATS deveriam aplicar-se ao comércio de tais produtos, o que, conseqüentemente, poderia também ter influência nas disputas tributárias da OMC envolvendo tais produtos. Em defesa de um acordo de comércio digital, *vide*: R. S. NEERAJ, “Trade Rules for the Digital Economy: Charting New Waters at the WTO”, *World Trade Review*, vol. 18, S1, 2019.

tributação doméstica podem também oferecer algumas experiências úteis com o combate às tarifas na fronteira, tendo em conta os desafios mencionados de novos modelos de negócio. Em terceiro lugar, os impostos sobre as vendas domésticas não são, em geral, relevantes para a OMC, mas uma questão fundamental é saber se os efeitos dessas taxações domésticas já tornaram a moratória de comércio eletrônico obsoleta. Por que será a criação de uma linha tarifária para produtos e serviços digitais um problema, enquanto os regimes de tributação doméstica cobrem bens e serviços digitais importados? Essas questões foram até agora raramente levantadas na política e na comunidade acadêmica, mas devem ser discutidas como questão urgente.¹⁶⁰⁵

Com a crescente importância da internet, do comércio digital ou do comércio eletrônico, esta tornou-se uma questão fundamental na regulação do comércio internacional.¹⁶⁰⁶ Acolhendo algumas das maiores empresas de internet do mundo, os EUA tomaram a liderança em trazer a questão para a OMC e têm sido o principal proponente do assunto. Em contrapartida, os países em desenvolvimento foram bastante céticos e relutantes em participar em debates sobre a questão.¹⁶⁰⁷ Recentemente, no entanto, vários países em desenvolvimento mudaram as suas posições e tornaram-se participantes mais ativos. O principal entre esses é a China, que levantou algumas propostas interessantes, tanto dentro como fora da OMC. A questão também surgiu como uma das principais questões discutidas na 11ª Conferência Ministerial da OMC.

Com os intangíveis tornando-se mais importantes no comércio transfronteiriço, as regras tradicionais começam a ser questionadas, um questionamento que evoluiu para uma crise com o advento de verdadeiras transações digitais, aquelas em que sinais eletrônicos passam a ter mais valor. Ainda que exista uma resistência natural, ficará evidente em pouco tempo a incompatibilidade entre o regime tributário internacional e a economia digital.¹⁶⁰⁸

A interrupção da produção complementa a interrupção da informação e compartilha alguns *drivers* sobrepostos da tecnologia digital. Os principais motores são a manufatura aditiva

¹⁶⁰⁵ W. CHENG; C. BRANDI, “Governing Digital Trade – A New Role for the WTO”, pp. 3-4.

¹⁶⁰⁶ Cf. T. ROSEMBUJ, *El Impuesto Digital*, El Fisco, Barcelona, 2015, pp. 46-52. O comércio eletrônico e os produtos digitais, tanto bens como serviços, têm seu lugar no GATS. Obviamente, isto exigiria que os Estados-membros chegassem a um consenso sobre a classificação dos serviços e seus compromissos substanciais com o Acordo Geral (acesso ao mercado, tratamento nacional, modalidades de fornecimento). Mas, se for o fornecedor e não o serviço, a principal consideração seria a definição precisa do fornecedor do serviço e do conteúdo e sua classificação, a fim de aplicar, quando apropriado, a diferença que a isenção de impostos do GATS poderia causar no contexto atual. A posição da OMC é incerta, mas é útil manter a prática de não impor tarifas sobre as transmissões.

¹⁶⁰⁷ H. GAO, “Digital or Trade? The Contrasting Approaches of China and US to Digital Trade”, *Journal of International Economic Law*, vol. 21, 2, 2018, p. 297.

¹⁶⁰⁸ Y. BRAUNER, “Editorial: Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously”, *Intertax*, vol. 46, 6/7, 2018, p. 462.

(popularmente chamada impressão 3D (tridimensional), robótica e novos materiais “inteligentes” combinados com sensores. Coletivamente, essas mudanças são, às vezes, descritas como “manufatura avançada”, que alteram a velocidade e o custo do desenvolvimento de produtos e das economias em escala.¹⁶⁰⁹

Nesse cenário, seria razoável esperar a participação ativa do Secretariado da OMC nas discussões mais amplas em curso sobre a tributação na economia digital. As reformas fiscais da economia digital e a sua interseção no comércio digital transfronteiriço por dados são uma oportunidade para que a OMC reformule a agenda comercial. Receia-se que a omissão da OMC implicará que ela seja preterida ao abordar o futuro do comércio na economia digital, se não responder estrategicamente.

8.3.3 Reformas tributárias propostas

Em face das dificuldades de se encontrar solução multilateral para o desafio digital, há a tendência para a criação generalizada de impostos sobre serviços digitais. A Comissão Europeia propôs em 2018 a introdução de um imposto sobre as receitas a nível da UE sobre os serviços de publicidade e intermediação *online*: o imposto sobre serviços digitais (DST), que visaria diretamente empresas altamente inovadoras orientadas por tecnologia, como Google, Facebook e Microsoft.¹⁶¹⁰

Ao longo dos anos de 2018 a 2020, vários países europeus – incluindo Áustria, Bélgica, França, Itália, Espanha e Reino Unido, bem como diversos países do resto do mundo – implementaram ou propõem um imposto sobre serviços digitais (DST), para assegurar o que denominam uma mais “justa” tributação.¹⁶¹¹ Essas medidas de direito tributário interno, no contexto da UE são geralmente derivadas da proposta de imposto sobre serviços digitais anteriores da Comissão Europeia.¹⁶¹² As propostas unilaterais aplicam-se, em grande parte, aos prestadores

¹⁶⁰⁹ P. F. COWHEY; J. ARONSON, “Digital Trade and Regulation in an Age of Disruption”, *UCLA Journal of International Law and Foreign Affairs*, vol. 22, 2018, p. 15.

¹⁶¹⁰ M. BAUER, “Five Questions about the Digital Services Tax to Pierre Moscovici”, 2018, p. 2, data de consulta 26 de outubro de 2018, in <http://ecipe.org/publications/five-questions-about-the-digital-services-tax/>.

¹⁶¹¹ O Reino Unido tem planos para atingir grandes empresas tecnológicas não residentes, aplicando taxa de imposto de 2% à receita bruta em plataformas de mídia social, mercados de internet e mecanismos de busca. A Espanha, França, México, Turquia, Coreia do Sul, Itália e outros países estão considerando medidas similares. O imposto sobre serviços digitais tem atraído proponentes que argumentam que é uma forma relativamente simples de coletar impostos das vendas de não residentes, enquanto outros argumentam que ele não segue as normas tributárias internacionais aceitas e pode violar as regras de não discriminação da Organização Mundial do Comércio (OMC). O imposto sobre serviços digitais impõe tarifas sobre uma base bruta, no lugar de um imposto de renda “normal” que é tributado sobre a base líquida de receitas menos despesas. Cf. A. J. COCKFIELD, “Tax Wars: How to End the Conflict over Taxing Global Digital Commerce”, *Berkeley Business Law Journal*, vol. 17, 2, 2020, p. 368.

¹⁶¹² Comissão Europeia, proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais sobre as receitas resultantes da prestação de determinados serviços digitais, 2018/0073 (CNS) (Mar.

de serviços digitais não europeus, tendo em conta a elaboração das disposições do âmbito da proposta europeia e das legislações nacionais derivadas.¹⁶¹³

Segundo a Comissão Europeia (a partir de agora “Comissão”) as regras fiscais atuais falham em reconhecer as novas formas em que os lucros são criados no mundo digital, em particular o papel que os usuários desempenham na geração de valor para as empresas digitais. Parece existir uma desconexão – ou “incompatibilidade” – entre a criação do valor e onde os impostos são pagos; é que as empresas com modelos de negócios digitais pagam em média metade da alíquota efetiva de imposto de empresas com modelos de negócios tradicionais (9,5% para modelos de negócios digitais versus 23,2% para modelos de negócios tradicionais, de acordo com uma ficha informativa da Comissão).¹⁶¹⁴

Nesta situação, a Comissão entende acentuar vários riscos que devem ser resolvidos urgentemente, incluindo: a crença de que o sistema é injusto e não há condições de concorrência equitativas, uma vez que as empresas tradicionais tendem a exercer uma carga fiscal mais pesada do que as digitais.¹⁶¹⁵ As receitas fiscais dos Estados-membros estão em risco se não puderem tributar os lucros resultantes das atividades digitais. As empresas digitais necessitam de ambiente

21, 2018),
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/d_proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf.

¹⁶¹³ Cf. T. FALCÃO, “Taxing the Digital Economy – Policy Considerations And How to Advance the Debate”, *Tax Notes International*, 2018, p. 625. Certas medidas unilaterais devem ser vistas como instrumentos de preenchimento de lacunas. Podem combater a concorrência fiscal, dissuadir o planeamento fiscal agressivo e evitar a erosão da base fiscal no nível macro. No entanto, elas tendem geralmente a aumentar a complexidade e não são susceptíveis de levar a um sistema fiscal mais estável. Elas são apenas correções de curto prazo que não abordam as principais preocupações de digitalização.

¹⁶¹⁴ Cf. S. LOWRY, “Digital services taxes (DSTs) : policy and economic analysis”, 2019, Washington, D.C, p. 2, data de consulta 20 de julho de 2020, in <https://crsreports.congress.gov>. Os defensores dos DSTs argumentam que as empresas digitais estão “subtributadas”. Esse sentimento é impulsionado, em parte, por alguma tecnologia de alto perfil, empresas que reduziram os impostos pagos atribuindo a propriedade de seus ativos intangíveis geradores de renda (por exemplo, patentes, marketing e segredos comerciais) a empresas afiliadas em jurisdições com impostos baixos. Os defensores dos DSTs também argumentam que os países que impõem impostos deveriam ter direito à participação nos lucros obtidos por EMs digitais devido ao “valor” gerado nesses modelos de negócios feitos pela participação de seus residentes por meio de seu conteúdo, revisões, compras e outras contribuições. Os críticos dos DSTs argumentam que os impostos visam os lucros que, de outra forma, não estariam sujeitos à tributação no quadro dos princípios geralmente aceitos do imposto de renda.

¹⁶¹⁵ Cf. A. J. COCKFIELD (ED.), *Taxing global digital commerce*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 37. Existe violação do princípio da divisão equitativa da receita tributária entre os países. No contexto de conflitos de origem e residência, a divisão equitativa da receita tributária depende (a) da alocação da base tributável entre o país de origem e o país de residência e (b) da alíquota de imposto no país de origem. Questões de equidade entre nações também podem surgir em conexão com reivindicações concorrentes dos países de origem sobre a mesma renda com base em diferentes regras de tributação. No contexto de conflitos de origem e residência, porque os países de origem e os países de origem têm reivindicação legítima de renda derivada de transações transfronteiriças, a questão principal nesse contexto é como a receita tributária deve ser alocada ou compartilhada.

estável e competitivo para prosperar e a UE necessita de regras fiscais modernas, justas e favoráveis para o crescimento para apoiar o crescimento do mercado único digital.¹⁶¹⁶

8.3.3.1 UE DST

A proposta da Comissão foi formalmente apresentada em março de 2018.¹⁶¹⁷ As propostas da Comissão centram-se numa abordagem em duas fases: uma solução provisória, referida como o imposto sobre serviços digitais (DST) e uma diretiva do Conselho a longo prazo que estabelece regras relativas à tributação das sociedades de uma significativa presença (SDP ou a proposta da presença digital significativa).¹⁶¹⁸

A proposta do UE DST tem como base tributária a receita bruta (i.e., volume de negócios), fixado à alíquota uniforme de 3% em todos os Estados-membros da União Europeia (UE), enquanto a proposta de presença digital significativa se centra num novo conceito de estabelecimento estável (EE) digital, juntamente com regras de atribuição de lucros revistas.¹⁶¹⁹

As comunicações da Comissão estabelecem a sua convicção de que a DST não viola quaisquer tratados fiscais duplos com países terceiros ou regras da OMC e que continua a ser plenamente fundamentada no princípio mais básico da tributação das sociedades – ou seja, que os lucros devem ser tributados quando é criado valor. Além disso, a Comissão incluiu medidas na proposta para atenuar o risco de dupla tributação, uma vez que as empresas poderão deduzir o imposto como um custo da sua base fiscal das sociedades, aliviando assim o risco de serem tributados duas vezes no mesmo rendimento. Ao mesmo tempo, introduzindo simplesmente este

¹⁶¹⁶ Para consulta da Proposta de Diretiva relativa ao sistema comum de imposto sobre serviços digitais sobre a receita resultante da prestação de certos serviços digitais, *vide*: COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>.

¹⁶¹⁷ Cabe alertar que a proposta da Comissão foi bloqueada no final de 2018 no Conselho de Ministros, quando a unanimidade é exigida para as medidas fiscais. Desde a incapacidade de alcançar um apoio estatal unânime, vários governos nacionais avançaram rapidamente as medidas legislativas copiadas essencialmente da proposta da Comissão Europeia.

¹⁶¹⁸ Os serviços digitais são entendidos como serviços fornecidos digitalmente. Isso inclui tanto “serviços clássicos”, ou seja, que sempre foram considerados dentro do escopo do GATS, como serviços legais ou de consultoria, que agora podem ser facilmente fornecidos pela internet (incluindo aconselhamento por e-mails ou de protocolos de voz sobre a internet (VoIP)) e “serviços de nova geração” como telefonia pela internet, blogs, redes sociais e mecanismos de busca. Cf. I. WILLEMYNS, “GATS Classification of Digital Services – Does ‘The Cloud’ Have a Silver Lining?”, *Journal of World Trade*, 2019, p. 61.

¹⁶¹⁹ Cf. A. P. DOURADO, “Debate: Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals”, *Intertax*, vol. 46, 6, 2018, pp. 565-566. Existem cinco cenários possíveis para a tributação da economia digital. 1) Adotar o DST, 2) Trabalhar dentro da metodologia do BEPS, aprimorando o conceito de estabelecimento. 3) Afastar do modelo dominante da tributação internacional da OCDE, dando mais peso aos países fonte. Criando eventualmente soluções envolvendo impostos retidos na fonte. 4) Adotar um sistema de tributação baseado no destino, ou 5) Integrar o setor digital nas fórmulas base de PT ou um método de compartilhamento de lucros, substituindo o sistema em vigor.

imposto coordenado da UE, considera a Comissão que está a evitar o risco de novos encargos para as empresas devido a medidas unilaterais provisórias em cada Estado-membro.¹⁶²⁰

A proposta da Comissão relativa ao DST cobraria um imposto de 3% sobre as receitas derivadas dos seguintes serviços: i) *Serviços de publicidade* – a colocação de anúncios em uma interface digital, direcionando os usuários dessa interface; ii) *Intermediação e mercado* – o fornecimento de uma interface digital multilateral que permite aos usuários entrarem em contato e interagirem uns com os outros, e pode facilitar o fornecimento direto de bens ou serviços; e iii) *Transmissão de dados* – a transmissão de dados coletados sobre usuários e gerados a partir das atividades dos usuários em uma interface digital.¹⁶²¹

A proposta do DST inclui limites com tratamento tributário diferenciado e outras disposições que, na prática, restringem o efeito do tributo sobre os prestadores de serviços da UE. Os limites previstos na DST aplicar-se-ão a empresas que tenham (1) receitas totais mundiais superiores a €750 milhões e (2) receitas totais obtidas de serviços digitais na UE superiores a €50 milhões.

Em face dessa proposta exposta no Conselho de Ministros, cujo avanço foi bloqueado, vários Estados-membros elaboraram medidas nacionais com base na referida proposta da Comissão Europeia, modificando basicamente a alíquota do tributo e os limites de isenção. Destacam-se as medidas das relativas ao DST da Itália, França, Espanha, Áustria, Bélgica e UK.¹⁶²²

¹⁶²⁰ Mais de uma dúzia de países indicam que pretendem decretar unilateralmente novos impostos sobre serviços digitais (DSTs), que gerariam de 2% a 3% das receitas internas dos países a partir de um grupo restrito de grandes empresas de internet. O foco sobre a receita visaria evitar os tratados fiscais bilaterais que proíbem a tributação dos lucros das empresas. A baixa taxa disfarça e não minimiza o impacto do DST. Para empresas com margens muito baixas ou sem lucros, a taxa efetiva pode ser muito mais alta. De fato, os países estão impondo o equivalente a um grande imposto de renda, embora as regras atuais os proibam de fazê-lo diretamente. O foco nas receitas também significa, provavelmente, que as empresas não podem deduzir o DST do IRC em seu país de origem. Como resultado, os DSTs aumentarão significativamente o total de impostos que essas empresas e indústrias pagam. Cf. J. KENNEDY, *Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come*, Information Technology and Innovation Foundation, 2019, p. 2, data de consulta 11 de julho de 2020, in <https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>.

¹⁶²¹ Um fato inegável é que a maioria das empresas está se tornando digital. Todas as empresas, exceto as menores (e até algumas delas) tem um website e comunica com os clientes pela internet. Onde se situa a linha divisória entre uma empresa digital e não digital? Isso é uma pergunta difícil de ser respondida. As vendas remotas a clientes locais não começaram com empresas digitais. Vendas em uma jurisdição de um local estrangeiro têm ocorrido há décadas. Na ligação entre o advento do digital de empresas e o desenvolvimento de novas receitas, as regras fiscais parecem tênues. Cf. P. A. BARNES; H. D. ROSEBLOOM, “Digital Services Taxes: How Did We Get Into This Mess?”, *Tax Notes Internacional*, 2020, p. 1929.

¹⁶²² Cabe aqui referir as pertinentes considerações de M. M. LAVOURAS, “A Aplicação dos Impostos Indiretos ao Comércio Internacional de Serviços e Bens Incorpóreos”, cit., p. 259, sendo de garantir que a forma de tributação encontrada permita garantir tratamento neutral que não diferencie as várias formas de comércio – eletrônico ou convencional ou, a existir qualquer diferenciação, esta seja baseada em motivos reais e não apenas na necessidade de recolha de receitas públicas.

8.3.3.2 Estabelecimento estável digital.

No que toca à tributação corporativa, o princípio da retenção na fonte aplica-se em quase todas as partes do mundo. Em essência, isso significa que os lucros devem ser reconhecidos e tributados onde são gerados, isto é, onde a produção e a criação de valor estão localizadas. Esse é um princípio cativante, mas que se torna difícil quando empresas multinacionais entram em cena com estabelecimento estável, ou empresas do grupo em vários países e com gestão unificada.

Nesse caso, surge a questão de em qual parte da empresa deve o lucro gerado em conjunto ser contabilizado para fins fiscais. São elegíveis todos os locais da empresa considerados como sede corporativa ou estabelecimento estável. Do ponto de vista da empresa, trata-se de uma questão aparentemente irrelevante em termos de resultados comerciais, sujeita às diferentes participações nas empresas do grupo. Com efeito, independentemente do local da escolha, o lucro acabará sendo um dividendo nos bolsos do proprietário da empresa. Mas a tributação é local e pode variar geograficamente. Portanto, para evitar tributação, pode ser atraente não alocar atividade em países com altos impostos, mantendo as atividades econômicas abaixo dos limites da atividade comercial ou, na sua falta, pelo menos desviar lucros sempre que possível para onde os impostos sejam mais baixos.

Uma possível solução seria atribuir lucros a um EE digital de acordo com a análise de um PT existente. Assim, dever-se-ia buscar capturar o valor dos dados, considerando que eles podem ser gerados em uma jurisdição e processados (ou mesmo usados) em outro lugar, na medida em que o papel dos usuários transforma os clientes em “ativos” de um negócio digitalizado, atraindo pelo menos uma porção de tais rendimentos para o país dos usuários.¹⁶²³ Entretanto, essa tarefa não é trivial e, na verdade, está carregada de grande subjetividade, pois se trata de um valor que é temerário, quando se lida com aspectos tributários, onde a certeza precisa de ser assegurada, para propiciar segurança jurídicas às partes, bem como para propiciar previsibilidade das receitas fiscais aos Estados.

8.3.4 Tributação digital e acordos da OMC

Com relação ao direito comercial internacional, há dois instrumentos legais relevantes para uma análise da tributação digital. São eles: (1) a moratória da OMC sobre direitos aduaneiros sobre transmissões eletrônicas (doravante “a moratória”); e (2) o GATS.

¹⁶²³ R. PETRUZZI; S. BURIK, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?”, *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 72, 4/Special Issue, 2017, p. 2, data de consulta 20 de março de 2019.

Sobre a Moratória de Direitos Alfandegários sobre Transmissões Eletrônicas, cabe registrar que, em 1998, num impasse sobre como o comércio eletrônico deveria ser tratado sob as regras da OMC, os membros acordaram não imporem direitos alfandegários sobre transmissões eletrônicas.¹⁶²⁴ A moratória da OMC sobre transmissões eletrônicas limita-se especificamente a “direitos alfandegários” formais, impostos digitais portanto, tais como o DST; por serem impostos internos, estariam fora do foco desse instrumento.¹⁶²⁵ Acrescente-se que a moratória não está sujeita ao ORL e, portanto, não pode ser usada como base para uma reclamação legal que poderia obrigar a que o Estado a aplicasse para rescindir a tributação digital, caso o pleito fosse bem-sucedido.¹⁶²⁶

O caminho natural para desafiar um DST pode ser o GATS.¹⁶²⁷ Um reclamante pode, potencialmente, apresentar dois tipos de reclamações contra a DST, ao abrigo do GATS: cláusula de tratamento nacional (sob o art. XVII) e cláusula de nação mais favorecida (nos termos do art. II).

O GATS aplica-se às medidas dos membros da OMC que afetam o comércio de serviços. O comércio de serviços é definido no art. I:2, como o fornecimento de um serviço: modo 1 –

¹⁶²⁴ *Vide*: Declaração sobre Comércio Eletrônico Global, WT/MIN(98)/DEC/2, adotada em 20 de maio de 1998.

¹⁶²⁵ Cf. W. CHENG; C. BRANDI, “Governing Digital Trade ...”, cit., p. 3. Alertam sobre as consequências prolongadas da Moratória destacando que ela conduz a uma discriminação *de facto* contra fornecedores nacionais e pode ser prejudicial às empresas digitais infantis. Os fornecedores nacionais de produtos e serviços digitais pagam impostos de consumo doméstico, enquanto os fornecedores estrangeiros não pagam impostos de importação nem impostos de consumo doméstico para produtos e serviços similares onde são importados e consumidos. Dada essa desvantagem fiscal para as empresas nacionais, a moratória resultou no *offshoring* das empresas digitais nacionais, o que drena a receita tributária interna e os empregos. Isso sublinha a importância de enfrentar a moratória tarifária do comércio eletrônico em contexto mais amplo sobre tributação em economia cada vez mais digitalizada. Apesar disso, observe-se que os estudos recentes da OCDE não abordam diretamente as questões do imposto de importação; contudo, deve-se reconhecer que as reformas propostas relacionadas com o estabelecimento estável, a presença econômica significativa e a geração de lucro sem presença física são certamente relevantes para a forma como a OMC tratará as importações e exportações de conteúdo digital.

¹⁶²⁶ C. FORSGREN; S. (SUZIE) SONG; D. HORVÁTH, “Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?”, 2020, pp. 6–7, data de consulta 4 de junho de 2020, in <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>.

¹⁶²⁷ Na medida em que o DST sujeitaria a receita gerada pela disponibilização aos usuários de uma interface digital multifaces que permita aos usuários encontrarem outros usuários e interagirem com eles, e que também possa facilitar o fornecimento de bens ou serviços subjacentes diretamente entre usuários a um imposto, ele aplicaria um imposto sobre a receita do proprietário e fornecedor da interface em conexão com a venda e oferta para venda de bens. Portanto, o DST enquadrar-se-ia no âmbito do GATT. No quadro do GATT, os membros da OMC devem seguir duas regras fundamentais: i) tratar as importações de outros membros da OMC de maneira que não seja menos favorável – tanto em termos de tratamento regulatório quanto para fins de tributação interna daquela concedida aos seus próprios produtos “similares” (art. III do GATT); ii) tratar as importações de outros membros da OMC de maneira que não seja menos favorável do que aquela concedida ao produto similar importado de qualquer outro país (art. I:1 do GATT). Em termos gerais, uma medida viola as obrigações do membro da OMC se ela “modifica as condições de concorrência” em detrimento do produto importado. Cf. A. PIERON; P. V. SCHUEREN; M. DURANT; D. GERAETS, “Digital Taxation in Europe: State of Play”, *Journals of Tax Analysts*, 2018, pp. 171-173.

transfronteiriço – “do território de um membro para o território de qualquer outro membro”; Modo 2 – consumo no estrangeiro – “no território de um membro para o consumidor de serviços de qualquer outro membro” (conforme visto no item 4.3).¹⁶²⁸

O GATS inclui obrigações gerais que se aplicam a todos os membros da OMC e compromissos específicos identificados para cada membro em cronogramas anexados ao GATS. Entre as obrigações ou disciplinas gerais está o art. II, que prescreve a não discriminação entre prestadores de serviços dos vários membros da OMC, a obrigação de fornecer a todos os membros tratamento NMF. Os membros também fizeram compromissos específicos nos termos do GATS, para fornecer acesso ao mercado em vista de modos específicos de fornecimento em setores particulares, com os compromissos de acesso ao mercado por cada membro definidos em um cronograma, conforme prescrito pelo art. XX do GATS. Como parte desses compromissos específicos, os membros da OMC concordaram, no art. XVII, em não discriminar entre prestadores de serviços de outros membros da OMC relativamente aos seus próprios prestadores de serviços; ou seja, concordaram em fornecer a todos os membros “tratamento nacional”.

Isto posto, para os serviços que um membro da OMC se comprometeu a liberar o acesso ao mercado doméstico e aceitou a cláusula de tratamento nacional, não se pode fornecer tratamento menos favorável ou discriminar os prestadores de serviços de outros membros da OMC. Além disso, conforme especificado no art. XVII:3, o tratamento formalmente idêntico, mas *de facto* menos favorável, pode constituir violação do compromisso de tratamento nacional.

Voltando-se para os compromissos específicos, o acesso ao mercado e as disciplinas de tratamento nacional são aplicáveis quando um membro assume compromissos para um setor de serviços específico. O membro pode escolher o setor de serviços e o modo de fornecimento em que está disposto a se comprometer, bem como o nível de liberalização. O membro indica o setor de serviços e a liberalização em seu cronograma de compromissos nas colunas de acesso ao mercado e tratamento nacional para cada modalidade de suprimento em seu cronograma. Há três alternativas ao fazer compromissos específicos: a) *nenhum* – o acesso ao mercado e os requisitos nacionais de tratamento são plenamente aplicáveis ao setor e ao modo de fornecimento; b) *não*

¹⁶²⁸ No que toca ao DST proposto pela França, em 2 de dezembro de 2019, o Representante Comercial dos EUA adverte: (1) o DST é, por sua estrutura e funcionamento, contra as empresas digitais americanas, (2) a aplicação do DST à receita bruta em vez de à renda contraria os princípios tributários vigentes e impõe encargos adicionais significativos às empresas norte-americanas cobertas, (3) a aplicação da DST às receitas não ligadas a uma presença na França contraria os princípios tributários internacionais vigentes e é particularmente oneroso para as empresas americanas cobertas, e (4) a aplicação do DST a um pequeno grupo de empresas viola os princípios fiscais internacionais. Cf. R. AVI-YONAH; N. FISHBIEN, “The Digital Consumption Tax”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, p. 539.

vinculados – os compromissos não se aplicam a determinados modos de fornecimento ou subsectores; c) *especificação dos sectores isentos* – o membro assume um compromisso, mas restringe o compromisso a circunstâncias específicas ou isenta medidas particulares.

Por exemplo, no caso da UE, como ela tem competência exclusiva entre os países que a compõem para o comércio, o cronograma do GATS da UE estabelece os compromissos de acesso ao mercado tanto para a UE como para os seus Estados-membros. A UE e os Estados-membros, incluindo a Áustria, a Bélgica, a França, a Itália e a Espanha, comprometeram-se à prestação de tratamento nacional: a) *setor de serviços de processamento de dados* (CPC 843); b) *setor de serviços de base de dados* (CPC 844); e c) *setor publicitário* (CPC 871).¹⁶²⁹

A UE e os Estados-membros indicaram seus compromissos de acesso ao mercado para cada um desses setores de serviços, que incluem os modos 1 (transfronteiras), 2 (consumo no estrangeiro) e 3 (presença comercial), e reservaram em relação aos Estados-membros, tais como Áustria, Bélgica, França, Itália, Espanha e Portugal; não há limitações no tratamento nacional ao abrigo desses setores. Assim, a UE e estes Estados-membros comprometeram-se a fornecer acesso ao mercado em matéria de tratamento de dados, serviços de base de dados e publicidade, e comprometeram-se a prestar tratamento nacional aos prestadores de serviços de outros membros da OMC.¹⁶³⁰

Deve-se sempre ter sempre em conta que a GATS inclui várias exceções às suas obrigações, incluindo exceções relativas a medidas relativas a impostos diretos. A exceção à obrigação de tratamento nacional do art. XVII do GATS permite diferenças de tratamento destinadas a assegurar uma imposição equitativa ou efetiva de impostos diretos em relação aos serviços ou prestadores de serviço de outros membros da OMC. A exceção ao GATS, a obrigação do art. II (NMF) permite diferenças de tratamento resultantes de acordos relativos a evitar a dupla tributação. Ambas as exceções são limitadas, pois uma medida pode não ser “*um meio de discriminação arbitrária ou injustificável entre os países*” ou “*uma restrição disfarçada*” sobre o comércio de serviços.

Em linhas gerais, para que o DST violasse o compromisso de um Estado membro da OMC com a cláusula NT, seria necessário o seguinte: i) o Estado-membro aceitou um compromisso de tratamento nacional em relação aos serviços impactados pelo DST e em relação ao modo de fornecimento impactado; ii) o DST é medido dentro do escopo do GATS e “afeta” o “comércio

¹⁶²⁹ A União Europeia e os seus Estados-membros agenda de compromissos específicos, arts. 32, 38, WTO Doc. GATS/SC/31 (Apr. 15, 1994).

¹⁶³⁰ TAX NOTES TECH GROUP, “European Digital Service Taxes` Inconsistency with Commitments under WTO’s GATS (Doc 30171)”, 2019.

de serviços”; iii) o efeito do DST sobre as condições de concorrência resulta em tratamento menos favorável de serviços e fornecedores de serviços transfronteiriços quando comparado com serviços e fornecedores de serviços “similares” domésticos e iv) qualquer violação do NT não é justificada como exceção do GATS que permita medidas tomadas para fins de política legítima, por exemplo, a cobrança de impostos diretos.¹⁶³¹

Igualmente, o DST pode não ser compatível com a cláusula da NMF, especialmente porque tem o potencial para proporcionar tratamento menos favorável aos serviços e fornecedores de serviços de algum país (no caso os EUA) do que os serviços “similares” e fornecedores de serviços de outros Membros. Para que o DST viole o compromisso NMF, seria necessário o seguinte: i) o DST “afeta” o “comércio de serviços” e é uma medida dentro do escopo do GATS; ii) o DST é uma medida dentro do escopo da obrigação NMF do GATS, nenhuma isenção NMF “horizontal” ou específica do setor limita os compromissos NMF do Estado membro da OMC para os serviços específicos; iii) o efeito do DST sobre as condições de concorrência resulta em tratamento menos favorável para algum Estado membro (no caso os EUA, que concentram as empresas do GAFA).

8.3.4.1 Possível análise do DST à luz do GATS

Ainda que a proposta da Comissão Europeia nunca chegue a ser aprovada, vários países como a Áustria, a Bélgica, a França, a Itália e a Espanha (assim como o Reino Unido) avançaram para a promulgação de medidas fundamentalmente parecidas com a proposta da Comissão. Embora o ideal fosse fazer uma análise caso a caso, pode-se tentar apreciar as questões gerais e com base na mesma extrair conclusões generalizantes.

8.3.4.1.1 Falha em fornecer tratamento nacional.

Os DSTs nacionais, após a implementação, constituirão medidas que afetem a prestação de serviços no âmbito do GATS. Os DSTs nacionais serão aplicados a serviços *on-line* ou plataformas que geram receita publicitária, serviços de *market place* e transmissões digitais de dados coletados de usuários de uma plataforma. Os DSTs irão tributar as receitas associadas, por exemplo, à prestação de serviços de publicidade e de processamento de dados fornecidos no país europeu; em particular, destaquem-se os prestadores de serviços dos EUA, um serviço de modo 1.

A UE e os Estados-membros, como a Áustria, a Bélgica, a França, a Itália e a Espanha, comprometeram-se a fornecer acesso ao mercado no setor dos serviços de processamento de dados (CPC 843), no setor dos serviços de base de dados (CPC 844) e no setor publicitário (CPC 871).

¹⁶³¹ Cf. PWC, “A white paper analyzing the EU’s 2018 proposed digital services tax (interim measure) under WTO law”, 2019, pp. 6-11.

Esse compromisso de acesso ao mercado incluiu os serviços do modo 1 (transfronteiras) e incluiu um compromisso de prestar tratamento nacional aos prestadores de serviços de outros membros da OMC.

A UE e esses Estados-membros não fizeram reservas ou restrições a cláusula nacionais de tratamento. Os compromissos nacionais de tratamento exigem que a UE e esses membros forneçam tratamento não menos favorável para serviços estrangeiros ou prestadores de serviço, como para serviços domésticos ou prestadores de serviço. Esse compromisso proíbe tanto reservas formais como *de facto*.

Um fato que tem sido muito destacado nas críticas ao DST é que, embora aparentemente neutra, a DST foi trabalhada para impactar desproporcionalmente – fornecer tratamento menos favorável para – prestadores de serviços dos EUA pela seleção de (1) tipos de serviço cujas receitas estão sujeitas a tributação e (2) limiares de receita. Os pesquisadores do Instituto Peterson para a economia internacional, Gary HUFBAUER e Lucy Lu, na discussão da proposta da UE advertem que a definição de receitas tributáveis demonstra um impacto desproporcionado sobre serviços e prestadores de serviço externos à UE, já que as categorias cobertas rastreiam especificamente modelos de negócios para os quais as empresas americanas são os principais exemplos:

“Receitas tributárias” incluem publicidade digital (Google e Facebook), plataformas digitais e mercados para vender bens e serviços (Amazon, eBay, Uber e Airbnb), e transmissão de dados dos utilizadores a outros utilizadores. Contudo, as “receitas tributáveis” excluem as taxas de assinatura (as principais receitas de Spotify, com sede na Suécia) e as compras de produtos digitais no sistema “*in-app*” (as principais receitas de Supercell, com sede na Finlândia). As “receitas tributáveis” excluem também as receitas de plataformas que facilitam o comércio financeiro (todos os bancos e bolsas de valores da UE) e plataformas que facilitam pagamentos (Skrill é o exemplo do Reino Unido).¹⁶³²

Nesse sentido, alguns defendem que os limites de receitas reforçarão o efeito discriminatório. Na sequência da proposta Europeia, a DST francesa e italiana, por exemplo, será aplicada apenas às empresas com receita anual total de \$750 milhões, bem como a cumprir um limiar nacional específico. Alerta-se que os limites de receitas impostos parecem escolhidos a dedo para destacar as multinacionais americanas ou empresas fora na UE: “*Os dois limites concentram o DST em empresas digitais dos EUA... a discriminação contra os Estados Unidos não poderia ser mais flagrante.*”¹⁶³³ Outros,

¹⁶³² G. C. HUFBAUER; L. L. ZHIYAO, “The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff”, *PIIE*, 2018, p. 3.

¹⁶³³ M. NIEMINEN, “The Scope of the Commission’s Digital Tax Proposals”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, 11, 2018 - discutindo o âmbito de aplicação das DST propostas pela UE e das diretivas significativas sobre a presença digital, e observando que, devido ao facto de os limiares das DST serem tão elevados, “metade das empresas que se prevê serem responsáveis pelas DST abaixo dos limiares propostos deverão ser entidades sediadas nos EUA”).

inversamente, salientaram como a arbitrariedade inerente da DST desfaz qualquer reivindicação de que o DST não discrimina as empresas americanas.¹⁶³⁴

Resta saber, portanto, se os limites de isenção previstos no DST, não poderiam ser caracterizados como uma discriminação *de facto* no espírito dos acordos da OMC contra serviços e prestadores de serviços.¹⁶³⁵

8.3.4.1.2 “Discriminação arbitrária” ou “injustificável” ou “restrição disfarçada”

O art. XIV do GATS prescreve exceções às cláusulas de tratamento nacional que potencialmente não se aplicam às medidas de DST, porque podem não ser medidas destinadas a um propósito legítimo de garantir “equitativa e eficaz” imposição de impostos diretos.

Efetivamente, a Comissão justificou a sua proposta como necessária para assegurar uma tributação equitativa, alegando fazer frente a elisão fiscal por empresas tecnológicas não europeias. Como argumentou M. Bauer¹⁶³⁶, do Centro Europeu para a economia política internacional, os argumentos da Comissão baseiam-se em dados derivados de um “modelo teórico” construído sobre “pressupostos hipotéticos críticos” que podem ser fundamentalmente enganosos. Além disso, como o Sr. Bauer acredita demonstrar, que as alíquotas efetivas de impostos das corporações digitais não são sistematicamente diferentes daquelas de empresas tradicionais.¹⁶³⁷ Desse modo, para o mesmo autor, o DST Europeu e a sua descendência, não foram realmente concebidos para resolver um fracasso dos regimes fiscais da UE no sentido de alcançar “equitativa e eficaz” cominação de impostos, mas foram criados para atingir um particular grupo de prestadores de serviços que se baseiam principalmente fora da União Europeia; portanto, teria propósitos nitidamente protecionistas.

¹⁶³⁴ Cf. H. LEE-MAKIYAMA, “The Cost of fiscal unilateralism: Potential retaliation against the EU Digital Services Tax (DST)”, *ECIPE OCCASIONAL PAPER* 5, 2018. Documentos oficiais associados ao desenvolvimento do DST já refletiam as preocupações sobre a vulnerabilidade à contestação da OMC. A avaliação de impacto da Comissão Europeia para a proposta de DST da UE mostra que os funcionários da Comissão estavam preocupados para que o imposto pudesse ser visto como constituindo discriminação. A Avaliação de Impacto reconheceu que, se o imposto recaísse inteiramente sobre empresas não pertencentes à UE, seria impossível defender-se de alegações de discriminação.

¹⁶³⁵ Cf. J. F. P. NOGUEIRA, “The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo”, *International Tax Studies*, vol. 2, 1, 2019. A discriminação *de facto* é proibida no âmbito do GATS. Entretanto, na opinião deste autor, os limites de receita não podem ser equiparados a “medidas relativas a requisitos e procedimentos de qualificação, normas técnicas e requisitos de licenciamento”. Um limite é apenas uma exigência numérica objetiva do imposto que não corresponde a nenhuma norma técnica ou exigência do serviço ou do prestador de serviços. Também não é procedimento que precise de ser seguido pelo prestador de serviços para entrar no mercado ou oferecer um serviço específico.

¹⁶³⁶ M. BAUER, “Corporate Tax Out of Control: EU Tax Protectionism and the Digital Services Tax”.

¹⁶³⁷ *Ibid.*, p. 33.

Especificamente, poderia justificar igualmente a alegação de discriminação indireta contrária à cláusula do tratamento nacional do art. XVII do GATS. O UE DST também contém vários pontos que se constituiriam em desvantagens e riscos. Por exemplo, ao calcular não o lucro real, mas um lucro fictício calculado com base no faturamento bruto. Isso pode resultar em tributação do patrimônio (substância), e não do acréscimo, já que algumas empresas podem estar a sofrer prejuízo, apesar das altas receitas. Igualmente, o conceito não se encaixa perfeitamente no sistema tributário internacional, uma vez que rendimentos tributados no mercado interno estariam sujeitos a tributação no estabelecimento estável onde está devidamente registrado. A dupla tributação potencialmente resultante está em clara contradição com os princípios estabelecidos da tributação internacional. Isto posto, dependendo da natureza específica do imposto, esse resultado poderá estar em conflito com as atuais convenções de dupla tributação (CDTs) entre Estados-membros da UE e países terceiros (principalmente os EUA).¹⁶³⁸

Mesmo que se aceitasse que os DSTs constituíam medidas destinadas a assegurar a imposição “equitativa e efetiva” dos impostos diretos, as medidas não satisfazem o *Caput* relativamente a discriminações arbitrárias ou injustificadas e restrições disfarçadas. Os DSTs não podem sobreviver a um escrutínio no âmbito do *Caput*, devido à segmentação das receitas provenientes de serviços predominantemente prestados por prestadores de serviços não da UE, e devido ao funcionamento dos limites de receitas que concentram ainda mais o impacto no serviço de provedores fora da UE.

O *caput* do art. XIV do GATS, espelhando as exceções *caput* do art. XX do GATT, impede a disponibilidade de uma exceção à cláusula de tratamento nacional, quando a medida fiscal é aplicada de forma que constituiria meio arbitrário ou discriminação injustificável entre países onde prevalecem as condições, ou restrição disfarçada ao comércio de serviços. O ORec no US – GAMBLING explicou que o foco do *caput* está na aplicação de medidas que já foram consideradas inconsistentes com as obrigações do GATS, mas abrangidas por um dos parágrafos do art. XIV. Como o ORec elaborou, ao exigir que a medida seja aplicada de forma que não constitua discriminação “arbitrária” ou “injustificável”, “restrição disfarçada ao comércio de serviços”, o *caput* serve para garantir que os direitos sejam exercidos razoavelmente, de modo a não frustrar os direitos concedidos a outros membros pelas regras substantivas do GATS.¹⁶³⁹

No caso ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, o painel observou que o *caput* do GATS, do art. XIV e do GATT 1994, do art. XX são redigidos em termos paralelos e extraíram da

¹⁶³⁸ J. BECKER; J. ENGLISCH, “Ein größeres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co.”, *Wirtschaftsdienst*, vol. 97, 11, 2017, p. 808.

¹⁶³⁹ US – GAMBLING, *RORec, WT/DS285/AB/R*, cit., par. 339.

jurisprudência do GATT para construção do sentido no GATS.¹⁶⁴⁰ O painel citou a orientação do ORec em EC-SEAL PRODUCTS¹⁶⁴¹, na realização da sua própria análise: “o ORec determinou que “se uma medida é aplicada de uma forma particular”, pode ser mais frequentemente discernido a partir do projeto e da estrutura reveladora de uma medida.¹⁶⁴² O painel constatou que, ao conceder o estatuto de país cooperante a países com os quais está negociando um acordo de troca de informações fiscais, sem ter em vigor um acordo que permita o intercâmbio efetivo de tais informações, a Argentina aplicou as suas medidas de forma contraproducente no que diz respeito ao objetivo que se tem declarado para justificar a distinção entre países cooperantes e não cooperantes.¹⁶⁴³ O painel explicou que o objetivo declarado da medida era ter acesso às informações necessárias para garantir o cumprimento das suas leis, e a provisão de estatuto cooperante a países sem acordo de troca de informações era incompatível com o objetivo. O Painel concluiu que a “ausência de uma relação” entre as medidas e os objetivos indica que as medidas discriminam de forma “arbitrária ou injustificável”.

Em face dos elementos descritos, conclui-se que o DST é discriminador no modo como está sendo proposto, por definir que os tributos se aplicam sobre empresas que faturem acima de determinada importância. Ou seja, empresas de tamanho maior (faturamento), ficam sujeitas a uma alíquota que não se aplica as menores. Estamos, salvo melhor juízo, diante de uma discriminação *de facto* contra empresas estrangeiras, sendo as empresas norte americanas as mais atingidas. Caso a alíquota fosse generalizada para todas as operações, não pareceria existir a referida discriminação por tamanho.

Está-se ciente de que a aplicação da cláusula de tratamento nacional no GATS comporta exceções, a saber: (i) medidas no âmbito de um tratado fiscal; e (ii) medidas “destinadas a garantir a imposição ou cobrança equitativa ou efetiva de impostos diretos”. A primeira presumo que pode ser excluída facilmente, uma vez que o tratamento diferenciado não resulta de CDT. O segundo

¹⁶⁴⁰ ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa*, *WT/DS453/R*, cit., par. 7.745. “Notamos que o *caput* do art. XIV do GATS descreve em termos muito semelhantes aos do art. XX do GATT 1994 a existência de três tipos de situação relacionados com a aplicação de medidas que podem dar origem a inconsistência com o referido *caput*: (i) discriminação arbitrária entre países em que prevalecem as condições semelhantes; ii) discriminação injustificável entre países em que prevalecem as condições semelhantes; ou iii) uma restrição disfarçada ao comércio de serviços. Nos litígios previstos no Art. XX do GATT 1994, as duas primeiras situações (ou seja, discriminação arbitrária ou discriminação injustificável) foram muitas vezes abordadas em conjunto. A existência de uma dessas situações é suficiente para concluir que uma medida não pode ser justificada nos termos do art. XX do GATT 1994.” (TL).

¹⁶⁴¹ EC – SEAL PRODUCTS, *RORec*, *WT/DS400/AB/R*, *WT/DS401/AB/R*, cit.

¹⁶⁴² ARGENTINA – FINANCIAL SERVICES, *RPa*, *WT/DS453/R*, cit., par. 7.748.

¹⁶⁴³ *Ibid.*, p. 7.761.

ponto requer maior consideração, e deve-se considerar o *modus operandi* do GATS. Uma questão chave é a classificação correta do DST, em tributo direto ou indireto.¹⁶⁴⁴

Seguindo uma abordagem mais formalista, deve ser considerado imposto sobre o volume de negócios (imposto indireto). Entretanto se se seguir uma abordagem mais substantiva, esse imposto deve ser considerado direto, uma vez que a incidência efetiva é sobre os lucros do faturamento corporativo. Nessa última situação, a medida enquadrar-se-ia na exceção do GATS e não seria considerada incompatível com os acordos da OMC. Portanto, restaria verificar qual o entendimento que prevaleceria para o DST: trata-se de tributo indireto ou, na sua essência, é um tributo que incide substancialmente sobre o resultado?

Caso não se alcance a solução mediadora de relativo consenso, nos próximos anos, teremos certamente no palco da ORL um litígio bilionário mundial no tocante a uma proposta de tributação digital, DST.

¹⁶⁴⁴ A exceção do art. XIV(d) do GATS pode socorrer a instituição de um imposto sobre serviços digitais, dependendo da sua concepção e operação (bem como à luz da interpretação da nota de rodapé 6 do GATS). Porém, essa exceção aplica-se apenas à cláusula de tratamento nacional e apenas aos impostos diretos, e não aos indiretos. Um imposto sobre serviços digitais aplicável a cada transação de serviço digital seria, provavelmente, caracterizado como imposto indireto, e não como direto. Em contraste, um imposto sobre serviços digitais instituído sobre a proporção da renda de fornecedor de serviços (por exemplo, aquela parcela atribuível à prestação de serviços digitais em determinado Estado membro da OMC) que seria mais provável de qualificar como um imposto sobre “elementos da renda” e, portanto, de ser considerado como “destinado a assegurar a imposição ou cobrança equitativa ou efetiva de impostos diretos”, no sentido da exceção prevista no art. XIV(d) do GATS. Cf. A. D. MITCHELL; T. VOON; J. HEPBURN, “Taxing Tech: Risks of an Australian Digital Services Tax under International Economic Law”, *Melbourne Journal of International Law*, vol. 20, 1, 2019, pp. 18-19.

8.4 Reforma tributária ambiental e a OMC

As reformas tributárias ambientais, conhecidas também como *Environmental Tax Reforms* ou *Green Tax Reforms*, propõem aumentar os impostos sobre bens que são prejudiciais ao meio ambiente.¹⁶⁴⁵ Nessa perspectiva, trata-se de reformas do sistema tributário em que há transferência da carga tributária de impostos convencionais, por exemplo, sobre o trabalho, para atividades prejudiciais ao meio ambiente, que se concentra não apenas na transferência de impostos e cargas tributárias, mas também na reforma de subsídios motivados ambientalmente.¹⁶⁴⁶

Um imposto sobre a quantidade de poluição que a empresa produz proporciona incentivo contínuo, como avanços tecnológicos, para melhorar continuamente a qualidade ambiental do processo de produção.¹⁶⁴⁷ Desde que a despesa de instalação e utilização da tecnologia mais ecológica seja inferior ao custo a longo prazo do imposto, a empresa está financeiramente melhor utilizando a tecnologia. Desse modo, em tese, se a alíquota do imposto ambiental for suficientemente alta, tecnologias mais antigas e menos eficientes serão substituídas continuamente por tecnologias mais novas, mais baratas e mais eficientes. Assim, a tributação da fábrica sobre a sua produção de poluição ajudará certamente o meio ambiente.¹⁶⁴⁸

A teoria econômica diferencia entre impostos (ou encargos) ecológicos sobre a produção ou consumo e impostos (ou encargos) sobre a poluição. O conceito de tributar as emissões e internalizar as externalidades foi sugerido primeiramente por Pigou.¹⁶⁴⁹ A ideia desse tributo é geralmente encorajar mudanças tecnológicas, forçar reduções na produção ou afastar elementos

¹⁶⁴⁵ Os impostos ambientais “internalizam” as externalidades, cobrando do poluidor pelos danos causados, de modo que o poluidor leva esses custos em conta na determinação do seu comportamento. Os impostos baseados em incentivos são projetados principalmente para alterar o comportamento, enquanto os impostos de uso têm como principal objetivo aumentar a receita. Muitos impostos ambientais combinam alguns aspectos de ambos os objetivos, e ambos os tipos são consistentes com o amplamente reconhecido “princípio do poluidor-pagador”. Entretanto, adverte-se que o GATT/OMC não incorpora formalmente o princípio do poluidor-pagador e pode, em certos casos, dar diretrizes inconsistentes com ele. Cf. C. FICHER; S. HOFFMANN; Y. YOSHINO, “Multilateral Trade Agreements and Market Based Environmental Policies”, in Hope Ashiabor (ed.) *Critical issues in environmental taxation*, Richmond Law & Tax, Richmond, U.K, 2005, p. 371.

¹⁶⁴⁶ R. BERMEJO, *Handbook for a Sustainable Economy*, Springer Netherlands, Dordrecht, 2014, pp. 121-122.

¹⁶⁴⁷ Cf. R. SCHIUSTERREITER, “The role of Tax in Addressing Climate Change”, in Raffaele Petruzzi, Karoline Spies (eds.) *Tax policy challenges in the 21st century*, Linde, Wien, 2014 (Series on international tax law), p. 194. Instrumentos políticos para combater a mudança climática consistem, por um lado, em instrumentos baseados no mercado e, por outro lado, em instrumentos reguladores. Os instrumentos regulatórios determinam, por exemplo, certos padrões tecnológicos para a produção de bens ou regulamentam as quotas de emissões. Portanto, as medidas regulatórias obrigam o poluidor a introduzir determinadas normas ou a cumprir limites de emissão definidos. Os instrumentos baseados no mercado, por outro lado, dão sinais de preço a fim de induzir o poluidor a reduzir a poluição. Os instrumentos baseados no mercado incluem impostos, licenças negociáveis e subsídios.

¹⁶⁴⁸ J. BARRETT, “The Global Environment...”, cit., p. 855.

¹⁶⁴⁹ A. C. PIGOU, *The Economics of Welfare*, Macmillan, London, 1920.

poluidores.¹⁶⁵⁰ O problema é que, no meio ambiente, custos ambientais raramente podem ser calculados ou atribuídos com tanta certeza.¹⁶⁵¹ De fato, a implementação de um “imposto pigouviano” requer uma quantidade substancial de informações a fim de determinar o nível “ideal” de poluição. Portanto, os impostos ecológicos de hoje baseiam-se geralmente na abordagem do padrão de preços. Isso pressupõe que o nível desejado de qualidade ambiental é determinado no processo político.

Com relação à política energética, é possível diferenciar entre imposto sobre o consumo de energia primária e imposto sobre a energia final. O primeiro é preferível, porque cria incentivos para melhorar a eficiência energética em todo o processo de transformação de energia. Entretanto, sem harmonização internacional, seria difícil introduzir tal imposto sobre a energia primária, porque a energia final doméstica poderia ser facilmente substituída por energia final importada. Em geral, a tributação é vista como instrumento econômico para a redução das emissões de dióxido de carbono.¹⁶⁵²

A mudança climática é um dos problemas ambientais mais graves que a humanidade enfrenta na atualidade.¹⁶⁵³ Os países têm que decidir se devem agir agora e com que determinação. Os países que optarem por agir fortemente, provavelmente carregarão grande parte do fardo da redução de emissões à indústria. Para evitar o problema de *free riding*, a teoria econômica sugere instrumentos como impostos e esquemas de comércio de emissões comparáveis. Quando a indústria em um país é autorregulada e as indústrias concorrentes em outro país não são, podem surgir distorções de

¹⁶⁵⁰ Cf. R. A. WESTIN, *Environmental tax initiatives...*, cit., pp. 46–47. O estudioso inglês Arthur Pigou fez um estudo clássico de externalidades das fábricas que sujavam roupas lavadas penduradas do lado de fora para secar no ar. Em particular um estudo de 1918 realizado na cidade industrial de Manchester comparou o custo de lavagem naquela cidade ao da cidade vizinha. O Conselho Consultivo de Poluição do Ar de Manchester determinou que a perda total para toda a cidade, levando o custo extra de combustível e lavagem materiais, deveria ser imposto às indústrias poluentes. No caso de Manchester, em 1918, o imposto teria atingido 290.000 libras e teria sido imposto a fabricantes infratores.

¹⁶⁵¹ Cf. R. S. AVI-YONAH, “Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes”, *Accounting, Economics and Law*, vol. 1, 1, 2011, p. 3. A função reguladora do sistema tributário é crucial e não pode ser ignorada. De fato, por exemplo, os impostos Pigouvianos (destinados a dissuadir certas atividades forçando os atores privados a internalizar os seus custos sociais), são inteiramente de natureza regulatória. Em outros casos, como no do imposto de renda corporativo, grande parte da complexidade da atual estrutura tributária decorre da tentativa do governo de utilizá-la para atingir objetivos regulatórios.

¹⁶⁵² S. DRGE; H. TRABOLD; F. BIERMANN; F. BHM; R. BROHM, “National climate change policies and WTO law: a case study of Germany’s new policies”, *World Trade Review*, vol. 3, 2, 2004, p. 174.

¹⁶⁵³ Cf. S. SEWALK, “A Carbon Tax with Reinvestment Is WTO Compatible”, *Fordham Environmental Law Review*, vol. 25, 2, 2014, p. 338. A “mudança climática” ou *climate change* é uma mudança de clima, atribuída direta ou indiretamente à atividade humana, que altera a composição da atmosfera global e que, além da variabilidade climática natural, é observada em períodos de tempo comparáveis. Ela ocorre devido ao aumento dos gases de efeito estufa (GEE) na atmosfera, que incluem dióxido de carbono (CO₂), ozônio, óxido nitroso, halocarbonos, metano, e outros gases industriais.

posições competitivas. Podem ser concebidas soluções para evitar que essas distorções ocorram. Neste momento, um dos principais desafios à implementação diz respeito à sua compatibilidade com as regras da OMC.¹⁶⁵⁴

Apesar do entendimento geral de que os membros da OMC mantêm o direito soberano de administrar seus recursos naturais e internalizar os custos ambientais domésticos, há circunstâncias em que as regras da OMC podem interagir com as reformas tributárias relacionadas com os recursos naturais renováveis.¹⁶⁵⁵ Quando produtos nacionais feitos de recursos naturais entram no comércio internacional, ou quando produtos equiparados a nacionais são importados para o país, as regras da OMC tornam-se relevantes. Neste sentido, medidas tributárias ambientais com implicações transfronteiriças podem ser inconsistentes com as regras da OMC.¹⁶⁵⁶

Por exemplo, a União Europeia e o Japão contestaram os incentivos do Canadá em termos de energias renováveis. Os Estados Unidos ganharam um caso contra um programa de energia solar na Índia. Logo depois, a Índia atacou programas de energia renovável em vários estados americanos. Em seguida, a China entrou com um caso, em 2018, contra medidas adicionais de energia renovável americanas. Nota-se que vários casos na OMC confrontam questões ambientais.¹⁶⁵⁷

¹⁶⁵⁴ J. DE CENDRA, “Can Emissions Trading Schemes be Coupled with Border Tax Adjustments? An Analysis vis-a-vis WTO Law”, *Review of European Community and International Environmental Law*, vol. 15, 2, 2006, p. 131.

¹⁶⁵⁵ Cf. T. COTTIER; T. PAYOSOVA, “Common concern ant the legitimacy of the WTO in dealing with climate change”, in Panagiotis Delimatsis (ed.) *Research Handbook on Climate Change and Trade Law*, Edward Elgar Publishing, 2016, p. 9. Mudança climática, bem como outras questões ambientais, não só inevitavelmente interagem no direito da OMC, mas a regulamentação do comércio internacional tem que fazer uma contribuição proativa para o avanço da mitigação e adaptação às mudanças climáticas e para o alcance das metas de redução. Apoiar e alcançar essas metas, por sua vez, aumentará a legitimidade dos resultados do direito da OMC e a sua aceitação como um dos principais pilares da governança global.

¹⁶⁵⁶ N. CHALIFOUR, “Environmental Taxes and the WTO – An Analysis of the WTO Implications of using Fiscal Incentives to Promote Sustainable Forestry in Canada”, *Canadian Yearbook of International Law*, 2003, p. 168.

¹⁶⁵⁷ Um caso relevante que envolve medidas fiscais de cunho ambiental é CHINA – RARE EARTHS, *RPa*, *WT/DS431/R*, *WT/DS432/R*, *WT/DS433/R*, cit., par. 7.182-7.187. As queixas foram contra medidas da China, que confirmaram que ela estaria a utilizar uma “gama diversificada de medidas complementares” para alcançar o seu objetivo de proteção ambiental; as medidas incluem: (i) a sua exigência de cumprimento rigoroso dos requisitos ambientais como condição para o acesso à indústria de terras raras, tungstênio e molibdênio, assim como para a obtenção de uma parte das quotas de produção e exportação, (ii) o cumprimento das Normas de Emissão de Poluentes da Indústria de Terras Raras, (iii) a exigência de que as minas façam um depósito para a recuperação ecológica, e (iv) a imposição de um imposto sobre os recursos; a China poderia aumentar o imposto sobre os recursos minerais de forma significativa, o suficiente para dissuadir a produção interna; a China poderia cominar um imposto à poluição ou “imposto pigouviano”, pelo qual os produtores são obrigados a pagar por cada unidade de poluição que geram, correspondendo assim ao custo social da poluição; a China poderia aumentar as restrições de volume sobre a mineração e a produção ou estabelecer controle efetivo da poluição sobre a forma pela qual a mineração ou a produção ocorrem; a China não ofereceu qualquer resposta a esses argumentos.

8.4.1 Princípio da precaução ambiental

Os princípios da precaução e sustentabilidade¹⁶⁵⁸ são padrões proeminentes do direito ambiental internacional, bem como do direito da proteção da saúde.¹⁶⁵⁹ De acordo com esses princípios, nem sempre é necessário que os Estados apurem um risco cientificamente comprovado antes de tomarem medidas de proteção e prevenção.¹⁶⁶⁰ Os Estados podem adotar medidas de proteção ou preventivas, mesmo que, na falta de certeza científica, não seja possível a avaliação confiável dos riscos; em particular, se a cadeia de causalidade que leva a danos ambientais não for totalmente corroborada ou se a probabilidade ainda necessite de ser esclarecida.¹⁶⁶¹

O princípio da precaução não justifica de imediato ações e medidas dos Estados na prevenção de riscos.¹⁶⁶² Pelo contrário, pressupõe que as evidências científicas disponíveis corroborem a plena possibilidade de danos consideráveis à saúde humana ou ao meio ambiente.¹⁶⁶³

¹⁶⁵⁸ Cf. L. BOISSON DE CHAZOURNES; M. M. MBENGUE, “IV.18 The Principles of Precaution and Sustainability”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, p. 622. A sustentabilidade tem-se estendido muito para além do âmbito das políticas e debates ambientais. O Acordo de Marrakesh estabelece equilíbrio entre os objetivos do comércio, meio ambiente e desenvolvimento, referindo-se, no seu preâmbulo, ao “objetivo do desenvolvimento sustentável”. O ORL da OMC viu nessa referência a evidência de que os signatários do Acordo (da OMC) estavam, em 1994, plenamente conscientes da importância e da legitimidade da proteção ambiental como objetivo da política nacional e internacional. O ORL também deduziu dessa referência a necessidade de interpretar o GATT e, em particular, a noção de “recursos naturais esgotáveis” (art. XX(g) do GATT) de forma evolutiva, de modo a incluir tanto recursos não biológicos quanto biológicos.

¹⁶⁵⁹ Cf. K. BORGSMTDT, “Eco-taxes in the framework of Community law”, *EC Tax Review*, vol. 8, 4, 1999, p. 228. O objetivo do direito ambiental é a proteção do ambiente, ao passo que o objetivo do direito tributário internacional é a neutralidade das medidas fiscais. As regras fiscais internacionais estão profundamente relacionadas com o direito do comércio internacional (OMC). O direito comercial internacional oferece o instrumento do ajuste fiscal de fronteira (AFF) para assegurar a neutralidade das medidas fiscais nas relações transfronteiriças. Entretanto, o AFF é instrumento que não foi concebido à luz do direito ambiental. A fusão dos dois campos do direito com objetivos diferentes em um imposto ecológico tende à preponderância das regras fiscais simplesmente porque as regras fiscais se fundamentam e estabelecem, preponderantemente, num direito internacional vinculante, enquanto as regras ambientais, como parte de um novo campo do direito, estão apenas lentamente encontrando um consenso mundial.

¹⁶⁶⁰ Cf. I. KIM, “Trade agreements and environment”, in Robert E. Looney (ed.) *Handbook of international trade agreements: country, regional and global approaches*, Routledge, New York, NY, 2018, p. 123. O princípio da precaução preconiza adotar políticas públicas ou decisões regulatórias sobre a proteção da saúde e do meio ambiente, mesmo que exista alguma incerteza científica ou, pior ainda, em face da ignorância. A ação preventiva envolve a intervenção do Estado em relação aos riscos conhecidos. Desse modo, a precaução aplicada ao risco envolve a preparação das autoridades públicas para intervir com antecedência em ameaças potenciais, incertas ou hipotéticas.

¹⁶⁶¹ M. HERDEGEN, *Principles of ...*, cit., p. 140.

¹⁶⁶² O princípio da precaução constitui um alerta sobre as limitações do conhecimento científico servindo de orientação à tomada de decisões. A política ideal passa, não pela precaução máxima, mas pela precaução ótima que promova uma análise baseada em custos e benefícios. Cf. P. I. MOTA, “Proteção ou Protecționismo? A Organização Mundial do Comércio e o Princípio da Precaução”, in Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 678-682..

¹⁶⁶³ M. HERDEGEN, *Principles of ...*, cit., p. 141.

Até certo ponto, a OMC também é receptiva ao princípio da precaução nos acordos.¹⁶⁶⁴ Ou seja, os membros da OMC podem justificar restrições ao comércio justificadas pelo combate a riscos, mesmo que não exista consenso entre os cientistas sobre a existência e a relevância dos riscos.¹⁶⁶⁵ Entretanto, adverte-se que, quando as medidas não são claras, as restrições ambientais muitas vezes podem tornar-se ferramentas protecionistas para preservar os mercados locais da concorrência internacional. Nesse contexto, o objetivo da OMC é impedir que regulamentações internas, inclusive medidas tributárias ambientais, impeçam o comércio mundial, sem respaldo jurídico.¹⁶⁶⁶

A OMC expressou em mais de uma ocasião que as soluções multilaterais são preferíveis em relação a abordagens unilaterais no manejo de problemas ambientais transfronteiriços. Essa visão decorre parcialmente do resultado das negociações ocorridas no âmbito do *Earth Summit*, a adoção da Agenda 21, que afirma claramente deverem ser tomadas medidas para evitar ações unilaterais a fim de lidar com os desafios ambientais fora da jurisdição do país importador.¹⁶⁶⁷ As medidas ambientais, inclusive as tributárias que abordam os problemas ambientais transfronteiriços ou globais, devem basear-se no consenso internacional, na medida do possível.¹⁶⁶⁸

As relações dos membros no domínio do comércio e dos esforços econômicos devem ser conduzidas com o fim de elevar os padrões de vida, assegurar o pleno emprego, volume de rendimentos reais e uma procura efetiva, de grande e constante crescimento. Outros objetivos são alargar a produção e comércio de bens e serviços, permitindo a utilização ótima dos recursos mundiais em conformidade com o desenvolvimento sustentável, buscando proteger e preservar o

¹⁶⁶⁴ Cf. A. HERWIG; C. JOERGES, “The precautionary principle in conflicts law perspectives”, in Geert van Calster, Marie Denise Prévoost (eds.) *Research handbook on environment, health and the WTO*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2013 (Research handbooks on the WTO), p. 22. Ainda que não exista formalmente um princípio legal de precaução, possivelmente o princípio exerce influência indireta. Ele poderia, em particular, ser consagrado nas normas internacionais. Os membros da OMC são chamados a utilizá-lo como base para as suas medidas, na ausência da necessária justificação científica e a sua transposição próxima para o direito nacional dá-lhes direito à presunção de coerência com o GATT 1994 e SPS.

¹⁶⁶⁵ EC – HORMONES, *RORec*, *WT/DS26/AB/R*, *WT/DS48/AB/R*, cit., par. 194.

¹⁶⁶⁶ Destaque-se o papel na OMC do Comitê de Comércio e Meio Ambiente (CTE). A Decisão Ministerial de 1994 sobre Comércio e Meio Ambiente criou o Comitê de Comércio e Meio Ambiente (CTE) da OMC, aberto a todos os membros da OMC, com algumas organizações internacionais como observadores. O mandato do comitê é amplo e contribuiu para identificar e compreender a relação entre comércio e meio ambiente, a fim de promover o desenvolvimento sustentável. Cf. T. EPPS; A. GREEN, *Reconciling Trade and Climate*, cit., pp. 43-44.

¹⁶⁶⁷ US – SHRIMP, *RORec*, *WT/DS58/AB/R*, cit., par. 168.

¹⁶⁶⁸ T. FALCÃO, “Is a Carbon Tax Compatible with the WTO Treaties?”, *Intertax*, vol. 43, 10, 2015, p. 576.

ambiente e reforçar os meios para o fazer de forma coerente com as suas respectivas necessidades e preocupações em diferentes níveis de desenvolvimento econômico.¹⁶⁶⁹

A seguir, passa-se a discutir a possível compatibilidade de reformas tributárias de cunho ambiental e os acordos da OMC.

8.4.2 Reformas tributárias ambientais e sua compatibilidade com a OMC

Quando se consideram possíveis reformas tributárias ambientais relativas a operações transfronteiriças, são frequentes algumas propostas, dentre as quais se destacam: i) iniciativa de reduções fiscais compensatórias para empresas de foco ambiental para evitar um aumento global de tributação das sociedades (neutralidade das receitas); ii) isenções de ecoimpostos para os produtores particularmente afetados (neutralizando as pressões setoriais de ajustamento); e, especialmente, iii) ajustes fiscais na fronteira (AFFs), aliviando as exportações enquanto se submete as importações à ecotributação (efeitos neutros na competitividade industrial).¹⁶⁷⁰

Os AFFs não só compensariam a desvantagem competitiva da indústria afetada nos mercados interno e externo, como melhorariam as perspectivas de coordenação internacional.¹⁶⁷¹ A especificidade dos AFFs ambientais está intrinsecamente ligada aos seus correspondentes impostos ambientais nacionais. Por conseguinte, a análise dos AFFs ambientais deve ser promovida à luz das características distintivas dos impostos ambientais que incidem sobre produtos nacionais. Embora a tributação ambiental tenha sido discutida na literatura principalmente no contexto nacional, as AFFs ambientais podem ser vistas como a nova dimensão “internacional” da

¹⁶⁶⁹ *Vide*: A Decisão Ministerial sobre o Comércio e o Ambiente, adotada em Marraquexe em 15 de abril de 1994, apelou à criação de um Comitê do Comércio e do Ambiente (CTE). https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/56-dtenv.pdf

¹⁶⁷⁰ R. ADLUNG, “Trade policies and the environment...”, cit., p. 184.

¹⁶⁷¹ D. RUDDIGKEIT, *Border Tax Adjustment...*, cit., p. 26. A soberania e jurisdição regulatória de um Estado geralmente limita-se a transações dentro do seu próprio território. Esse princípio é colocado em perspectiva pela doutrina dos efeitos (*effects doctrine*). De acordo com essa doutrina, processos que ocorrem no território do Estado mas têm efeitos de algum peso sobre o território de outro Estado também estão sujeitos à soberania do Estado em questão. O que é decisivo no contexto ambiental é que o clima global é bem comum a todos os Estados. A poluição de bens ambientais comuns tem impacto em todos os Estados. Existe, portanto, referência territorial suficiente. Mesmo que o processo de produção não esteja localizado dentro do território do Estado, a preocupação de proteger o clima global é consideração importante que respalda por exemplo a exceção prevista no art. XX (g) do GATT. Como os ajustes fiscais na fronteira podem evitar o fenômeno do vazamento de carbono, eles são adequados para contribuir “para a conservação” (“relacionada a”) do clima global.

tributação ambiental.¹⁶⁷² Desse modo, a partir do estudo dos impostos ambientais domésticos, pode-se oferecer melhor compreensão das especificidades dessa dimensão “internacional”.¹⁶⁷³

No contexto contemporâneo, na ausência de acordo internacional vinculativo para reduzir as emissões de carbono, muitos países, regiões e Estados individuais que implementam unilateralmente políticas climáticas estão procurando resolver os problemas do vazamento de carbono e da redução da competitividade através do uso de medidas de fronteira.¹⁶⁷⁴ A regra da OMC mais diretamente relacionada com a tributação interna é o art. III do GATT, que estabelece a cláusula de tratamento nacional segundo o qual os Estados devem dar aos produtos importados, uma vez desalfandegados, o mesmo tratamento dado aos produtos nacionais similares.

Fundamentalmente, para se assegurar a compatibilidade com o art. III do GATT, as seguintes questões devem verificar-se:¹⁶⁷⁵ i) dois produtos que estão sendo comparados (produtos energéticos, produtos obtidos com fontes de energia diferentes e produtos com eficiência energética diferente) são produtos similares, ou produtos diretamente competitivos, ou substituíveis? A análise das suas propriedades físicas, seus usos finais, o estudo das preferências dos consumidores e a sua classificação tarifária darão uma resposta; ii) se forem produtos similares, é preciso avaliar se o produto importado está sujeito a imposto mais alto que o produto nacional, e se esse for o caso, o imposto ambiental será violação, *prima facie*, do art. III do GATT; iii) se forem produtos diretamente competitivos ou substituíveis, deve-se avaliar, por um lado, se o

¹⁶⁷² A. PIRLOT, “Environmental border tax adjustments (BTAs): a forgotten history”, in Larry Kreiser y otros (eds.) *Environmental Pricing*, Edward Elgar Publishing, 2015, pp. 152–153. Os AFFs são medidas necessárias para garantir a neutralidade dos sistemas fiscais. A suposição subjacente é que impostos sobre produtos nacionais são transferidos para o preço do produto. Sob esta suposição, as AFFs visam neutralizar o efeito dos impostos domésticos sobre as trocas comerciais. O desenho dos AFFs tem como referência o sistema tributário nacional, e não a diferença entre os sistemas tributários nacionais e de países terceiros. Por outro lado, os AFFs ambientais são frequentemente explicados por referência aos seus objetivos de evitar a perda de competitividade, reduzir os riscos de “vazamento de carbono” (ou “paraíso da poluição” no debate climático) e incentivar países terceiros a adotarem políticas ambientais tão rigorosas quanto as impostas ao território nacional.

¹⁶⁷³ AFFs ambientais estão intrinsecamente ligadas aos seus correspondentes impostos ambientais nacionais; e, desse modo, à luz das características distintivas dos impostos ambientais nacionais. Embora a tributação ambiental tenha sido discutida principalmente no contexto nacional, as AFFs ambientais podem ser vistas como a nova dimensão “internacional” da tributação ambiental. O estudo dos impostos ambientais domésticos pode oferecer melhor compreensão das especificidades dessa dimensão “internacional” Cf. A. PIRLOT, *Environmental vs. Traditional Border Tax Adjustments: Combating Global Environmental Challenges Through Tax Law*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2015, p. 9, data de consulta 30 maio 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2560890>.

¹⁶⁷⁴ I. SHELDON, “Economic and Legal Analysis ...”, cit., p. 800.

¹⁶⁷⁵ F. SINDICO, *Climate Taxes and the WTO: Is the Multilateral Trade Regime a Further Obstacle for Efficient Domestic Climate Policies?*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2007, pp. 6-7, data de consulta a 25 de julho de 2020, in <https://papers.ssrn.com/abstract=1006014>.

produto importado está sujeito a imposto diferente do que incide sobre o produto nacional correspondente.

Adverte-se que a tributação mais baixa não será suficiente para provar que a medida é incompatível com a OMC; uma diferença de *minimis* no ônus sobre o produto importado deve ser comprovada. Por outro lado, deve-se ver também se o imposto sobre produtos importados é aplicado de forma a dar proteção aos produtos nacionais. A análise do desenho, estrutura e arquitetura da medida revelará a natureza protecionista do imposto. Se forem cumpridas condições em relação a produtos diretamente competitivos ou substituíveis, então, mesmo nesse caso, uma violação *prima facie* do art. III do GATT será avaliada.

A cláusula da NMF exige, igualmente, que os AFFs sejam impostos aos produtos importados, independentemente do país de importação. Como já mencionado, muitas das propostas a favor de AFFs ambientais limitam, no entanto, a aplicação de AFFs em relação aos produtos importados daqueles países onde não existem regulamentações ambientais similares. Ao impor diferentes impostos sobre produtos importados com base na sua origem, essas propostas entram em conflito não apenas com o conceito tradicional de AFFs, mas também com o princípio da NMF. De fato, para cumprir as exigências do art. I do GATT.¹⁶⁷⁶

A questão da conservação ambiental pode estar também relacionada com a questão da natureza de alimentos incentivados. Apesar da oposição de grupos industriais de interesse, um caminho que tem sido proposto é o da criação de um imposto mais alto para a carne e do incentivo do consumo de alimentos de origem vegetal, baixando-lhes os impostos. Poderiam ser aplicadas alíquotas fiscais reduzidas para alimentos à base de plantas. Ou, igualmente, introduzir um imposto sobre emissões de gases de efeito estufa (GEE) como alternativa ao imposto sobre carne ou gordura. Isso poderia representar uma alternativa mais prática ao imposto sobre a carne. Entretanto, para compensar toda a gama de externalidades negativas causadas pelo consumo de carne, juntamente com os impostos sobre emissões de GEE seria necessário introduzir também um imposto sobre a água, imposto sobre o solo, etc.¹⁶⁷⁷

¹⁶⁷⁶ A. PIRLOT, *Environmental border tax...*, cit., pp. 238–239. A cláusula da NMF lembra que os AFFs ambientais não devem diferenciar entre produtos com base em critérios relacionados com outros membros da OMC. De fato, os AFFs podem não servir para impor impostos diferenciados sobre produtos importados com base em condições relativas às políticas ambientais que foram implantadas em outros Estados membros da OMC.

¹⁶⁷⁷ J. CHLOUPKOVA; G. SVENDSEN; T. ZDECHOVSKY, “A global meat tax: from big data to a double dividend”, *Agricultural Economics-Zemědělská Ekonomika*, vol. 64, 6, 2018, p. 261. As externalidades negativas associadas ao consumo de carne, em termos de danos ao meio ambiente, aos recursos naturais e ao clima, não se limitam apenas às pessoas que consomem carne, mas afetam a todos, independentemente de esse indivíduo consumir carne ou não. A menos

É possível começar a explorar soluções dentro da estrutura da OMC para um país hipotético que procure tributar ou regular as importações com base nas emissões de carbono associadas à fabricação. Em tese, três estratégias alternativas podem ser propostas para que um imposto de carbono, quando estendido às importações, se coadune com os princípios da não discriminação da OMC. Conforme a literatura, as estratégias poderiam ser: (i) invocar a disposição da OMC que permite ajustes fiscais nas fronteiras; (ii) argumentar que não há discriminação quando as mesmas exigências se aplicam tanto a produtos nacionais quanto estrangeiros, uma vez que a discriminação exige tratamento desigual; e (iii) confiar nas exceções gerais às restrições do GATT contidas no artigo XX do GATT.¹⁶⁷⁸

Outra proposta de reforma tributária ambiental seria a introdução de um imposto sobre a eletricidade, com diferentes alíquotas aplicadas a diferentes tipos de eletricidade importada, exigindo a apresentação de certificados de energia renovável. Essa proposta pode estar em conformidade com as regras do GATT, desde que sejam cumpridos requisitos tais como a eletricidade doméstica e importada de determinado tipo deve ser tributada igualmente, e as diferenças de tributação entre os vários tipos de eletricidade não devem exceder o que é necessário para a realização de objetivos de política ambiental ou de saúde pública. A compatibilidade do imposto diferenciado de eletricidade com as disciplinas de subsídios da OMC dependerá, em grande medida, das suas modalidades específicas e, principalmente, da existência de efeitos adversos. A introdução de requisitos e restrições adicionais para a eletricidade verde importada, elegível para isenção de impostos, poderia no entanto levantar complicações para a conformidade do imposto diferenciado de eletricidade com as leis da OMC.¹⁶⁷⁹

Em suma, há dois fatores essenciais que devem ser levados em conta quando são considerados os efeitos discriminatórios dos impostos ambientais.¹⁶⁸⁰ Em primeiro lugar, embora

que sejam implementadas mudanças imediatas, muitas gerações futuras sofrerão como resultado do descuido desta geração atual.

¹⁶⁷⁸ N. EISEN, “Carbon Emissions as a Physical Property: Ontological Approaches to the Wto Like Products Debate”, *New York University Journal of International Law & Politics*, vol. 51, 3, 2019, pp. 887-899.

¹⁶⁷⁹ K. HOLZER; I. ESPA; T. PAYOSOVA, “Promoting Green Electricity through Differential Electricity Schemes”, in Thomas Cottier, Ilaria Espa (eds.) *International Trade In Sustainable Electricity: Regulatory Challenges in International Economic Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, p. 386, data de consulta 17 de fevereiro de 2019, .

¹⁶⁸⁰ O. K. FAUCHALD, *Environment Taxes and Trade Discrimination*, 1, Kluwer Law International, London (UK), United Kingdom, 1998, pp. 217-218. Deve-se observar também que certas medidas tributárias ambientais geralmente possuem efeitos discriminatórios. Por exemplo, impostos instituídos a fim de forçar os produtores a receberem em troca os resíduos de produtos ou embalagens. É mais caro para os produtores estrangeiros do que para os nacionais operar sistemas de restituição de depósitos. Outro exemplo é o tratamento fiscal favorável de produtos de pequenos produtores nos casos em que a produção em pequena escala seja menos prejudicial ao meio ambiente do que a

impostos ambientais possam ser simplesmente instituídos a fim de internalizar externalidades ambientais relacionadas com os produtos, o objetivo subjacente é presumivelmente modificar o comportamento de vários atores, em particular produtores, importadores e consumidores, a fim de proteger o meio ambiente. Se o consumo de certos produtos causar danos ambientais, o objetivo de impor impostos pode ser restringir o consumo do produto ou dar aos produtores incentivo para alterar os produtos para que os efeitos ambientais adversos do consumo sejam evitados. Portanto, se os impostos ambientais não tiverem qualquer efeito sobre o comportamento, eles são inadequados como instrumentos para lidar com os problemas ambientais. Em segundo lugar, os impostos ambientais parecem ter efeitos autorreforçadores discriminatórios. Como o mercado doméstico é, em geral e provavelmente, mais importante para os produtores domésticos, e menos importante para produtores estrangeiros, os produtores domésticos, presumivelmente, modificariam a sua produção em maior escala do que os produtores estrangeiros. Assim, é provável que os impostos ambientais se tornem discriminatórios, mesmo que não fossem discriminatórios no início. Nesse contexto, devemos ter em mente que os países que implementam impostos ambientais, provavelmente assegurem que a sua incidência seja, sempre que possível, pelo menos tão onerosa para os produtos importados quanto para os produtos nacionais. Além disso, é provável que o imposto se torne barreira adicional à capacidade de os produtores estrangeiros entrarem no mercado em questão. Isso suscita preocupações no que toca aos aspectos de observância das normas da OMC.¹⁶⁸¹

8.4.3 Subsídios ambientais e OMC

Um “subsídio verde” é a alocação de recursos públicos com o objetivo de melhorar a sustentabilidade sobre o que, de outra forma, ocorreria no mercado. Os subsídios verdes estão a aumentar em todo o mundo com o objetivo de desenvolver indústrias de energia limpa, eliminar

produção em grande escala. Tais arranjos, provavelmente, favoreceriam a produção interna, uma vez que os grandes produtores podem ser mais propensos a vender os seus produtos em mercados estrangeiros do que os pequenos produtores. Finalmente, o tratamento fiscal preferencial de produtos fabricados a partir de certas matérias-primas pode facilmente discriminar produtores estrangeiros nos casos em que as matérias-primas em questão não estejam universalmente disponíveis ao mesmo preço.

¹⁶⁸¹ Cf. R. A. A. RASLAN, “Green Subsidies and WTO Trade Rules: A ‘Conflict of Values’ or A ‘Conflict of Norms?’”, *Journal of World Trade*, 2018, p. 920. Cada membro da OMC é livre para formular a sua própria política ambiental, desde que seja consistente com as regras da OMC, ou se enquadre nas exceções das suas regras comerciais. Esse princípio foi confirmado em muitas disputas da OMC, por exemplo: US-GASOLINE, BRAZIL-RETREADED TYRES e US-SHRIMP, para citar apenas alguns. Particularmente, em US-SHRIMP, o ORec argumentou que condicionar o acesso ao mercado à satisfação de medidas ambientais unilaterais prescritas numa regulamentação nacional não exclui a aplicação do art. XX do GATT, destacando que a proteção ambiental é considerada valor significativo para os membros da OMC.

gradualmente os combustíveis fósseis, travar as alterações climáticas e promover a produção e o consumo sustentáveis.¹⁶⁸²

Duas questões suscitam o interesse quando se discutem os subsídios ambientais: (i) existe realmente uma “vantagem” no sentido do ASCM e (ii) os subsídios que se enquadram no escopo do Acordo podem ser justificados sob o art. XX do GATT?¹⁶⁸³

A jurisprudência tem convergido no sentido de que as exceções previstas no art. XX do GATT não se aplicam ao ASCM. Se houvesse exceção ambiental adequada no ASCM, não haveria necessidade de excluir subsídios ambientais do escopo do ASCM pela análise do benefício.¹⁶⁸⁴ A exceção para subsídios ambientais no art. 8 do ASCM já expirou. É improvável que subsídios ambientais inconsistentes com o ASCM possam ser justificados com base no art. XX do GATT.¹⁶⁸⁵

É importante notar que, ao contrário do GATT, não há nenhuma disposição geral de exceção no ASCM para subsídios que promovam um propósito público legítimo (como a proteção do meio ambiente). Dada a expiração da categoria “não acionável”, já não há qualquer exceção de interesse público para subsídios que possam ser vistos como benéficos.¹⁶⁸⁶

Os governos utilizam subsídios verdes para um ou mais dos seguintes fins: para melhorar os bens públicos, para melhorar os bens quase públicos, como o capital baseado no conhecimento, para redistribuir a renda, para compensar as falhas do mercado e para compensar as falhas do

¹⁶⁸² Cf. S. CHARNOVITZ, “Green subsidies and the WTO”, 2014, Washington, D.C., pp. 2-4. Ao contrário das políticas ambientais que operam por regulamentação, os subsídios verdes são políticas fiscais que operam pelo mercado. Tais políticas podem ser necessárias quando há falha de mercado que pode ser corrigida por intervenção econômica. Embora as falhas de mercado abundem em relação ao meio ambiente, a falha clássica é a externalidade negativa da produção ou do consumo. A primeira melhor resposta governamental a tais repercussões será internalizar as externalidades de produção ou consumo por meio de imposto sobre produtos, insumos, processos ou emissões, ou pela exigência de que os poluidores adquiram uma licença onerosa.

¹⁶⁸³ Cf. J. M. BÜRGISSER, *Les incitations fiscales en faveur de l'économie: analyse de conformité de mesures sectorielles à la Constitution fédérale, aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat et aux règles de l'Organisation mondiale du commerce*, sn, Lausanne, 2016, pp. 387–388. No que diz respeito à legislação da OMC, permanece uma dúvida quanto à existência de um benefício na acepção do art. 1(b) do ASCM, devido à jurisprudência recente do painel da OMC. Além disso, concluímos que os subsídios para energias renováveis não poderiam ser considerados em conformidade com o art. XX do GATT. Consequentemente, as regras normais do ASCM serão aplicadas em tais circunstâncias.

¹⁶⁸⁴ Cf. A. COSBEY; P. C. MAVROIDIS, “A Turquoise Mess: Green Subsidies, Blue Industrial Policy and Renewable Energy: The Case for Redrafting the Subsidies Agreement of the WTO”, *Journal of International Economic Law*, vol. 17, 1, 2014, p. 45. Existe certo ceticismo de que o art. XX GATT poderia ser importado com sucesso para ser aplicado ao ASCM. Notam igualmente a inaplicabilidade das exceções incluídas no art. XX do GATT no art. 8 do ASCM. Em qualquer caso, o art. 8º do ASCM – subsídios irrecorríveis – teria escopo muito restrito. Esse oferece abrigo a um número muito limitado de medidas de apoio com base no tipo e nas características. No contexto dos subsídios ambientais, cobre apenas pagamentos únicos não recorrentes para uma pequena percentagem dos custos de adaptação às novas regulamentações ambientais.

¹⁶⁸⁵ Cf. B. J. CONDON, “Disciplining Clean Energy Subsidies to Speed the Transition to a Low-Carbon World”, *Journal of World Trade*, 2017, p. 685.

¹⁶⁸⁶ A. GREEN, “Trade rules and climate change subsidies”, *World Trade Review*, vol. 5, 3, 2006, p. 404.

governo.¹⁶⁸⁷ A concessão de subsídios é considerada geralmente parte do espaço político interno dos governos. Porém, os governos podem conjuntamente concordar com a redução mútua dos subsídios, como fizeram nas negociações da Rodada do Uruguai sobre agricultura e subsídios.¹⁶⁸⁸

Entre os setores que se destacam por subsídios fiscais, apontem-se os de fontes renováveis de energia como a eólica, solar, hidro, biomassa e geotérmica, que ainda constituem pequena percentagem do *mix* energético global. Aumentar a sua participação pode ter implicações econômicas e ambientais positivas significativas.¹⁶⁸⁹ Os subsídios são alguns dos instrumentos políticos mais comuns utilizados pelos governos para estimular o desenvolvimento de fontes de energia renováveis.¹⁶⁹⁰ Diferentemente do caso dos combustíveis fósseis, os subsídios às energias renováveis são geralmente prestados aos produtores. Muitas vezes, eles vêm sob a forma de *Feed in Tariffs* (FITs) e contratos de compra de energia, subsídios de capital e empréstimos, tratamento fiscal favorável e financiamento R&D. Nos últimos anos, as FITs tornaram-se formas muito populares de programa de subsídio de energia renovável, controversos no contexto da OMC.¹⁶⁹¹

O problema na perspectiva da OMC é que, mediante FITs, os governos garantem basicamente que os produtores de energia serão pagos pelo preço mínimo por kWh de eletricidade que produzem a partir de fontes renováveis e entregam ao mercado nacional de sistema elétrico. Esse valor pactuado é, geralmente, acima do preço de mercado. Adicionalmente, os governos

¹⁶⁸⁷ S. CHARNOVITZ, “Green subsidies...”, cit., p. 11.

¹⁶⁸⁸ L. RUBINI, “Subsidies for emissions mitigation under WTO law”, in Geert van Calster (ed.) *Research handbook on environment, health and the WTO*, Elgar, Cheltenham, 2013 (Research handbooks on the WTO), p. 594. A avaliação dos subsídios de conteúdo local mudou ao longo do tempo, bem como a avaliação da industrialização de substituição de importações (de forma reveladora, os subsídios de conteúdo local também são conhecidos como subsídios de substituição de importações). Em termos legais, no GATT, eles estavam sujeitos à ação somente em presença de efeitos negativos, como qualquer outro subsídio doméstico. Os subsídios de conteúdo local foram comparados aos subsídios à exportação e sujeitos, em todas as circunstâncias, a disciplina mais severa. De acordo com o art. 3 do ASCM, se um subsídio é contingente, seja unicamente ou como uma de várias outras condições, ao uso de produtos nacionais sobre produtos importados, é simplesmente proibido, sem que haja necessidade de se provar impacto específico e efeitos adversos.

¹⁶⁸⁹ S. BIGDELI, “Will the Friends of Climate Emerge in the WTO: The Prospects of Applying the Fisheries Subsidies Model to Energy Subsidies”, *Carbon & Climate Law Review*, 1, 2008, p. 79. Os tipos de subsídios de energia incluem transferências financeiras diretas, transferências fiscais como créditos fiscais e isenções fiscais, bens ou serviços relacionados com energia fornecidos pelos governos por remuneração inferior à adequada, e as transferências criadas por certas regulamentações de preços de energia. A OMC exclui, entretanto, medidas regulatórias importantes que poderiam ter os mesmos efeitos sobre os preços que as medidas cobertas pela definição da AIE, tais como restrições comerciais e de acesso ao mercado (tarifas, cotas, etc.), bem como medidas de cotas mínimas, tais como padrões de carteira de eletricidade ou metas obrigatórias de mistura.

¹⁶⁹⁰ As disputas sobre energia renovável da OMC até ao momento giraram em torno de duas questões principais: a consistência dos requisitos de conteúdo local da OMC e a análise dos benefícios dos subsídios de energia renovável. Cf. L. S. BORLINI; F. MONTANARO, “Climate change and trade: challenges and lingering questions on the relationship between renewable energy subsidies and WTO disciplines”, *China-EU Law Journal*, vol. 6, 1-2, 2018, p. 93.

¹⁶⁹¹ H. B. ASMELASH, “Energy Subsidies and...”, cit., p. 268.

tendem, muitas vezes, a anexar requisitos de conteúdo doméstico (LCRs) como condições prévias para a participação em programas FIT. Ou seja, os produtores de energias renováveis devem ter certa percentagem dos seus equipamentos e outros insumos de produção oriundos dos produtores domésticos. Nesses casos, os produtores de energia que usam painéis solares ou turbinas eólicas estrangeiras não são susceptíveis de beneficiar de FITs.¹⁶⁹² A justificação usual é que os governos costumam anexar tais condições a pretexto de criar empregos locais e, portanto, angariar apoio político para as tecnologias de energias renováveis. Porém, como é evidente, tais condições desencorajam, embora indiretamente, o uso de equipamentos de energias renováveis estrangeiras e, portanto, atuam como barreiras comerciais *de facto*, o que já suscitou, algumas vezes, sérias preocupações de compatibilidade com a OMC, e deverá continuar a suscitar.¹⁶⁹³

A utilização de sistemas FIT para a promoção de energias renováveis foi posta em causa por uma disputa na OMC. O Japão e a União Europeia contestaram a compatibilidade de um programa FIT introduzido pela província canadense de Ontário com o ASCM. Confrontado com a questão de saber se um FIT deveria ser qualificado como subsídio no sentido do ASCM. O ORec evitou responder à pergunta. No entanto, deu algumas informações interessantes sobre como poderia examinar um esquema FIT no âmbito do ASCM.^{1694, 1695}

¹⁶⁹² Cf. I. ESPA; G. MARÍN DURÁN, “Renewable Energy Subsidies and WTO Law: Time to Rethink the Case for Reform Beyond Canada – Renewable Energy/Fit Program”, *Journal of International Economic Law*, vol. 21, 3, 2018, pp. 638-639. Um programa FIT pode ser acionado e considerado ilegal sob as atuais regras de subsídios da OMC, mesmo que não incorpore LCRs. Em primeiro lugar, é provável o questionamento de um programa que se concentre nos subsídios discriminatórios que prejudicam diretamente a competitividade das indústrias de produção de energia renovável e que sejam claramente incoerentes com a OMC. Em segundo lugar, e mais importante, um esquema FIT não discriminatório só pode demonstrar causar efeitos adversos e, portanto, ser incompatível com o ASCM, no caso de disputa entre os membros da OMC com redes elétricas interconectadas e o comércio de eletricidade entre eles.

¹⁶⁹³ J.-F. MAYORAZ, “Renewable Energy and WTO Subsidy Rules: The Feed-In Tariff Scheme of Switzerland”, in Giovanna Adinolfi, Freya Baetens, José Caiado, Angela Lupone, Anna G. Micara (eds.) *International economic law: contemporary issues*, Springer International Publishing, Cham, 2017, p. 170.

¹⁶⁹⁴ CANADA-RENEWABLE ENERGY, *RORec*, *WT/DS412/AB/R*, *WT/DS426/AB/R*, cit.; *RPa*, *WT/DS412/R*, *WT/DS426/R*, cit. No programa FIT de Ontário foi pago um preço *premium* por quilowatt-hora de eletricidade ao produtor que utilizasse energia eólica ou solar fotovoltaica (PV) para a sua produção de eletricidade. O Ontário tinha como objetivo diversificar o seu *mix* de fornecimento de eletricidade e substituir as suas instalações alimentadas a carvão, o que, conseqüentemente, deveria também reduzir as emissões de gases com efeito de estufa. Embora os objetivos dessa medida pareçam legítimos, o caso foi levado à OMC, porque o Japão e a UE reclamaram da exigência de, para serem elegíveis para o programa, terem de utilizar equipamentos canadenses para a produção de eletricidade renovável. O painel e o ORec consideraram essa exigência de conteúdo local inconsistente com o art. III.4 GATT e o art. 2.1 TRIMS. O Canadá argumentou que a sua medida se enquadra nas compras governamentais sob o art. III.8 do GATT. Esse argumento foi rejeitado porque o ORec observou que o governo estava comprando eletricidade, enquanto o equipamento de geração de eletricidade estrangeiro estava sendo alegadamente discriminado. No entanto, nem o painel nem o ORec puderam confirmar a existência de subsídio, embora tenham examinado extensivamente a alegação no âmbito do ASCM.

¹⁶⁹⁵ CHINA-RARE EARTHS, *RPa*, *WT/DS431/R*, *WT/DS432/R*, *WT/DS433/R*, cit., par. 7.182-7.187. As queixas identificaram medidas alternativas; a China confirmou que já está a utilizar uma “gama diversificada de medidas

Do mesmo modo, as regras e decisões da OMC podem afetar os debates nacionais sobre a regulamentação das alterações climáticas, incluindo a regulamentação por meio de impostos sobre o carbono. Aqueles que se opõem a tal regulamentação afirmam que os produtores do país estariam em desvantagem competitiva se o país aplicasse um imposto sobre o carbono ou outra regulamentação para emissões de carbono. Se o país tentasse aplicar um ajustamento fiscal nas fronteiras das importações para equalizar a concorrência no mercado interno, mesmo que fosse concebido segundo Regras da OMC, apenas protegeria a competitividade da indústria interna no mercado interno e não nos mercados externos.

O elefante na sala quando falamos sobre incentivos comerciais para a política climática certa é, naturalmente, a ideia de imposto de fronteira sobre carbono. Isso destina-se a punir os cavaleiros livres que não assinem qualquer acordo global sobre o clima e que, portanto, não suportem os custos de competitividade a pagar pelo carbono que emitem. No jargão, eles beneficiam de “vazamento de carbono”¹⁶⁹⁶ – aquele usado sem ser pago. Claramente, a melhor maneira de parar o carbono que “vaza” de um sistema regulador global é certificar-se de que ninguém permaneça fora do sistema. É por isso que a prioridade da Comissão tem sido sempre um acordo global sobre o clima internacional que não tem pilotos livres.¹⁶⁹⁷

Há também inúmeras complicações potenciais em relação ao imposto de carbono. As medidas fronteiriças podem proporcionar alguma ajuda às indústrias intensivas em energia, mas haveria armadilhas e efeitos secundários negativos para outros setores e consumidores. As medidas seriam extremamente difíceis de administrar e aplicar. Os preços de entrada para a indústria

complementares” para alcançar o seu objetivo de proteção ambiental; as medidas incluem: (i) a exigência de cumprimento rigoroso dos requisitos ambientais como condição para o acesso à indústria de terras raras, tungstênio e molibdênio, e para a obtenção de uma parte das quotas de produção e exportação, (ii) o cumprimento das Normas de Emissão de Poluentes da Indústria de Terras Raras, (iii) a exigência de que as minas façam um depósito para a recuperação ecológica, e (iv) a imposição de um imposto sobre os recursos; a China poderia aumentar o imposto sobre os recursos minerais de forma significativa, o suficiente para dissuadir a produção interna; a China poderia criar um imposto sobre a poluição ou “imposto pigouviano”, pelo qual os produtores são obrigados a pagar por cada unidade de poluição que geram, correspondendo ao custo social da poluição; a China poderia aumentar as restrições de volume sobre a mineração e a produção ou estabelecer controles efetivos da poluição sobre a forma pela qual a mineração ou a produção ocorrem; a China não ofereceu qualquer resposta a esses argumentos.

¹⁶⁹⁶ Vazamento de carbono (*carbon leakage*) é o termo atribuído à indústria que se desloca de uma nação para outra para evitar limites de carbono.

¹⁶⁹⁷ Existem três opções fundamentais para lidar com o vazamento de carbono. A primeira é um acordo global para equalizar os custos de carbono, algo que, infelizmente, não é realista no futuro próximo. A segunda é um mecanismo de permissão livre para diminuir os custos domésticos de carbono, mas essa abordagem corre o risco de minar a eficácia da política climática. A terceira opção é um mecanismo de fronteira para impor restrições à importação ou exportação de produtos com uso intensivo de energia. Para os países em desenvolvimento, os direitos de exportação são claramente preferíveis aos BTAs que foram propostos pelos países desenvolvidos, uma vez que eles podem beneficiar da receita tributária resultante. Cf. F. JIANG, “Should the WTO Allow China to Impose Export Duties Designed to Combat Climate Change?”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 12, 4, 2017, p. 136.

subiriam, o que, por sua vez, elevaria os preços das exportações europeias e reduziria a competitividade.

As medidas fronteiriças poderiam também convidar a retaliações e provocar uma espiral negativa de protecionismo, a pretexto da proteção do ambiente. Muito além do fato de que é tecnicamente difícil projetar uma medida compatível com a OMC.

Como os subsídios verdes não estão protegidos das proibições e exigências do ASCM, seu projeto, estrutura e implementação terão que ser guiados e moldados cuidadosamente para evitar conflitos entre os seus propósitos ambientais e acordos da OMC. Um subsídio verde conforme com a OMC deverá ser projetado levando em consideração os seguintes aspectos: (i) que não haja conexão entre a concessão do subsídio e o desempenho das exportações, (ii) que não haja conexão entre a concessão do subsídio e a substituição de importações, e (iii) que a medida não produza efeito adverso para os outros membros.¹⁶⁹⁸

O mais importante é que não podemos realmente abordar o problema do *free rider* enquanto não lhe conheçamos a extensão. Assim, devemos primeiro ter certeza de que fizemos tudo para garantir um pacote de mudanças climáticas globalmente inclusivo para o período pós-2012, com todos os principais *players* dentro.

É evidente que o problema e o debate sobre a fuga de carbono não vão desaparecer. Entretanto, devemos concentrar-nos na construção de uma coligação global para um novo tratado sobre o clima global. Uma conversa difícil acerca de um imposto sobre o clima só vai alienar os parceiros de que precisamos para embarcar. Penso que a ação da Comissão reflete essa realidade.

Em primeiro lugar, cabe configurar um sistema de rotulagem para a quantidade de emissões de carbono identificada para cada produto. Em seguida, reunir um regime fiscal relacionado, com impostos mais elevados sobre os produtos com maior emissão de carbono. Isso significa que poderia ser coerente com o art. III do GATT, mesmo que não pudesse ser justificado pelo art. XX(g).¹⁶⁹⁹

¹⁶⁹⁸ L. SALAZAR ALVAREZ; N. ALARCÓN RUEDA; J. A. GÓMEZ AVENDAÑO; T. JARAMILLO QUINTERO, “WTO Law & Environmental policies: consistency of eco-labels, carbon taxes and green subsidies under WTO provisions”, 2018, p. 45, data de consulta 18 julho 2020, in <http://repository.javeriana.edu.co/handle/10554/37939>.

¹⁶⁹⁹ Porém, há controvérsias na questão. Por exemplo, Cf. J. M. A. CID, “La tributación sobre las fuentes de energía contaminante y su discutible compatibilidad con los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (la problemática aplicación extraterritorial del Protocolo de Kyoto).”, *Noticias de la Unión Europea*, 237, 2004, p. 18. Das disposições do art. XX do GATT em que os Estados que ratificaram o Protocolo de Kyoto, surge a prerrogativa de aplicar impostos sobre certos produtos a fim de garantir a proteção da atmosfera. Entretanto, adverte-se que tais ajustes fiscais só se justificam se forem proporcionais e adequados para atingir o propósito ambiental que perseguem e, além disso, se houver evidência do desejo internacional de preservar esse bem comum.

Em US-GASOLINE, o painel concluiu que a gasolina importada e doméstica quimicamente idêntica são produtos similares.¹⁷⁰⁰ Portanto, um imposto sobre o carbono teria que ser aplicado uniformemente na fronteira a todos os membros da OMC que negociem com esse país em particular. Esta disposição, tomada por conta própria, impediria a aplicação de: (i) distinção de alíquotas de tributação entre os diferentes subprodutos de combustíveis fósseis, e (ii) um imposto de carbono ao importar combustíveis fósseis de outra jurisdição de tributação. Na jurisprudência, será demonstrado que esse não é necessariamente o caso. Um membro da OMC pode ser autorizado a violar o tratamento com NMF, desde que alguns requisitos sejam cumpridos com as exceções do art. XX.

8.4.4 Imposto sobre carbono e ajuste fiscal de carbono de fronteira

Destaque-se que não faz sentido reduzir apenas as emissões de gases de efeito estufa internos se aumentarmos a importação de dióxido de carbono (CO₂) do exterior. A questão não é apenas climática; é também de justiça para com as empresas e os trabalhadores domésticos. Trata-se de protegê-los da concorrência desleal.¹⁷⁰¹

Um imposto de carbono visa prioritariamente tributar combustíveis fósseis, de longe os maiores responsáveis pelas emissões de dióxido de carbono e pela mudança climática global.¹⁷⁰² A natureza dos três combustíveis fósseis primários – carvão, gás natural, petróleo – é geralmente conhecida ou facilmente determinável, uma vez extraída e colocada no fluxo de comércio; assim, um imposto de carbono baseado no conteúdo de carbono poderia ser facilmente estabelecido.¹⁷⁰³ Isso significa que a tributação de carbono geralmente rastreará a quantidade real de dióxido de carbono emitido, evitando distorções econômicas que ocorrem quando há descompasso entre o

¹⁷⁰⁰ US-GASOLINE, *RPa*, *WT/DS2/R*, cit., par. 6.9.

¹⁷⁰¹ Referências relativas à tributação de carbono, *vide*: T. FALCÃO, *A proposition for a multilateral carbon tax treaty*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2019; G. E. METCALF, *Paying for pollution: why America needs a carbon tax*, Oxford University Press, New York, 2019; T. ROSEMBUJ, “Climate Change and the New Green Deal”, *Rivista Giuridica AmbienteDiritto.it*, vol. 4, 2019; L. SALAZAR ALVAREZ Y OTROS, “WTO Law & Environmental policies”, cit.; S. E. WEISHAAR, “Introducing carbon taxes – issues and barriers”, in *Innovation Addressing Climate Change Challenges*, Edward Elgar Publishing, 2018; S. KORTUM; D. WEISBACH, “The design of border adjustments for carbon prices”, *National Tax Journal*, vol. 70, 2, 2017.

¹⁷⁰² S. SPECHT, “Developing an International Carbon Tax Regime”, 2016, p. 31. Em todo o mundo, pelo menos 15 países têm algum tipo de regime fiscal de carbono, mas muitos oferecem isenções tão amplas para vários setores ou lares que se pergunta se elas servem para algum propósito na América do Norte; três províncias canadenses fizeram experiências com a tributação do carbono. A Austrália instituiu uma taxa de carbono por um período de dois anos, de 2012 a 2014. Na Europa, a Irlanda teve sucesso experimental em sua taxa de carbono introduzida em 2010.

¹⁷⁰³ S.-L. HSU, *The case for a carbon tax: getting past our hang-ups to effective climate policy*, Island Press, Washington, 2011, p. 15.

imposto e os danos causados pelas emissões.¹⁷⁰⁴ Associado ao imposto de carbono, deve ser criado um ajuste fiscal de fronteira (AFF) com propósito ambiental, que aqui denominamos Ajuste Fiscal de Carbono de Fronteira (AFCF).¹⁷⁰⁵

Cada país é livre de adotar compromissos obrigatórios de redução de gases de efeito estufa (GEE).¹⁷⁰⁶ Os países podem optar por fazê-lo tanto por mecanismos de mercado quanto por preços administrados. Não haveria violação das regras do comércio internacional se um país adotasse impostos internos. A complicação surge quando eles são aplicados a produtos importados ou a empresas localizadas no exterior.¹⁷⁰⁷ O debate contemporâneo centra-se no imposto de

¹⁷⁰⁴ Além do programa de tributação do carbono, a alternativa que se tem verificado de limitado sucesso são os programas *Cap and Trade*. Cf. R. H. WEBER, “Innovative Taxation Strategies Supporting Climate Change Resilience”, in *Environmental Taxation and Climate Change*, Edward Elgar Publishing, 2011, pp. 50-51. A principal característica do esquema de *cap-and-trade* consiste na estipulação governamental da quantidade máxima (limite) de dióxido de carbono que pode ser emitida e os detalhes do mecanismo de comércio. A grande desvantagem dos regimes de *cap-and-trade* é a falta de certeza dos custos, pois o preço das permissões pode ser volátil, já que o comércio com “certificados climáticos” está sujeito a mecanismos básicos de mercado (lei da oferta e da demanda). A avaliação dos custos é particularmente difícil se os mercados de derivativos não assumirem parte dos riscos orientados para o futuro. Além disso, se as licenças forem distribuídas sem leilão gratuitamente no início, o risco de colapso de preços no mercado ocorre. No caso de volatilidade persistente, existe a opção (teórica) de leiloar licenças adicionais; esse procedimento é chamado “válvula de segurança”. Entretanto, não será mais possível atingir a meta previamente estabelecida de uma quantidade máxima de emissões, devido ao aumento do limite. Em segundo lugar, um sistema de *cap-and-trade* não gera nenhuma receita para o Estado e, portanto, o governo não tem nenhum meio para financiar energia alternativa ou para aliviar os efeitos adversos da mudança climática. Em terceiro lugar, os sistemas de *cap-and-trade* tendem a ser altamente complexos em sua implementação, bem como no estabelecimento de mecanismos comerciais robustos; devido à sua complexidade, estes sistemas também são mais suscetíveis a equívocos inerentes. Além disso, o governo tem que desempenhar papel muito maior em contraste com a taxa de carbono, como um *cap-and-trade*. O sistema de comércio exige muito mais esforços administrativos, uma vez que as emissões e as permissões compensatórias devem ser criadas. Finalmente, como no caso da taxa de carbono, uma das principais questões é a ausência de uma abordagem globalmente aplicável e executável.

¹⁷⁰⁵ Cf. S. ANÍBARRO PÉREZ, “Los ajustes en frontera en el régimen europeo de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, *Nueva fiscalidad*, 5, 2012, p. 15. O termo “ajustes fiscais de carbono de fronteira” ou “AFCF”, no âmbito dos instrumentos econômicos na luta contra a mudança climática, refere-se aos mecanismos que visam compensar possíveis desequilíbrios na competitividade e prevenir vazamentos de carbono, atuando como complementos à implementação interna de impostos de carbono ou do sistema de comércio de emissões. Considerando que tanto os impostos de carbono quanto os sistemas de comércio de emissões afetam, ou podem afetar, o custo dos produtos, os ajustes nas fronteiras, em particular os ajustes nas importações, destinam-se a impor um custo semelhante aos importadores, quando, devido às diversas exigências ambientais, esse custo não foi arcado na fonte.

¹⁷⁰⁶ Cf. J. HILLMAN, “Changing climate for carbon taxes: Who’s afraid of the WTO?”, 2013, p. 3, data de consulta 20 de fevereiro de 2019, in <https://energieclimat.hypotheses.org/17228>. Todas as nações soberanas são livres de adotar qualquer sistema ou política fiscal que escolham, incluindo um que tribute a geração de energia, a produção de combustíveis fósseis, ou os principais usuários de tal energia ou combustíveis, com a quantidade do imposto sendo calibrada para o volume de dióxido de carbono emitido tanto na produção como na queima desses combustíveis ou na geração de energia. As complicações com os Acordos da OMC só surgem se os formuladores de políticas optarem por ir além de um imposto aplicado a qualquer um ou a todos os produtores ou usuários domésticos de carbono e impostos, ou colocarem restrições a bens ou empresas estrangeiras.

¹⁷⁰⁷ A. MAJOCCHI, “Carbon Pricing and Border Tax Adjustments: The Compatibility with WTO rules”, 2018, Torino, p. 9. Um detalhe crucial na implementação do AFCF é a metodologia usada para coletar as informações necessárias para determinar a carbono *footprint* de cada quantidade do bem importado. Isso poderia ser feito, por exemplo, exigindo que os produtos importados sejam acompanhados de certificação ou da rotulagem dos aspectos

carbono na fronteira, para proteger a competitividade industrial, evitar a deslocalização de empresas, aumentar a receita tributária nacional e, naturalmente, contribuir para a redução geral das emissões.¹⁷⁰⁸

É sugerida a tributação de CO₂ baseada na produção – um imposto cobrado no ponto em que a fonte de emissões entra no sistema econômico – por ter baixos custos administrativos. No entanto, se imposto unilateralmente, esse tipo de tributo poderia acarretar custos econômicos significativos, principalmente por perdas de competitividade, e poderia tornar-se ambientalmente ineficaz devido ao fenômeno da fuga de carbono. Alternativamente, sugere a literatura um projeto diferente de imposto de carbono baseado no consumo, modelado no imposto sobre o valor agregado.¹⁷⁰⁹ Entretanto, para assegurar a competitividade dos produtores nacionais, o imposto seria cobrado sobre as importações e reembolsado sobre as exportações. Entre as medidas sugeridas que devem ser adotadas, destaquem-se os ajustes fiscais na fronteira (AFF)¹⁷¹⁰, entretanto o cumprimento das AFFs com as regras da OMC é controverso, já que tais ajustes nas fronteiras podem ser considerados barreira ao comércio internacional, discriminando algumas importações em favor de produtos nacionais ou outras importações, ou restringindo o comércio entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.¹⁷¹¹

No contexto da aplicação do imposto sobre o carbono, os ajustes fiscais de fronteira passam a ser muito relevantes para a manutenção de um sinal de preço para a indústria doméstica evitar o *free-riding* de companhias para jurisdições em que não sejam tributadas pelo imposto de carbono e,

relevantes do seu processo de produção e das emissões de carbono relacionadas utilizadas em sua produção. Se os países exportadores não fornecerem informações sobre o processo de produção, a melhor solução (sob considerações de compatibilidade com a OMC) seria utilizar um sistema “externo” de certificação de emissões de carbono.

¹⁷⁰⁸ A. GERBETI, “CO₂ in goods”, in Natalie Stoianoff, Larry Kreiser, Bill Butcher, Janet Milne, Hope Ashiabor (eds.) *Green Fiscal Reform for a Sustainable Future*, Edward Elgar Publishing, 2016, p. 81, data de consulta 2 de julho de 2019, in <http://www.elgaronline.com/view/9781786431189.xml>.

¹⁷⁰⁹ Cf. J. CALDER, “Administration of US Carbon Tax”, in Ian W. H. Parry, Adele Cecile Morris, Roberton C. Williams (eds.) *Implementing a US carbon tax: challenges and debates*, Routledge, New York, 2015. Se o objetivo da política é tributar as emissões geradas para produzir bens e serviços para consumo nos EUA, serão necessários ajustes de impostos de fronteira (para cobrar carbono incorporado na importação e o abatimento para exportação), mas as dificuldades e complexidades administrativas que isso representaria não devem ser subestimadas.

¹⁷¹⁰ V. D. MEDINA; R. P. LAZO, “A Legal View on Border Tax Adjustments and Climate Change: A Latin American Perspective”, *Sustainable Development Law & Policy*, vol. 11, 2, 2011, p. 31. Os AFFs aumentam os custos dos produtos importados com base na quantidade de gases de efeito estufa emitidos no exterior durante a fabricação de cada produto. No comércio internacional, esse tipo de regulamentação é medida de processo e método de produção (*Process and Production Method* – PPM) e não pode ser usado para distinguir entre produtos similares. Portanto, os AFFs sobre os impostos ambientais incorporados entre os bens comercializados com alto grau de poluição são ou devem ser barrados quando o imposto é sobre emissões ou insumo poluente, em vez do próprio bem.

¹⁷¹¹ C. BRANDIMARTE, “A good FACT for climate change mitigation”, in *Green Fiscal Reform for a Sustainable Future*, Edward Elgar Publishing, 2016, pp. 6-8.

simultaneamente, reduzir a pressão sobre os orçamentos públicos.¹⁷¹² Porém, deve-se reconhecer que, além da possibilidade de as medidas serem contestadas no âmbito do ORL da OMC, essas medidas representam, de fato, um desafio para a administração tributária, produzindo impacto negativo para importadores, e politicamente impopular internacionalmente e com possibilidade de danificar relações internacionais.¹⁷¹³

Para serem compatíveis com as regras do GATT/OMC, os AFCF não devem discriminar entre produtores nacionais e produtores estrangeiros de produtos similares – ambos devem ser tratados de forma semelhante, de acordo com o princípio do Tratamento Nacional (TN).¹⁷¹⁴ Também não devem discriminar entre produtos “similares” com base no país de produção, de acordo com o princípio da Nação Mais Favorecida (NMF).¹⁷¹⁵ No caso da tributação ambiental, bens que são “similares” do ponto de vista da sua utilização podem, na verdade, ser considerados muito diferentes devido à tecnologia utilizada para os produzir: por exemplo, é razoável considerar que uma tonelada de cimento produzido com energia solar seja “similar” a uma tonelada de cimento produzido com carvão?¹⁷¹⁶

¹⁷¹² Cf. M. GENASCI, “Border Tax Adjustments and Emissions Trading: The Implications of International Trade Law for Policy Design”, *Carbon & Climate Law Review*, 33, 2008, p. 33. A legalidade dos ajustes nas fronteiras para os impostos de energia está cercada de incertezas legais. Reconhece-se ser bastante difícil conceber um mecanismo para ajustar o custo das licenças de emissão na exportação, de forma a proteger adequadamente a competitividade internacional sem resultar em subsídios ilegais, especialmente quando o custo real das licenças varia de empresa para empresa, devido, por exemplo, ao efeito de cláusulas *grandfathering* ou a diferentes experiências nos mercados de licenças de emissão. Os mecanismos de ajuste de importação seriam igualmente difíceis de projetar, não apenas devido à variação dos custos de emissões suportados pelas empresas dos países de destino, mas também devido às diferenças mundiais nos perfis de emissões em um determinado setor. A abordagem dos custos de emissões indiretas e das emissões de processos industriais acrescentaria ainda mais complexidade.

¹⁷¹³ *Vide*: COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, “Environmental tax issues”, 2019, New York, data de consulta in https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP4-Environmental-tax-issues.pdf.

¹⁷¹⁴ É amplamente aceito que as regras da OMC não impedem que os Estados membros imponham o AFF a produtos importados, com base em seu impacto ambiental, desde que isso seja feito de forma não discriminatória e, idealmente, somente nos casos em que o impacto seja sentido dentro do país importador e não somente no país de fabricação. O AFF também teria de ser imposto sem discriminação entre as mercadorias importadas, ou elas correriam o risco de infringir o art. I do GATT. Cf. B. BUTCHER, “WTO open trade rules and domestic environmental protection policies: balancing approach”, in Larry Kreiser (ed.) *Environmental taxation and green fiscal reform: theory and impact*, Elgar, Cheltenham, 2014 (Critical issues in environmental taxation), p. 474; B. BUTCHER; L. KREISER; H. GRIBNAU; J. SIRIISON, “Chinese trade and border tax adjustments based on environmental protection: the impact of WTO rules”, in Hope Ashiabor (ed.) *Critical issues in environmental taxation*, vol. VII, Richmond Law & Tax, Richmond, U.K., 2009.

¹⁷¹⁵ Cf. S. MONJON; P. QUIRION, “A border adjustment for the EU ETS: reconciling WTO rules and capacity to tackle carbon leakage”, *Climate Policy*, vol. 11, 5, 2011, p. 1214. No quadro do regime geral do GATT, várias disposições devem ser consideradas para evitar violação das regras do GATT no tocante aos ajustes fiscais de fronteira, tanto para importação como para exportação. Os arts I- III do GATT são particularmente importantes com relação às importações, sendo o artigo XVI do GATT, bem como o ASCM, importante para as exportações.

¹⁷¹⁶ P. CONCONI; J. WOUTERS, “Appellate Body Report, India – Additional...”, cit., p. 261.

Urge recordar que um aspecto importante relativo ao AFFs é a exigência de que somente impostos e encargos indiretos, ou seja, impostos e encargos cobrados sobre produtos e não sobre produtores, podem estar sujeitos aos AFFs. Essa regra decorre da redação de todas as disposições relacionadas com o AFF no art. II:2(a) do GATT. Por sua vez, o art. III:2 estipula que os produtos importados não estarão sujeitos a impostos internos “superiores aos aplicados, direta ou indiretamente, a produtos nacionais similares”.¹⁷¹⁷

Em primeiro lugar, um país que adote um AFCF precisa assegurar que os ajustes exigidos de produtos procedentes de países estrangeiros não sejam superiores àqueles aplicados aos produtos nacionais similares ao abrigo do art. III.2 do GATT, ou seu equivalente à alíquota aplicada aos produtos nacionais ao abrigo do art. II.2 do GATT.¹⁷¹⁸ Adicionalmente, as importações de todos os produtos similares, independentemente da sua origem, devem estar sujeitas à mesma alíquota de AFCF, o cumprimento do art. I não permite distinções baseadas no fato de países terceiros terem os seus próprios esquemas de preços de carbono; também está de acordo com o princípio do tratamento nacional estabelecido no art. III.2 do GATT.¹⁷¹⁹ Deve-se assegurar que determinado Estado-membro não cobre importações que excedam os produtos nacionais similares, independentemente do custo do carbono já incorrido em seu próprio país.¹⁷²⁰

Na prática, parece pouco provável que os produtos possam ser diferenciados apenas com base em seu conteúdo de carbono.¹⁷²¹ Entretanto, a decisão final dependeria da decisão do ORL

¹⁷¹⁷ K. HOLZER, *Carbon-related border adjustment and WTO law*, Elgar, Cheltenham, 2014, p. 69.

¹⁷¹⁸ Cf. G. GOH, “The World Trade Organization, Kyoto and Energy Tax Adjustments at the Border”, *Journal of World Trade*, vol. 38, 3, 2004, p. 402. Uma medida de ajuste de imposto de fronteira será consistente com a primeira frase do art. III:2, quando o imposto aplicado ao produto importado não for superior ao imposto aplicado a produtos nacionais similares. Desde que o imposto sobre a mercadoria importada não seja superior ao nível de consumo, vendas, impostos especiais de consumo ou imposto de valor agregado sobre produtos nacionais similares, a primeira frase do art. III:2 não seria infringida. Uma medida de ajuste de imposto de fronteira que aplicasse um imposto de 20% sobre o diesel importado para ajustar um imposto de 20% sobre as vendas domésticas de diesel seria, por exemplo, consistente com o art. III:2 do GATT.

¹⁷¹⁹ A. DIAS; S. SEEUWS; A. NOSOWICZ, “EU Border Carbon Adjustment and the WTO: Hand in Hand Towards Tackling Climate Change”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 16-18.

¹⁷²⁰ Cf. H. HORN; P. C. MAVROIDIS, “Climate Change and the WTO: Legal Issues concerning Border Tax Adjustments”, *Japanese Yearbook of International Law*, 2010, p. 40. A disposição legal relevante para discutir a consistência substantiva de um AFFs/AFCF com o direito da OMC é o art. III do GATT. Entretanto, o texto da disposição é vago para permitir um julgamento direto sobre a legalidade desses esquemas e, apesar de mais de 60 anos de jurisprudência, e de um Grupo de Trabalho específico encarregado de delimitar a legalidade dos AFFs, ainda não está claro o modo como o ORL da OMC trataria uma reclamação.

¹⁷²¹ C. E. MCLURE, “Selected International Aspects of Carbon Taxation”, *American Economic Review*, vol. 104, 5, 2014, p. 555. É improvável que a OMC descubra que os AFCFs com base na intensidade real de carbono das importações sejam cobrados sobre produtos similares. A jurisprudência já confirmou que a similaridade depende do uso, das propriedades, natureza e qualidade de produtos fisicamente idênticos, das classificações tarifárias e do grau de

no caso específico. Em vista disso, uma análise subsequente deve considerar cada uma das duas possibilidades: (i) quando o conteúdo de carbono não constitui critério dominante para a determinação de produtos “similares”; e (ii) quando o conteúdo de carbono constitui o critério único ou dominante para a determinação de produtos similares. Para cada um desses casos, cabe analisar se o sistema de equalização de carbono proposto poderia satisfazer os requisitos de Tratamento Nacional do GATT acima mencionados, ou seja, o requisito de “tributação justa” e o requisito de ser “não protecionista”.¹⁷²²

Reside aqui uma importante distinção da OMC em relação à legalidade dos ajustes de fronteira sobre impostos de carbono: impostos sobre produtos *versus* impostos de processo. Os impostos sobre produtos, ou impostos sobre um produto final, são geralmente entendidos como legais no âmbito do GATT. Por exemplo, um país pode aplicar um imposto interno ou ajuste de fronteira sobre a gasolina importada, porque a gasolina constitui produto final. As nações podem impor restrições a tais importações, desde que tais restrições sejam comparáveis àquelas impostas a produtos nacionais no que diz respeito às suas características físicas e desempenho. Em contraste, os impostos de processo, ou impostos sobre insumos de produção, incluindo terra, mão de obra e matérias-primas, são altamente controversos e a sua legalidade é menos certa. As nações provavelmente violariam a cláusula de tratamento nacional se procurassem impor restrições sobre o modo pelo qual o produto era feito, se esses métodos de produção não afetassem o desempenho ou as características do produto.¹⁷²³

Existe muito ceticismo quanto à validade desses arranjos fronteiriços para o carbono no que toca ao direito comercial internacional.¹⁷²⁴ Porém, não se pode descartar que um arranjo possa

substitutibilidade ou concorrência. Nenhuma delas depende da intensidade de carbono, especialmente no caso de produtos básicos. Basear as AFCFs de importação na intensidade média de carbono no país exportador, como nas propostas legislativas dos EUA, provavelmente violaria a NMF.

¹⁷²² Cf. K. DAS, “Can Border Carbon Adjustments Be WTO-Legal?”, *Manchester Journal of International Economic Law*, vol. 8, 3, 2011. A fim de demonstrar que a violação do requisito não protecionista ocorreu, três condições devem ser observadas simultaneamente: (i) os produtos importados e os produtos nacionais são “produtos diretamente competitivos ou substituíveis”, que concorrem entre si; (ii) os produtos importados e nacionais diretamente competitivos ou substituíveis são “não tributados de forma semelhante”; e (iii) a tributação diferenciada dos produtos importados e nacionais diretamente competitivos ou substituíveis é aplicada “de forma a proporcionar proteção à produção nacional”.

¹⁷²³ D. P. VINCENT, “Internalizing Externalities: An Economic and Legal Analysis of an International Carbon Tax Regime”, *Oregon Law Review*, vol. 92, 1, 2013, p. 181.

¹⁷²⁴ As AFCFs podem não só violar os Acordos da OMC, como também entrar em conflito com o princípio de “responsabilidades comuns, mas diferenciadas” (princípio das *common but differentiated responsibilities* – CBDR), consagrado no âmbito das Nações Unidas na Convenção sobre a Mudança Climática e no Protocolo de Kyoto. A OMC, enquanto sistema jurídico multiobjetivo, busca promover, entre outras coisas, a proteção ambiental, respeitando as preocupações especiais dos países menos desenvolvidos pelo tratamento especial e diferenciado (S&D). Ainda que o S&D não implique uma obrigação legal e o princípio da não discriminação reine tenazmente no sistema jurídico da

obter aprovação à luz do art. XX do GATT sobre as cláusulas de isenção. As práticas da OMC sugerem que um acordo de fronteira só será aprovado se todas as outras medidas tiverem sido esgotadas e se houver negociações internacionais prévias entre as partes interessadas para explorar as opções. É essencial ver os acordos de fronteira como ferramenta diplomática, talvez até mais do que como ferramenta real. O ajuste de carbono na fronteira tem sido tema recorrente, nas preocupações dos EUA com o rápido aumento das emissões da China.¹⁷²⁵

O único caminho para introduzir legitimamente um ajuste de fronteira com orientação ambiental passa a ser confiar nas exceções do art. XX do GATT.¹⁷²⁶ A exceção contida no art. XX(g) do GATT, em particular, pode justificar o uso de uma medida destinada a mitigar a mudança climática que, de outra forma, infringiria as obrigações da OMC.¹⁷²⁷ Entretanto, para poder contar com essa exceção, o elemento da medida que infringe as obrigações da OMC deve ter sido conceitualizado com a preservação de um recurso natural esgotável em mente. Certamente, o

OMC. A imposição unilateral de AFCFs pelos países desenvolvidos transfere os custos do cumprimento da legislação ambiental nas economias desenvolvidas para o mundo em desenvolvimento. Tal alocação pode entrar em conflito com o princípio da CBDR, que reconhece a contribuição desigual para a degradação ambiental dos países desenvolvidos, bem como a sua maior capacidade de enfrentar os desafios apresentados por tal degradação e, como consequência, exige que eles assumam obrigações mais onerosas no que diz respeito à mitigação das mudanças climáticas. De fato, o conceito de CBDR está recebendo crescente reconhecimento no direito internacional. Obviamente, países em desenvolvimento como a China e a Índia opõem-se a essas medidas de limitação do comércio, exigindo que as suas indústrias paguem impostos pela venda de mercadorias a países desenvolvidos. Cf. S. D. LADLY, “Border carbon adjustments, WTO-law and the principle of common but differentiated responsibilities”, *International Environmental Agreements: Politics, Law and Economics*, vol. 12, 1, 2012; P. LARBPRASERTPORN, “The Interaction between WTO Law and the Principle of Common But Differentiated Responsibilities in the Case of Climate-Related Border Tax Adjustments”, *Goettingen Journal of International Law*, Issue 1, 2014, p. 147; S. SUNG, “Border Tax Adjustment and Developing Countries: A Perspective from China”, *Ann. Surv. Int’l & Comp. L.*, vol. 21, 2016.

¹⁷²⁵ M. S. ANDERSEN, “Border adjustment with taxes or allowances to level the price of carbon”, in *Innovation Addressing Climate Change Challenges*, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 29-30.

¹⁷²⁶ Cf. K. GATES, “The certainties in life: death, taxes, and global warming? An analysis of border tax adjustments as incentives for promoting worldwide energy efficiency”, *Suffolk Transnational Law Review*, vol. 36, 2, 2013, pp. 419–420. O ORL da OMC pode concluir que a poluição por carbono, como catalisador do aquecimento global, constitui ameaça ao Artigo XX(b) relativa à saúde e à vida das pessoas, animais e plantas com base em observações passadas e potenciais consequências futuras do aquecimento global. Observações recentes indicam claramente que o clima está passando por mudanças significativas devido aos gases de efeito estufa, e evidências científicas apontam para o aumento do aquecimento global em futuro próximo, o que poderia causar mudanças imprevisíveis nas regiões habitáveis da Terra. A OMC está agora mais disposta a justificar as restrições comerciais no quadro das exceções do art. XX para certas razões de política pública relacionadas com o bem-estar de criaturas que habitam o planeta. Por exemplo, a OMC descobriu que o art. XX(b) justificava o que normalmente seria caracterizado como regulamentação comercial discriminatória para as seguintes situações: diminuição do consumo de cigarros; proteção das populações de golfinhos e tartarugas marinhas; redução do risco de problemas de saúde relacionados com o amianto para os seres humanos; e diminuição dos riscos para a saúde humana, animal e vegetal causados pelo acúmulo de resíduos de pneus.

¹⁷²⁷ M. LIANG, “Green Taxes and the WTO: Creating Certainty for the Future [comments]”, *Chicago Journal of International Law*, Issue 1, 2009, p. 380. Para satisfazer o art. XX(g), um imposto verde precisa de ter nexos com o problema ambiental que procura remediar. O princípio da precaução, em tese, alivia o ônus de provar a existência do risco ambiental. Se o imposto verde atende aos requisitos do art. XX(g), então, o obstáculo final para o cumprimento do GATT é se o imposto verde satisfaz as limitações do caput do art. XX. O caput proíbe os impostos verdes que levam a (i) discriminação arbitrária ou injustificável entre países onde prevalecem as mesmas condições, ou (ii) o imposto verde serve como restrição comercial disfarçada.

propósito da preservação deve ser evidente e necessário.¹⁷²⁸ Como um ajuste de fronteira sem dúvida substituiria a atribuição gratuita de unidades a instalações de emissão intensiva, a política pode ser considerada protecionista e não conservacionista.¹⁷²⁹

Um problema particular a esse respeito é que as regras relevantes da OMC sobre AFF parecem concentrar-se em produtos individuais, enquanto os impostos ambientais, e os impostos de carbono em particular, tendem a estender o seu alcance também aos métodos de processamento e produção (os chamados PPMs) e insumos consumidos na produção ou processamento de produtos que podem não estar fisicamente presentes no produto final (métodos de produção e de processamento não relacionados com produtos –“*non-product related production and process methods*”, NPR PPMs). Uma entrada deste tipo é a energia.¹⁷³⁰

A questão PPM é controversa porque os acordos da OMC contêm muito poucas regras específicas aplicáveis às medidas PPM. Nenhuma disposição do GATT disciplina especificamente as medidas de PPM. A forma pela qual as regras do GATT devem ser interpretadas quando se trata de medidas PPM tem sido, portanto, altamente debatida. Duas outras questões principais estão relacionadas: se, por um lado, há a questão de saber se um produto que foi produzido, transportado etc. com menos consumo de energia e emissões de GEE é “como” um produto produzido, transportado, etc. com maiores quantidades de energia e emissões de GEE. Somente se dois desses produtos forem considerados como produtos similares é que as disciplinas de não discriminação relevantes do GATT/OMC entrarão em jogo. É questão crucial, portanto, se diferentes PPMs tornam dois produtos similares “diferentes”.¹⁷³¹ Por outro lado, se tais produtos forem

¹⁷²⁸ Cf. C. KAUFMANN; R. H. WEBER, “Carbon-related border tax adjustment: mitigating climate change or restricting international trade?”, *World Trade Review*, vol. 10, 4, 2011, p. 514. De fundamental importância é a contribuição real feita pela medida para o objetivo perseguido. Um país precisa, portanto, de demonstrar que a medida é apta para produzir contribuição material para a realização do seu objetivo, fornecendo, por exemplo, “projeções quantitativas no futuro ou raciocínio qualitativo baseado em um conjunto de hipóteses testadas e apoiadas por evidências suficientes.

¹⁷²⁹ F. DEANE, *Emissions Trading and WTO Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2015, pp. 199-200.

¹⁷³⁰ Do ponto de vista ambiental, as fontes de danos podem ser problemáticas, independentemente da sua localização nacional ou estrangeira. Entretanto, quando determinada fonte está localizada fora da jurisdição do Estado, medidas destinadas a tratá-la podem dar origem a questões de soberania estatal. Se o Estado decidir tratar os danos ambientais causados por práticas em outros países com restrições comerciais, os seus esforços também podem entrar em conflito com os acordos da OMC. *Vide*. D. SIFONIOS, *Environmental Process and Production Methods (PPMs) in WTO Law*, vol. 3, Springer International Publishing, Cham, 2018.

¹⁷³¹ J. TRACHTMAN, “WTO law constraints...”, cit., pp. 474–475. A implicação da abordagem da semelhança baseada na concorrência é que, a menos que os consumidores façam distinção entre produtos com base na quantidade de carbono utilizada na produção dos produtos, é improvável que a intensidade variável de carbono torne os produtos diferentes. Assumindo que o art. III:2 se aplique às distinções regulamentares baseadas em PPM, a questão é se, com base nos critérios estabelecidos pela jurisprudência, os produtos que cumprem os requisitos de PPM estão competindo

considerados similares sob a legislação da OMC, surge a questão das condições em que tais produtos poderiam ser tratados de forma diferente com base em seus diferentes PPMs. A esse respeito, o ORL da OMC considera há muito tempo que o tratamento diferenciado com base em diferentes PPMs é inconsistente com as leis da OMC.¹⁷³² Entretanto, há quem entenda não existir qualquer inconsistência, sendo perfeitamente possível a adoção de medidas PPM.¹⁷³³

A solução ideal para conflitos potenciais entre os membros da OMC seria, em primeiro lugar, tornar o ajuste desnecessário. A harmonização dos impostos ambientais em estágios anteriores nos países eliminaria todos os fundamentos para ajustes fiscais nas fronteiras.¹⁷³⁴ Entretanto, isso exigiria intensa cooperação internacional e uma harmonizada abordagem à política energética. Na situação política atual, tal desenvolvimento parece ser bastante improvável.¹⁷³⁵

com aqueles que não cumprem, e se a regulamentação contestada afeta negativamente este último grupo (se forem importados). Assim, a operacionalização do art. III pode, geralmente, levar à conclusão de que, apesar dos diferentes PPMs, os produtos competem e são substituíveis e não devem ser, à primeira vista, alvo de distinções regulatórias que restringem o acesso ao mercado.

¹⁷³² E. VRANES, “Carbon taxes, PPMs and the GATT”, in Panagiotis Delimatsis (ed.) *Research handbook on climate change and trade law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2016 (Research handbooks in climate law), pp. 78-79.

¹⁷³³ M. C. PORTERFIELD, “Border Adjustments for Carbon Taxes. PPMs and the WTO”, *University of Pennsylvania Journal of International Law*, vol. 41, 1, 2019, p. 41. Os governos ajustaram os impostos de consumo nas fronteiras por mais de dois séculos. Os artigos II:2(a) e III:2 do GATT 1947 foram redigidos para acomodar essa prática no que diz respeito não apenas aos impostos sobre produtos acabados, mas também aos impostos sobre insumos utilizados no processo de produção. O debate prolongado sobre o ajuste fiscal de fronteira dos impostos sobre a energia e outros insumos consumidos no processo de produção foi resolvido no ASCM de 1995. Desse modo, os ajustes de fronteira devidamente concebidos para os impostos de carbono são ferramenta política consistente com a OMC, podendo ser usados como parte dos esforços mais amplos para enfrentar o desafio ambiental definidor de nosso tempo.

¹⁷³⁴ Requisitos para a implementação de AFCF: i) justificar-se com base na proteção ambiental e não em preocupações de competitividade; ii) ser adotado dentro de uma estrutura multilateral (como o art. 6 do Acordo de Paris); iii) ser adotado ao lado de tentativas contínuas e sérias de boa-fé para negociar uma solução com países aos quais o AFCF se aplicaria (embora tais negociações não precisem de ser bem sucedidas); iv) cumprir as normas da OMC para a justiça básica e o devido processo, como a publicação e a provisão de um mecanismo de recursos; v) permitir que indústrias e entidades subnacionais dentro de países não signatários do Acordo de Paris evitem ajustes de carbono na fronteira, participando de esquemas equivalentes de preços de carbono; vi) levar em conta o princípio de “responsabilidades comuns mas diferenciadas e respectivas capacidades”, para não constituir restrição arbitrária aos países em desenvolvimento com pouca responsabilidade histórica pela poluição existente na atmosfera e menor capacidade de lidar com as emissões de carbono, enquanto se busca o desenvolvimento econômico; e vii) somente impor ajustes de carbono na fronteira a mercadorias importadas (e não tentar subsidiar ou reduzir as mercadorias exportadas). Cf. B. CHANG, “A proposal for a multilateral border carbon adjustment scheme that is consistent with international trade law | International Centre for Trade and Sustainable Development”, 2017, p. 5, data de consulta 22 de fevereiro de 2019, in <https://www.ictsd.org/opinion/a-proposal-for-a-multilateral-border-carbon-adjustment-scheme-that-is-consistent>.

¹⁷³⁵ Cf. W. H. MARUYAMA, “Climate change and the WTO : cap and trade versus carbon tax?”, *Journal of world trade : law, economics, public policy*, vol. 45, 4, 2011, p. 725. A solução mais simples para o comércio e para as preocupações com a competitividade seria um imposto de carbono ou de energia. No quadro das regras de ajuste fiscal na fronteira da OMC, tal imposto poderia ser rebatido nas exportações e imposto em quantia equivalente sobre importações similares. Assim, os ajustes fiscais de fronteira poderiam ser usados para minimizar quaisquer desvantagens competitivas tanto para indústrias orientadas à exportação quanto para indústrias sensíveis à importação, garantindo condições de igualdade.

A segunda melhor opção para os membros da coalizão de Kyoto, poderia então ser a de decretar ajustes fronteiriços para os seus esquemas atuais e futuros de impostos de energia em relação aos países que não ratificam o Acordo de Kyoto. Este estudo mostrou que, apesar das ambiguidades e incertezas legais, a lei do comércio mundial provavelmente permitiria tais ações.¹⁷³⁶

Uma forma de os governos poderem mitigar os efeitos da redução unilateral de carbono sobre a competitividade é adotando uma política baseada no destino. Ao visar as emissões de carbono associadas ao consumo interno e não à produção, os governos podem assegurar que os produtores nacionais estejam em pé de igualdade com os concorrentes estrangeiros – mesmo aqueles que produzem em países sem política climática ativa. Uma maneira de implementar a política baseada no destino é por impostos sobre a pegada (*footprint*) de carbono. Haveria casos em que, invariavelmente, os bens importados enfrentariam mais impostos por unidade do que os substitutos produzidos domesticamente, simplesmente porque os primeiros têm *footprints* maiores. Alguns desses casos envolveriam inevitavelmente produtos que não têm emissões latentes, de modo que as mercadorias nacionais e importadas seriam idênticas, mas por diferenças em suas emissões de produção.¹⁷³⁷ Nesses casos, é plausível que surjam alegações de discriminação de fato.¹⁷³⁸

Em suma, um conjunto de medidas AFCF cuidadosamente elaboradas pode passar ao exame legal das regras relevantes do GATT/OMC. Haverá custos administrativos e a incerteza legal da compatibilidade com a GATT/OMC na importação e exportação. Entretanto, desde a perspectiva nacional, e considerando que os produtos tributáveis atuais são principalmente produtos energéticos, as medidas de AFCF podem ser melhor ferramenta política do que as atuais isenções concedidas a certas indústrias, tanto para atingir o objetivo doméstico ambiental quanto para a justiça fiscal.¹⁷³⁹

¹⁷³⁶ F. BIERMANN; R. BROHM, “Implementing the Kyoto Protocol without the USA: the strategic role of energy tax adjustments at the border”, *Climate Policy*, vol. 4, 3, 2004, p. 299.

¹⁷³⁷ C. MCAUSLAND; N. NAJJAR, “The WTO Consistency of Carbon Footprint”, *Georgetown Journal of International Law*, vol. 46, 2015, pp. 800–801. Acreditam que os impostos sobre a pegada do carbono poderiam servir como políticas unilaterais de carbono que permitiriam aos governos empreender ações unilaterais significativas sobre a mudança climática sem sacrificar a competitividade das empresas nacionais e sem violar as regras do direito comercial internacional.

¹⁷³⁸ W.-C. SHIH, “The Border Tax Adjustment Provisions of the GATT/WTO and Their Implications on the Design of Energy and Carbon Tax”, *International trade and Business Law Review*, vol. 14-84, 2011, p. 84.

¹⁷³⁹ Referências adicionais no tocante a Tributação ambiental e o OMC. *Vide*: S. Z. BIGDELI, “Feed-in-tariffs and the WTO regulation of subsidies – a moment of progressive adjudication in Canada–Renewable Energy”, in Panagiotis Delimatsis (ed.) *Research Handbook on Climate Change and Trade Law*, Edward Elgar Publishing, 2016; L. ANKERSMIT, *Green Trade and Fair Trade in and with the EU: Process-Based Measures within the EU Legal Order*, Cambridge

8.5 Reforma tributária face à inovação e à OMC

A função extrafiscal dos tributos não pode ser desprezada.¹⁷⁴⁰ Assim como a das regras tributárias que criam benefícios fiscais, a qual pode ter finalidade extrafiscal.¹⁷⁴¹ Uma das iniciativas extrafiscais, entre as mais relevantes, é aquela orientada a estimular os investimentos nas áreas de investigação e desenvolvimento (I&D). Especialmente para países em desenvolvimento, o investimento em inovação é crítico e visa assegurar o crescimento e prosperidade de Estados. Entretanto, também nas propostas de reformas e incentivos fiscais orientados para a inovação é importante verificar que eles não constituam restrição disfarçada ao comércio internacional.¹⁷⁴²

As regras da OMC não contêm disciplinas específicas para incentivos de promoção de investimentos.¹⁷⁴³ Naturalmente, a possibilidade de tratar tais incentivos como subsídios acionáveis

University Press, Cambridge, 2017; M. CONDON; A. IGNACIUK, “Border Carbon Adjustment and International Trade”, 2013; S. GRIFFIN, “The World Trade Organization: a barrier to green energy”, *Transnational Law & Contemporary Problems*, vol. 22, 1, 2013; K. KENDALL, “Carbon Taxes and the WTO: A Carbon Charge without Trade Concerns”, *Arizona Journal of International and Comparative Law*, Issue 1, 2012; C. E. MCLURE, “Ajustes de frontera a los impuestos sobre el carbono y coste de los permisos de emisión de CO₂: reglas políticas, económicas, administrativas y de comercio internacional”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 152, 2011; C. NÍ GHIOLLARNÁTH, *Renewable energy tax incentives and WTO law: irreconcilably incompatible?*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen, 2011; R. QUICK; C. LAU, “Environmentally Motivated Tax Distinctions and WTO Law The European Commission’s Green Paper on Integrated Product Policy in Light of the ‘Like Product-’ and ‘PPM-’ Debates”, *Journal of International Economic Law*, vol. 6, 2, 2003; W.-C. SHIH, “Taiwan’s Climate Change Mitigation Policies and Their Potential Interaction with the WTO Rules: Focusing on Economic Incentive Measures”, in Deok-Young Park (ed.) *Legal Issues on Climate Change and International Trade Law*, Springer International Publishing, Cham, 2016, data de consulta 25 de janeiro de 2019; J. P. TRACHTMAN, “The WTO Jurisprudence of Article XX(g) and the Conservation of Natural Resources”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016; J. K. R. WATSON, *The WTO and the environment: development of competence beyond trade*, Routledge, New York, 2013; W. WEIB, “Biofuels and WTO Law”, in Christoph Herrmann, Jörg Philipp Terhechte (eds.) *European Yearbook of International Economic Law 2011*, Springer Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg, 2011, data de consulta 25 de janeiro de 2019; ; S. ZARRILLI, “Domestic Taxation of Energy Products and Multilateral Trade Rules: Is This a Case of Unlawful Discrimination?”, *Journal of World Trade*, 2003; Z. ZHANG, “The U.S. Proposed Carbon Tariffs, WTO Scrutiny and China’s Responses”, in Deok-Young Park (ed.) *Legal Issues on Climate Change and International Trade Law*, Springer International Publishing, Cham, 2016.

¹⁷⁴⁰ Cf. J. CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar ...*, cit., p. 629. Ao definir a extrafiscalidade, apontou ser um “conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.” Assim, lidamos com normas que definem a incidência de impostos, ou a não tributação, ou a renúncia, ou a aplicação de benefícios fiscais estruturados no intuito de influenciar ações econômicas e sociais dos contribuintes, desincentivando-os, neutralizando-os em seus efeitos econômicos e sociais.

¹⁷⁴¹ Para uma revisão rica e minuciosa sobre a importância dos benefícios fiscais, bem como sobre a *ratio* da estruturação de regimes fiscais favoráveis de tributação, *vide*: F. R. ANDRADE, “Benefícios Fiscais – A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento”, cit.

¹⁷⁴² Cf. P. I. MOTA, *O Sistema GATT/OMC...*, cit., p. 452. Três critérios têm sido utilizados pelo ORL para definir a “restrição disfarçada ao comércio internacional”: i) o teste de publicidade, ii) considerar-se a aplicação de uma medida equivalente a discriminação arbitrária ou injustificada, e iii) o exame da concepção dos princípios básicos e da estrutura reveladora da medida em causa.

¹⁷⁴³ Cf. J. CASALTA NABAIS, “Investir e tributar: uma relação simbólica”, in Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, vol. 1, Almedina, Coimbra, 2013, p. 749. Cabe diferenciar os benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais *stricto sensu* dos benefícios fiscais dinâmicos, incentivos ou estímulos fiscais. Os primeiros dirigem-se, em termos estáticos, a situações que, ou

ao abrigo da ASCM permanece intacta.¹⁷⁴⁴ Do ponto de vista econômico, a escolha dos instrumentos de política fiscal que mais servem para estimular a I&D representam duas alternativas principais.¹⁷⁴⁵ Primeiro, o financiamento direto das atividades de I&D na forma de subsídios, empréstimos, subvenções e medidas similares em dinheiro ou em espécie; também, algumas outras medidas não monetárias, tais como esquemas de garantia financeira para apoiar injeções de empréstimos, capital próprio ou insolvência de empresas. Segundo, o financiamento indireto de I&D por meio de medidas de natureza fiscal, tais como isenção de impostos de I&D, redução de impostos, adiamento de impostos, subsídios gerais ou créditos fiscais de I&D.¹⁷⁴⁶

Um número crescente de países tem implementado esquemas de incentivos fiscais em I&D, e novos instrumentos têm sido formulados para apoiar não somente a inovação, que é despesa de I&D, mas também a produção de I&D, tais como patentes e vendas de inovação. O impacto da política ainda não foi avaliado em muitos dos países que implementaram recentemente incentivos fiscais, mas a política está ganhando popularidade internacionalmente, merecendo por isso verificar-se se ela é compatível com os acordos da OMC. A seguir, delineiam-se os fundamentos, principais aspectos e métodos de avaliação dos esquemas de incentivos fiscais de I&D, que são implementados globalmente, com o objetivo de informar a formulação de políticas e projetar avaliações sistemáticas da política, bem como a sua compatibilidade com o direito comercial internacional.¹⁷⁴⁷

porque já se verificaram, ou porque, ainda que não se tenham verificado, em parte ou totalmente, não visam, ao menos diretamente, incentivar ou estimular, mas tão só beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa, econômica, social, cultural, religiosa, etc. Já os segundos visam incentivar ou estimular determinadas atividades, estabelecendo, para o efeito, relação entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas em termos de causa-efeito.

¹⁷⁴⁴ Cf. K. BUZARD; P. DELIMATIS, “Subsidies and Investment ...”, cit., p. 341. Dado o amplo uso de subsídios de promoção de investimentos em todo o mundo desenvolvido e em desenvolvimento, o total mundial poderia ir facilmente acima de 100 bilhões de dólares por ano. Números exatos são difíceis de determinar, porque os detalhes e até mesmo a existência de muitos acordos não são tornados públicos.

¹⁷⁴⁵ O termo “investigação” é definido como “uma investigação original e programada realizada com o objetivo de adquirir novos conhecimentos e entendimentos científicos ou técnicos”. O termo “desenvolvimento” é definido como “a aplicação de resultados de pesquisa ou outros conhecimentos a um plano ou modelo”. Observe-se que as duas definições estão incluídas naquela mais ampla de ativo intangível, que é “um ativo não monetário identificável sem substância física”. Para atender à definição, o bem deve atender a três condições. Ela deve ser identificável, controlada pela entidade e ter benefícios econômicos futuros. Cf. F. GARCET, “Projet” BEPS”, une opportunité pour l’émergence d’incitants fiscaux en matière de R&D? Etude des avantages existants et des enjeux au Benelux”, 2016, p. 18.

¹⁷⁴⁶ C. GÁRATE, “Fiscal Incentives for Research & Development & Innovation”, in Heleno Tôres (ed.) *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. 5, Ed. Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2008, p. 977.

¹⁷⁴⁷ P. G. CORREA; G. IREM, “Tax Incentives for Research and Development”, 2014, World Bank, Washington, D.C., p. 13, data de consulta 19 julho 2019, in <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/23659>.

8.5.1 Incentivos fiscais para inovação

Entre os muitos benefícios fiscais à exportação destacam-se: a) abolição de direitos, tal como a eliminação de impostos de exportação, e b) *drawback* e regimes aduaneiros afins. O *drawback* é um regime de restituição do direito de importação sobre bens, tais como equipamentos, matérias-primas, ou produtos em processo que serão utilizados para a produção de bens exportados.¹⁷⁴⁸ Nota-se que o *drawback* constituiu estímulo às exportações de caráter discriminatório, visto que a exoneração ou reembolso apenas tem lugar quando os produtos se incorporam em bens exportados, tratamento que não é dispensado a produtos que venham a ser posteriormente negociados no mercado interno.

Entre possíveis situações que podem ser consideradas problemáticas, destaque-se: primeiro, condicionar a disponibilidade da isenção de impostos ao uso de atividades locais de I&D colocaria em desvantagem os serviços estrangeiros e os fornecedores de serviços de atividades relacionadas com I&D nos setores de serviços em questão. Essa medida é equivalente à exigência de conteúdo local no contexto do comércio de mercadorias, repetidamente considerada inconsistente com as obrigações de tratamento nacional sob o GATT ou o TRIMS. Os serviços de I&D estão especificamente listados na Lista de Classificação Setorial de Serviços (o chamado documento “W/120”), um documento ao qual os membros da OMC geralmente se referem ao assumirem compromissos específicos sob o GATS. Se esses compromissos forem assumidos com relação ao tratamento nacional, tal exigência de conteúdo local poderia ser considerada inconsistente com o art. XVII do GATS. Em segundo lugar, se o art. XIV (d) do GATS pode ser adequado para isentar tal requisito de conteúdo local, é discutível. A alínea (d) do art. XIV do GATS isenta medidas “inconsistentes com o art. XVII, desde que a diferença de tratamento se destine a garantir a imposição ou cobrança equitativa ou efetiva de impostos diretos em relação aos serviços ou fornecedores de serviços de outros Membros”.¹⁷⁴⁹

¹⁷⁴⁸ Cf. A. P. XAVIER, *Benefícios Fiscais...*, cit., pp. 21–22. Em ensinamento que não perdeu a sua atualidade, adverte que o *drawback* é incentivo fiscal às exportações de caráter discriminatório, uma vez que a exoneração ou o reembolso ocorre apenas quando as mercadorias importadas se incorporam em bens exportados, já não se verificando quando são diretamente oferecidas no mercado interno ou incorporadas em produtos efetivamente negociados no mesmo mercado.

¹⁷⁴⁹ Cf. W. ZHANG, “When Global Tax Reform Meets International Trade Rules: An Inquiry into the Intersection of the GATS and the BEPS Package”, 2016, Geneva, pp. 9–10, data de consulta 12 de outubro de 2019, in <http://www.ssrn.com/abstract=2946820>. No contexto do comércio de mercadorias, o ORL opinou que, para se qualificar para a isenção da obrigação de tratamento nacional sob o art. III:8(a) do GATT, o produto de origem estrangeira alegadamente discriminado deve estar em relação de concorrência com o produto adquirido. Para aplicar esta lógica aos serviços de I&D, os prestadores de serviços de origem estrangeira que estão sendo discriminados estão no setor de serviços de I&D, diferente dos prestadores de serviços e prestadores de serviços, sobre os quais são impostas políticas fiscais diferentes. Portanto, pode-se argumentar que o art. XIV (d) não deve estar disponível para justificar a exigência de conteúdo nacional.

A seguir apresenta-se o regime *patent box* que tem ganho popularidade em anos recentes.

8.5.2 Regimes de patent box e OMC

O regime da *patent box* outorga um tratamento fiscal privilegiado que almeja atrair atividades de fácil deslocalização, relacionadas com a transferência ou uso de direito sobre ativos intangíveis. Substancialmente, o regime da *patent box* representa um incentivo fiscal à exploração de rendimentos provenientes de patentes e outros ativos de propriedade intelectual (PI). Esse incentivo fiscal é concedido posteriormente ao desenvolvimento do intangível. Os incentivos fiscais são atribuídos na fase em que as empresas proprietárias dos intangíveis tentam proceder à sua rentabilização e exploração.¹⁷⁵⁰

Esse tipo de incentivos fiscais pode apresentar-se de duas maneiras básicas: i) como incentivo aos rendimentos derivados de I&D, seja mediante licenciamento ou venda de intangíveis e ii) como incentivo ao uso direto do produto de I&D, assumindo a forma de subsídio *ad hoc* e créditos fiscais oferecidos, vinculados à aquisição de intangíveis explorados por determinada empresa, propiciando tributação mais baixa ou favorecida.

Apesar de atrair investimentos à inovação, os efeitos deles sobre os residentes dos países que o oferecem é incerto; em virtude da taxa média efetiva de tributação mais baixa, podem não representar aumento do bem-estar no país. De fato, esses regimes em alguns casos, acabam estimulando uma corrida a planejamentos tributários agressivos. A OCDE/G20 – em esforço para travar esse planejamento fiscal internacional – concordou com uma “abordagem *nexus*” modificada, que restringe o tratamento fiscal especial da renda proveniente de *royalties*.¹⁷⁵¹ Tal renda pode ser tratada favoravelmente por meio de incentivos à produção, tais como *patent box* ou *royalties*. Se, por um lado, a OCDE não quer dificultar os incentivos fiscais para indústrias intensivas em PI, já que essas indústrias podem impulsionar o crescimento e o emprego. A OCDE, em sua proposta, almeja

¹⁷⁵⁰ Cf. C. M. DE SOUSA, *O regime da Patent Box: em destaque, o caso português*, Almedina, Coimbra, 2019. Os incentivos relacionados com I&D podem ser classificados em duas categorias: a primeira correspondente aos designados *input tax incentives*, isto é, aos incentivos às atividades de I&D, e a segunda referente aos denominados *output tax incentives*, ou seja, aos incentivos à exploração de rendimentos provenientes de I&D.

¹⁷⁵¹ Cf. G. L. COURINHA, *Manual do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas*, Almedina, Coimbra, 2019, p. 141. No *Modified Nexus Approach* proposto pela Ação 5 do Plano BEPS, só os rendimentos correspondentes à proporção das despesas de I&D diretamente realizada pelo sujeito passivo (a atividade substancial) em face do total de custos com o ativo poderão beneficiar desse vantajoso regime.

garantir que os regimes de PI não levem a uma política de “*race to the bottom*”, na qual a renda passiva de PI seja atraída de outros países apenas para se aproveitar da baixa tributação efetiva.¹⁷⁵²

Certos tipos de gastos em pesquisa industrial podem gerar benefícios; por essa razão, alguma forma de subsídio governamental para I&D pode justificar-se. Como com outros sacrifícios fiscais, a questão a saber é se o crédito fiscal de I&D subsidiou gastos em pesquisa industrial que, de outra forma, não teriam sido realizados. Permitir que as empresas solicitassem crédito fiscal somente sobre o montante pelo qual os gastos correntes excedessem alguma base predeterminada tinha a intenção de fazer do crédito fiscal em I&D um subsídio incremental para gastos em I&D que a empresa não teria empreendido de outra forma.¹⁷⁵³

Por exemplo, como o capital pode investir em outros lugares para desenvolver tecnologia e produzir bens de alto valor agregado, os governos têm sido pressionados a reduzir os impostos sobre a produção envolvendo pesquisa e desenvolvimento, dando origem recentemente a um novo mecanismo de redução de impostos, conhecido como *patent boxes*.¹⁷⁵⁴

Tanto o regime de *patent boxes* dos EUA quanto o europeu preveem taxas reduzidas de impostos sobre a renda derivada da propriedade intelectual qualificada. Para constituir subsídio nos termos do art. 1 do ASCM, a concessão da taxa especial para propriedade intelectual (PI) deve resultar na perda de receita fiscal que de outra forma seria devida”.

O regime de *patent boxes* americano configura subsídio de exportação *de jure*. Por sua vez, o regime europeu merece a mesma classificação; porém, é subsídio *de facto*. As circunstâncias que envolvem a concessão de subsídios demonstram de forma esmagadora que os subsídios da *patent boxes* europeus são, quase exclusivamente, focados na geração de exportação e, conseqüentemente, estão vinculados aos ganhos reais ou à exportação antecipada ou receitas de exportação.¹⁷⁵⁵

¹⁷⁵² R. LUJA, “Tax Incentives, Harmful Tax Competition and State Aid Considerations in the EU”, in Sigrid Hemels, Kazuko Goto (eds.) *Tax Incentives for the Creative Industries*, Springer Singapore, Singapore, 2017 (Creative Economy), pp. 67–68.

¹⁷⁵³ J. J. CORDES; R. D. EBEL; J. GRAVELLE; URBAN INSTITUTE (EDS.), “Research and experimentation credit”, in *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005, p. 331. Os Estados podem oferecer tratamento especial aos investimentos empresariais em investigação e desenvolvimento (I&D) na forma de duas provisões: uma opção para gastos com I&D e um crédito fiscal incremental para gastos qualificados em pesquisa e experimentação, concedido a empresas com base em gastos qualificados em pesquisa e desenvolvimento.

¹⁷⁵⁴ E. GIL GARCÍA, *El patent box en la era post-BEPS*, cit., p. 59. Um dos pilares do Plano de Ação BEPS/OCDE é fortalecer as exigências de substancialidade nos padrões internacionais atuais. Este requisito é particularmente relevante no caso dos regimes de caixa de patentes, cuja “sobrevivência” depende da abordagem de nexos prevista no Relatório Final da Ação 5, e que implica a existência de um vínculo entre as vantagens fiscais conferidas por este tipo de regime e as atividades de pesquisa e desenvolvimento subjacentes.

¹⁷⁵⁵ T. FRENBY, “Do Patent Boxes Violate the WTO’s Subsidy Agreement?”, *Taxes Notes International*, vol. 90, 11, 2018, p. 1156.

A única diferença substantiva entre as caixas de patentes dos EUA e da UE é que as últimas também subsidiam as receitas do mercado interno. Se a Comissão Europeia contestasse o regime de caixa de patentes dos EUA com base no acordo de subsídios da OMC, os Estados Unidos, provavelmente, retribuiriam. Ou então, um terceiro país poderia contestar tanto as caixas de patentes americanas quanto as europeias sob o acordo.

O ASCM determinou originalmente que os subsídios de I&D estavam na categoria de luz verde, mas eles têm sido acionáveis desde 2000. O ASCM estabelece dois princípios que determinam se a ação contra um subsídio pode ser tomada. Em primeiro lugar, para que o apoio constitua subsídio, ele deve ser contribuição financeira feita por um governo, governo subnacional ou outro organismo público que confira benefício. As contribuições financeiras podem vir de várias formas, incluindo subvenções, empréstimos, injeções de capital, incentivos fiscais, fornecimento de bens e serviços e contratos de contratação. Um benefício é normalmente interpretado como vantagem que não estaria disponível no mercado para o destinatário. Em segundo lugar, qualquer política que se encontre nessa definição de subsídio está sujeita às regras do ASCM apenas se for especificamente fornecida a uma empresa, indústria ou grupo de empresas ou indústrias. A noção é que a especificidade é necessária para demonstrar a alocação equivocada de recurso, pois, se o subsídio estivesse amplamente disponível na economia, não geraria efeito alocativo significativo na produção ou nas exportações. Note-se que essas disposições se aplicam a todos os subsídios potencialmente acionáveis, incluindo os pagos para apoiar o I&D, a proteção do ambiente ou o desenvolvimento regional. Uma observação final é que cabe recordar que os subsídios pagos contingentes sobre o desempenho das exportações ou sobre a utilização de bens domésticos sobre as importações são proibidos pelo ASCM.¹⁷⁵⁶

8.5.3 Incentivos fiscais I&D, indústria aeronáutica e OMC

Apesar de abranger o ASCM, os subsídios fiscais de I&D raramente foram submetidos ao escrutínio da OMC. Apenas três casos, todos envolvendo aeronaves, abordaram a questão. Trata-se da disputa trazida pelo Brasil para contestar subsídios do Canadá a um produtor regional de aeronaves (CANADA-AIRCRAFT) e o conjunto bidirecional de disputas BOEING-AIRBUS entre os EUA e a UE¹⁷⁵⁷.

¹⁷⁵⁶ K. MASKUS, “Research and Development Subsidies: A Need for WTO Disciplines?”, 2015, p. 4, data de consulta 23 de setembro de 2019, in <http://e15initiative.org/publications/research-and-development-subsidies-a-need-for-wto-disciplines/>.

¹⁷⁵⁷ *Vide*: J. D. KIENSTRA, “Cleared For Landing: Airbus, Boeing, and the WTO Dispute over Subsidies to Large Civil Aircraft”, *Northwestern Journal of International Law & Business*, vol. 32, 3, 2012.

A concentração em aeronaves não surpreende, pois a indústria envolve altos custos de entrada e enormes investimentos, tanto em I&D quanto em capital físico. Além disso, a produção de aeronaves requer insumos intermediários, muitos deles também de alta tecnologia, a partir de uma ampla gama de fornecedores. Isso significa que os subsídios das aeronaves podem ter impactos mais amplos no desenvolvimento tecnológico e no emprego, com potencial para grandes derramadores. Como tal, a indústria tem sido um alvo óbvio para intervenções estratégicas por parte dos governos em países capazes de empacotamento dos recursos necessários. Na verdade, a China e a Rússia subsidiam fortemente as suas indústrias de aeronaves domésticas, e ambas têm planos para entrar no mercado de grandes aeronaves civis.¹⁷⁵⁸

É instrutivo extrair as lições que esses casos ofereçam sobre como o ORL da OMC interpreta subsídios no espaço I&D. O caso CANADA-AIRCRAFT surgiu da rivalidade competitiva entre a Bombardier do Canadá e a Embraer do Brasil, ambas fabricantes de aeronaves de passageiros civis menores para o transporte regional. O Brasil apresentou uma queixa à OMC em 1997, alegando que o Canadá oferecia subsídios de I&D ao setor de aeronaves que ascendiam a subsídios ilegais de exportação. Especificamente, o programa de parcerias tecnológicas do Canadá (TPC) ofereceu empréstimos para investimentos em projetos que resultem em produtos de alta tecnologia para exportação, com reembolso exigido apenas em caso de desenvolvimento bem-sucedido. O Brasil argumentou que isso ascendeu a um subsídio de I&D que efetivamente subsidiou as exportações, dada a sua natureza direcionada. O Canadá contrapõe que o TPC foi oferecido a todos os setores potenciais de alta tecnologia e, portanto, não foi especificamente direcionado, o que significa que não violou a exigência de especificidade do ASCM. O painel da OMC constatou que o programa era um subsídio de exportação inadmissível, pois implicava contribuição financeira, conferia benefício econômico e estava efetivamente dependente das exportações. Essa decisão foi largamente confirmada pelo ORec da OMC e o Canadá foi instruído no sentido de alterar os termos dos seus programas de apoio.¹⁷⁵⁹

Os casos EC-AIRCRAFT e US-AIRCRAFT materializaram-se numa disputa que durou mais de uma década entre os rivais e os seus governos, culminando no acordo de 1992 sobre o comércio de aeronaves civis. Esse acordo definiu determinados parâmetros de referência para o apoio máximo ao I&D, mas não conseguiu evitar um litígio bilateral acelerado nos anos subsequentes. Na sua queixa 2004 da OMC, os EUA alegaram que a UE (e os países membros em particular)

¹⁷⁵⁸ *Vide*: W. SHIN; W. LEE, “Legality of R&D Subsidies and Its Policy Framework under the World Trading System: The Case of Civil Aircraft Disputes”, *STI Policy Review*, vol. 4, 1, 2013.

¹⁷⁵⁹ CANADA – AIRCRAFT, *RPa*, *WT/DS70/R*, cit.; *RORec*, *WT/DS70/AB/R*, cit.

haviam violado o GATT e o ASCM por meio de múltiplos subsídios à Airbus, incluindo o auxílio ao lançamento, apoio às instalações, desenvolvimento, perdão da dívida, termos de empréstimo preferencial, infusões de capital e empréstimos e subvenções para custos de I&D. Ao mesmo tempo, a UE reprocessou, alegando que os custos de investigação da Boeing foram efetivamente subsidiados por acordos contratuais com um fornecedor de aeronáutica e tecnologias afins para o *National Aeronautics and Space Administration* (NASA), the *US Department of Commerce*, and the *Department of Defense* (DoD).¹⁷⁶⁰

O painel da OMC em EC-AIRCRAFT constatou que muitos dos alegados subsídios I&D dos governos nacionais e subnacionais europeus eram específicos, tal como definido pelo ASCM. Esses foram subsídios financeiros e empréstimos direcionados diretamente para a AIRBUS e seus fornecedores. Igualmente, identificou-se que tinha sido conferido um benefício aos seus receptores porque os termos eram mais favoráveis do que aqueles disponíveis no mercado. Por sua vez, o painel em US-AIRCRAFT constatou que a Boeing tinha recebido subsídios de I&D acionáveis pelos contratos de contratação pública com a NASA e o DoD e que eles tinham causado sérios prejuízos aos interesses da UE. Entre outras coisas, esses arranjos ofereceram contratos e subsídios e acesso a instalações de pesquisa pública à Boeing em troca de realizar pesquisas relacionadas com aeronaves civis. Na verdade, a Boeing foi o destinatário do apoio e do beneficiário dos resultados da pesquisa. Da mesma forma, a Boeing beneficiou de um contrato de compras do DoD apoiando pesquisas em tecnologias de uso para aeronaves militares e aeronaves civis. O ORec, em grande parte, confirmou o RPa, concordando que os interesses da UE sofreram sérios prejuízos na forma de perda de vendas e supressão de preços, e aqui amarraram esses efeitos, em parte, aos subsídios de I&D.¹⁷⁶¹

Em resumo, da análise dos casos, conclui-se que o apoio do I&D, que é específico e dependente do desempenho das exportações, presumivelmente, é um subsídio de exportação ilegal. Em CANADA-AIRCRAFT, parece que os subsídios I&D para projetos que estão perto de comercialização com alto potencial de exportação são mais problemáticos. Já pelo caso EC-AIRCRAFT, a determinação sugere que os apoios financeiros diretos a I&D numa indústria específica, tanto ao nível nacional quanto subnacional, são tidos como ilegais em face dos acordos da OMC. Também implicam em incumprimento os apoios indiretos nas formas de contratos de

¹⁷⁶⁰ EC AND CERTAIN MEMBER STATES – LARGE CIVIL AIRCRAFT, RPa, WT/DS316/R, cit.; US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), RPa, WT/DS353/R, cit.

¹⁷⁶¹ US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), *Relatório do Órgão de Recurso*, WT/DS353/AB/R, cit.

adjudicação altamente específicos e a assistência ao projeto em I&D, em que o destinatário do contrato é, provavelmente, também o principal beneficiário.¹⁷⁶²

Esses princípios são úteis para compreender a forma pela qual a OMC entende os subsídios I&D ao abrigo do ASCM. Os resultados essenciais no CANADA-AIRCRAFT são que as exportações não podem ser efetivamente ligadas aos subsídios de I&D, e nos US-AIRCRAFT, que os acordos de contratação de I&D e contratos não podem existir principalmente para beneficiar o destinatário do contrato. Eles disciplinam políticas que podem causar danos ao comércio direto ou oferecer vantagem competitiva indevida. Da mesma forma, a constatação, na EC-AIRCRAFT, de que os subsídios diretos e os empréstimos generosos oferecidos a uma empresa específica e aos seus fornecedores foram acionáveis.¹⁷⁶³

O limitado número de queixas da OMC sobre os subsídios de I&D e o âmbito limitado em que se encontram violações nesses casos sugerem que os países mantêm espaço considerável para apoiar a investigação. Com efeito, a principal conclusão a alcançar nesse domínio pode ser simplesmente que as regras da OMC não impedem os programas de apoio à investigação, exceto aqueles que visam claramente induzir as exportações ou aqueles que proporcionam benefícios altamente específicos e identificáveis a determinada empresa e a seus fornecedores.¹⁷⁶⁴

8.5.4 Tributação de robôs e OMC

A quarta revolução industrial (indústria 4.0) está em andamento, e surgem propostas que almejam propor a tributação da automação (ou a tributação do robôs, como é mais popularmente conhecida).¹⁷⁶⁵ As tecnologias correntes podem já mecanizar a maiorias das atividades laborais, e o

¹⁷⁶² W. SHIN; W. LEE, “Legality of R&D Subsidies ...”, cit., pp. 34–37.

¹⁷⁶³ *Ibid.*, p. 49.

¹⁷⁶⁴ K. M. ASSIS, “Benefícios fiscais e o Artigo XX do GATT”, in Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, Leonardo Freitas de Moraes e Castro, Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho (eds.) *Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2011; M. COTRUT; K. MUNYANDI (EDS.), *Tax incentives in the BEPS Era*, IBFD, Amsterdam, 2018; E. LIM; A.-L. N. T. HOANG, “Tax Incentives and International Trade”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2016; G. E. LUENGO HERNÁNDEZ DE MADRID, *El derecho de las subvenciones en la OMC*, 2006; F. J. MAGRANER MORENO, “Deduction for Export Activities in Spain’s Corporation Tax: Present and Future”, *EC Tax Review*, vol. 18, 2, 2009; T. FRENSBY, “Do Patent Boxes Violate the WTO’s Subsidy Agreement?”, cit.; M. KANG, “Globally Optimal R&D Subsidy Policy: An Economist’s View on the WTO Subsidy Agreement”, *Journal of Economic Integration*, vol. 23, 2, 2008; P. L. SCHOUERI, “The OECD’s approach to IP-boxes as a norm: hard, soft or half-baked”, *British Tax Review*, 4, 2017; J. YOON; K. CHOI, “Why Do Export Subsidies Still Exist? R&D and Output Subsidies”, *Japan and the World Economy*, vol. 45, 2018.

¹⁷⁶⁵ A automação deverá afetar a criação de empregos e os sistemas de seguridade social, impactando, portanto, aspectos laborais e previdenciários. Reformas tributárias deverão discutir se é oportuno aplicar um imposto sobre a mecanização das atividades, em parte refletindo também a preocupação com a necessidade de levantar receitas adicionais; a introdução de um imposto sobre robôs ou imposto de automação só se justifica pela necessidade de proporcionar neutralidade fiscal entre trabalhadores humanos e automatizados, permitindo que o mercado se ajuste

custo dessas tecnologias está diminuindo com o tempo, enquanto os custos de pessoal têm aumentado. Além disso, melhorias contínuas e exponenciais em computação, inteligência artificial (IA)¹⁷⁶⁶ e robótica estão permitindo a automação em número cada vez maior de campos.¹⁷⁶⁷ Como resultado, os especialistas acadêmicos e industriais estão prevendo amplamente que a automação resultará em substancial “desemprego tecnológico” no futuro próximo.¹⁷⁶⁸

Neste cenário, a previsão é de aumento do desemprego e da desigualdade: as reformas tributárias têm sido discutidas no sentido de atenuar os problemas decorrentes da inevitável crescente automação.¹⁷⁶⁹

A robótica e outras formas de automação são itens *sui generis* para os governos tributarem. Na prática, representaria um imposto sobre a renda de capital, mas, ao contrário do imposto de renda corporativo amplamente aplicável, elas visam, de forma restrita, uma particular eficiência.¹⁷⁷⁰

sem distorções, ou substituindo simplesmente o imposto cobrado atualmente sobre humanos por outro cobrado sobre robôs. Cf. T. FALCÃO, “Should My Dishwasher Pay a Robot Tax?”, *Tax Notes International*, 2018, p. 1273.

¹⁷⁶⁶ Sistema de IA que (i) é capaz de executar tarefas comumente associadas à inteligência humana e além dela, (ii) não é direta ou indiretamente controlado por seres humanos, e, o que é importante, (iii) tem pleno poder gerencial sobre suas próprias ações e recursos. Cf. L. DE L. CARVALHO, “Spiritus Ex Machina: Addressing the Unique BEPS Issues of Autonomous Artificial Intelligence by Using ‘Personality’ and ‘Residence’”, *Intertax*, vol. 47, 5, 2019, p. 426.

¹⁷⁶⁷ Cf. W. SCHÖN, “Ten Questions About ...”, cit. A política de tratamento fiscal especial para os negócios digitais traz associada também as ideias de “imposto sobre máquinas” ou de “imposto sobre robôs”. Essa visão está ligada à suposição de que a ascensão da economia digital tornará os trabalhadores humanos, em grande grau, desnecessários, e deslocará a renda do trabalho para o capital. O debate sobre o “imposto robô” é sobre a desigualdade global, a acumulação de riqueza e o poder econômico e político, e vai para o futuro das nossas sociedades em geral.

¹⁷⁶⁸ Para discussão completa e rigorosa sobre a tributação de robôs ou automação, *vide*: X. OBERSON, *Taxing Robots*, Edward Elgar Publishing, 2019.

¹⁷⁶⁹ Cf. R. ABBOTT; B. BOGENSCHNEIDER, “Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation”, *Harvard Law & Policy Review*, vol. 12, 1, 2018, pp. 145-146. A importância da política fiscal tem sido negligenciada no debate dos efeitos da automação, o que é lamentável, porque tais políticas são de importância crítica. Segundo os autores, o sistema tributário incentiva a automação, mesmo nos casos em que ela não é eficiente. Isso porque uma parte significativa da receita tributária deriva da renda do trabalho, de modo que as empresas podem evitar impostos eliminando funcionários. Tudo isso é resultado não intencional de um sistema projetado para tributar a mão de obra em vez de o capital. Tal sistema não está fadado para o desequilíbrio quando a maior parte da mão de obra for capital.

¹⁷⁷⁰ Entre os críticos, existem aqueles que questionam por que um país iria querer tributar a eficiência e a inovação. Segundo esses autores a automação traz externalidades positivas. Representam o tipo de investimento que os nossos sistemas fiscais deveriam incentivar através de créditos de investigação e desenvolvimento ou períodos acelerados de recuperação de custos. Os países que não promovem suficientemente a inovação correm o risco de se tornarem pouco competitivos e de sofrer uma estagnação econômica. Um imposto sobre a automação seria o mesmo que tributar a modernidade. *Vide*: R. D. ATKINSON, *The Case Against Taxing Robots*, Information Technology and Innovation Foundation, 2019, data de consulta 3 de julho de 2019, in <https://itif.org/publications/2019/04/08/case-against-taxing-robots>; R. GOULDER, “Taxing Robots: Is Negative Depreciation in Your Future?”, *Tax Notes International*; J. WHITE, “The case against the robot tax”, *International Tax Review*, 2018.

A base tributária seria a eficiência que surge quando o processo industrial mais eficiente substitui o processo menos eficiente, quando trabalhadores humanos perderem empregos.¹⁷⁷¹

Ocorre que a tributação de robôs (e automação) corre o risco de também ser discriminadora no sentido da OMC.¹⁷⁷² Tais impostos poderiam levantar questões sobre a sua compatibilidade com as normas de não-discriminação da OMC quando introduzidas por uma jurisdição com nível comparativamente baixo de automação.¹⁷⁷³ Nesse caso, a potencial tributação de produtos com atividades extremamente automatizadas poderá suscitar questionamentos de discriminação em relação a eventuais países estrangeiros.

Essa atividade é particularmente importante, caso se criem também internamente num país medidas de tributação diferenciada para aqueles que utilizam mais quantidade de mão de obra. Esse comportamento poderia ser visto como subsídio fiscal, também questionável no âmbito da OMC, por criar situação menos competitiva para aqueles produtos vindos do exterior.

Caso um país crie uma tributação de robôs, poderá surgir também incentivo econômico para a saída de empresas de determinado país para vizinhos que não tenham essa imposição. Nesse contexto, poderá ser necessário instituir também um ajuste fiscal de fronteira para acomodar as diferenças de tributação entre países em função da tributação dos robôs e da automação. Naturalmente, nesse contexto, será indispensável também a observância das normas de AFF prescritas no GATT.

¹⁷⁷¹ C. HRDY, “Intellectual property and the end of work”, *Florida Law Review*, 2019. Uma função primária da propriedade intelectual (PI) é aumentar a quantidade de inovação na economia. Entretanto, eles reduzem a quantidade de mão de obra humana paga, necessária para completar a tarefa. Portanto, na medida em que a PI é bem sucedida em incentivar a inovação, na verdade, ela contribui para a perda de empregos. Mais precisamente, a PI contribui para o que o artigo chama desemprego tecnológico. Recorrentemente, prevê-se o “fim do trabalho”; desse modo, a tributação poderia diminuir o ritmo da automação e os trabalhadores deslocados. Uma possível alternativa seria tributar as empresas que empregam robôs, os legisladores poderiam tributar os proprietários de PI e usar os lucros para financiar programas sociais ou uma renda básica universal. A relação da PI com o emprego-desemprego tecnológico e as implicações para as políticas públicas parecem evidentes e não podem ser ignoradas.

¹⁷⁷² Sobre tributação de robôs ou da automação, *vide*. J. A. FERNÁNDEZ AMOR, “¿Han de pagar impuestos los robots?: perfiles jurídico tributarios de la robótica en Derecho español”, in *The balance between worker protection and employer powers: insights around the world*, Cambridge Scholars Publishing, 2018; L. IONESCU, “Should Governments Tax Companies’ Use of Robots? Automated Workers, Technological Unemployment, and Wage Inequality”, *Economics, Management & Financial Markets*, vol. 14, 2, 2019; X. OBERSON, “Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots”, *World Tax Journal*, vol. 9, 2, 2017; *Taxing Robots*, cit.; E. PORTER, “Don’t Fight the Robots. Tax Them.”, *The New York Times*, 2019, Late Edition-Final; “ROBOT TAX WILL ONLY IMPEDE NATIONAL COMPETITIVENESS”, data de consulta 18 abril 2019, in <https://www.therobotreport.com/robot-tax-impede-competitiveness/>.

¹⁷⁷³ J. ENGLISH, *Digitalisation and the Future of National Tax Systems: Taxing Robots?*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2018, p. 22, data de consulta 18 abril 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=3244670>.

O problema é ainda hipotético, por não existir efetivamente um país que adote um regime de tributação de robôs.¹⁷⁷⁴ Entretanto, como a atividade de robótica e inteligência artificial (IA) chegou para ficar, a preocupação é como será o cenário da tributação e custeamento dos serviços públicos quando não existirem mais trabalhadores para serviços rotineiros e apenas robôs.

8.6 Reforma tributária com impostos sobre o pecado e a OMC

O “imposto sobre o pecado” (*sin taxes*) é um tributo especial de consumo cobrado especificamente sobre certos bens considerados prejudiciais à sociedade e aos indivíduos, por exemplo, álcool, tabaco, doces, drogas, refrigerantes, *fast food*, carne, café, açúcar, jogos de azar e pornografia. A principal razão para o uso de *sin taxes* reside em sua capacidade de mudança dos comportamentos de consumo das pessoas.¹⁷⁷⁵ Benefícios adicionais à saúde podem derivar do papel possivelmente desempenhado pelos impostos, como incentivos à reformulação de produtos.¹⁷⁷⁶ Por exemplo, diminuição do teor de álcool ou açúcar em determinados produtos.¹⁷⁷⁷

¹⁷⁷⁴ Usualmente, aponta-se a Coreia do Sul como sendo o primeiro país a adotar, em 2017, um regime de tributação de robôs. Entretanto, cabe esclarecer que as medidas fiscais daquele país envolvem tão somente a redução de incentivos fiscais para atividades de automação e robótica. Desse modo, não se pode dizer que estamos, de fato, diante da tributação de robôs, mas de um regime que afastou incentivos fiscais previamente existentes para empresas que optam preponderantemente pela automação. Cabe registrar que a UE a considerou no início de 2017, mas a proposta foi totalmente rejeitada. Essa rejeição não encerrou o debate sobre a automação tributária – até mesmo Bill Gates se mostrou favorável ao assunto. A discussão continua bem contemporânea, tendo-se verificado na campanha presidencial americana de 2020 vários candidatos argumentando em prol da tributação da automação.

¹⁷⁷⁵ Em 1776, Adam Smith, o pai da economia moderna, já suscitou a ideia da tributação do pecado: “o açúcar, o rum e o tabaco são mercadorias que não são necessárias à vida em nenhum lugar, que se tornam objetos de consumo quase universal e que, portanto, são extremamente apropriados para tributação”. Cf. A. SMITH, *The wealth of nations*, cit.

¹⁷⁷⁶ K. CATHAOIR; M. HARTLEV; C. B. OLSEN, “Global health law and obesity: towards a complementary approach of public health and human rights law”, in Gian Luca Burci, Brigit Toebes (eds.) *Research Handbook on Global Health Law*, Edward Elgar Publishing, 2018, p. 437, data de consulta 2 de julho de 2019. Vários instrumentos da OMS sugerem o desenvolvimento de medidas de tributação. Por exemplo, a Estratégia Global sobre Dieta reconhece que políticas públicas podem influenciar os preços com impostos, subsídios ou preços diretos de maneiras que incentivem uma alimentação saudável e a atividade física ao longo da vida. Da mesma forma, o Plano de Ação Global de 2013 sobre doenças não transmissíveis (DANTs), tais como doenças cardiovasculares, cânceres, diabetes e doenças pulmonares crônicas, incentiva a adoção de impostos e subsídios, para melhorar a acessibilidade econômica e incentivar o consumo de produtos alimentares mais saudáveis e desencorajar o consumo de opções menos saudáveis. Em 2016, a OMS divulgou um relatório técnico sobre “Políticas fiscais para a dieta e a prevenção de doenças não transmissíveis”. O relatório reconhece a eficácia de aumentar o preço de alguns produtos alimentares HFSS (*high fat, salt and sugar*) através de impostos sobre o consumo, e diminuir o preço de frutas e vegetais através de subsídios. Porém, reconhece a existência de lacunas de evidências e solicita mais pesquisas para produzirem mais provas de apoio da eficácia de tais medidas. Recomenda-se, igualmente, que seja desenvolvido um manual de implementação para fornecer mais orientações aos países sobre o desenvolvimento e implementação de políticas fiscais para a dieta saudável.

¹⁷⁷⁷ Os impostos e outras medidas fiscais sobre mercadorias relacionadas com a saúde estão em ampla utilização em todo o mundo e tem sido assim há séculos. A motivação para tais impostos tem sido, mais frequentemente, ligada às receitas fiscais do que aos seus potenciais benefícios à saúde pública. No entanto, especialmente em tempos mais recentes, um aumento da ênfase tem sido dado a esse último por muitos governos, à medida que surgiram provas de saúde pública adversa, consequências sociais e econômicas do consumo de certas commodities. Um número crescente de governos está procurando expandir o uso de medidas fiscais para promover políticas mais saudáveis de comportamentos, não apenas aumentando as taxas de impostos sobre mercadorias como produtos de tabaco e bebidas

Os impostos sobre o pecado oferecem, contudo, um escasso potencial de receita aos governos. A maior dependência da receita dos impostos sobre o pecado pode, inclusive, criar incentivos estranhos, porquanto uma parte da razão para tributar algumas dessas atividades é o desencorajamento do consumo e do uso e não a maximização da receita.¹⁷⁷⁸ A expansão do consumo de bens e serviços de pecado também tem custos e benefícios sociais e econômicos que, muitas vezes, são difíceis de quantificar e medir. A tributação dos pecados é compreensivelmente atraente para as autoridades tributárias que desejam aumentar a receita sem a dificuldade de terem de aumentar os impostos sobre a renda ou as vendas, mas o efeito de longo prazo é incerto e os potenciais custos e benefícios sociais e econômicos associados aos impostos sobre os pecados exigem cuidadosa análise.¹⁷⁷⁹ Cabe a advertência, entretanto, de que os impostos sobre o pecado tendem a ser regressivos, atingindo os membros mais pobres da sociedade e penalizando efetivamente os indivíduos de baixa renda por suas opções de consumo pouco saudáveis, muitas vezes ditadas pela sua sensibilidade aos custos e pela falta de acesso ao sistema mais saudável e viável.¹⁷⁸⁰

Internacionalmente, as empresas multinacionais de alimentos que causam problemas de saúde acumulam lucros em outros lugares, enquanto os governos locais têm de pagar os custos da saúde pública. O problema é similar à erosão da base e ao deslocamento do lucro que custa ao país nos termos de despesas dos cuidados médicos sem a adequada receita de harmonização. A

alcoólicas, mas também explorando as possibilidades de tributar alimentos selecionados e bebidas não alcoólicas como forma de fazer a dieta das pessoas mais saudável. Vários países aplicam diferentes taxas de impostos a certas categorias de alimentos e alguns têm impostos específicos em alimentos ricos em sal, açúcar ou gordura, assim como em bebidas açucaradas. Cf. A. ALEMANNI; F. SASSI, *Taxation and Economic Incentives on Health-Related Commodities: Alcohol, Tobacco and Food*, HEC Paris, 2014, pp. 1–2, data de consulta 2 julho 2019, in <https://econpapers.repec.org/paper/ebgheccah/1038.htm>.

¹⁷⁷⁸ Cf. R. GARCÍA ANTÓN, “Sin Taxes and the New Tobacco Products: EU Tax Law and Morality?”, *EC Tax Review*, 2019, p. 127. *Sin taxes*, tais como impostos sobre o tabaco e as bebidas alcoólicas, são impostos indiretos aplicados a certas mercadorias que se caracterizam por uma “demanda bastante inelástica” e o elemento de “pecado”. A referência aos “impostos sobre o pecado” alude ao desejo dos governos de travarem a demanda de certos vícios e atividades socialmente indesejáveis pela cominação de imposto. Para os legisladores, estes dois elementos – elasticidade da demanda e penalização do consumo – estão claramente interligados e decisivos para ajustar e justificar o imposto sobre o consumo.

¹⁷⁷⁹ L. DADAYAN, “States’ Addiction to Sins: Sin Tax Fallacy”, *National Tax Journal*, vol. 70, 4, 2019, pp. 752-753.

¹⁷⁸⁰ Cf. F. LIU, “Sin Taxes: Have Governments Gone Too Far in Their Efforts to Monetize Morality?”, *Boston College Law Review*, vol. 59, 2, 2018, p. 766. Os governos deveriam evitar a tentação de tributação de bens e serviços estigmatizados socialmente. Para que os governos consigam equilíbrio adequado entre a arrecadação de receitas e a contenção do consumo tido como pecaminoso, melhor seria capacitarem os consumidores a tomar decisões mais saudáveis para si mesmos, e não confiarem no bastão dos impostos sobre o pecado. A ironia é que os impostos sobre o pecado funcionam bem, como ferramentas de arrecadação de receitas, porque dependem de viciados cuja demanda inelástica é resistente a aumentos de preços.

deterioração do capital humano devido às condições de saúde também resulta em baixa produtividade.

Importante na discussão da regularidade da *sin tax* é a compreensão de que ocorre tratamento menos favorável se a medida fiscal modificar as condições de concorrência em detrimento das mercadorias importadas. Nessa análise, não são consideradas as diferenças regulatórias, tais como os riscos relativos colocados pelos produtos. Em vez disso, o único foco está no modo como a medida afeta as condições de concorrência. Além do art. III:4 do GATT, que rege a regulamentação, o art. III:2 do GATT estabelece duas regras mais específicas que proíbem impostos discriminatórios. Essas regras servem como o equivalente funcional do art. III:4 e podem ser relevantes para a análise da viabilidade de *sin taxes* ou impostos perseguirem um objetivo de saúde, como objetivos associados à redução do consumo de tabaco ou álcool.¹⁷⁸¹

Até hoje, entretanto, as disputas relativas a impostos, tais como impostos diferenciais sobre bebidas alcoólicas, não se têm concentrado em questões de saúde. No entanto, essas disputas destacam a potencial aplicação do art. III:2 do GATT a esquemas fiscais diferenciais que são estruturados por motivos de saúde, tais como impostos sobre tabaco, álcool ou bebidas açucaradas.¹⁷⁸²

8.6.1 Impostos sobre gorduras (fat taxes)

A crescente taxa de obesidade e os custos médicos resultantes estão levando as autoridades públicas a explorar intervenções fiscais e regulamentares para fornecer aos consumidores incentivos econômicos no sentido de lhes modificar o consumo de alimentos, controlando assim o seu peso corporal.¹⁷⁸³ Esses tributos visam desencorajar a alimentação insalubre e limitar a ingestão de alimentos gordurosos pela população. O “imposto sobre gorduras” pode ser definido

¹⁷⁸¹ Cf. B. N. BOGENSCHNEIDER, “Sin Tax as Signpost in Food Labelling”, *European Food and Feed Law Review*, vol. 12, p. 17. A lei da OMC prevê que, a menos que baseadas em provas científicas sólidas (entre outras), as medidas não devem resultar em restrições à importação de mercadorias nem ser discriminatórias. Uma hipotética “taxa de gordura” da UE poderia ser alinhada com esses requisitos, embora possam surgir desafios significativos, incluindo que, apesar de ser de origem neutra, *de jure*, a medida pode ser propícia a casos de discriminação de fato. Além disso, a sua implementação pode exigir requisitos adicionais de certificação na fronteira (para determinar a base tributária), o que pode ser excessivamente oneroso e causar atrasos administrativos em detrimento dos produtos importados”.

¹⁷⁸² BENN MCGRADY, “Health and international trade law”, in *Research Handbook on Global Health Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham; Northampton, MA, 2018, p. 112.

¹⁷⁸³ Em 2011, a Dinamarca impôs o primeiro imposto sobre alimentos com base em seu teor de gordura. A medida foi revogada em 2013, sob pressão política, mas estudos iniciais indicaram que ela havia diminuído o consumo de gordura. Desde então, o México e a França impuseram impostos sobre as bebidas adoçadas. Cf. K. N. SCHEFER, “Gains from Trade – How WTO Could Affect Members’ Efforts to Fight Obesity by Encouraging Physical Activity”, *Asian Journal of WTO & International Health Law & Policy*, vol. 10, 2015, p. 88..

como uma sobretaxa sobre os alimentos ou bebidas que engordem, com o objetivo de diminuir o consumo de alimentos ligados ao risco de obesidade ou a outros fatores de risco para a saúde.¹⁷⁸⁴

Os governos têm proposto, em todo o mundo, tributar vários produtos alimentares para travar a obesidade, diabetes e outras doenças não transmissíveis (NCDs), e incluem o imposto de soda, imposto de doces, imposto de açúcar, de sal elevado e de açúcar elevado, de *junk food*, de organismo geneticamente modificado, de *fat tax*, etc. Registre-se ainda que esses novos mecanismos de tributação se revelarão, em particular, na criação ou aplicação de normas que podem ser discriminatórias, ainda que realizem a discriminação de forma disfarçada, em face daqueles com que habitualmente se lida no seio do sistema comercial multilateral.¹⁷⁸⁵

A ideia de taxar alimentos começou em 1942, com A.J. Carlson (EUA), enquanto toda a ideia foi resumida pelo professor Jeff Strnad (EUA) na nota conceitual “*Conceptualizing fat tax – The role of food taxes in developed economies*”. Como a nota conceitual acerca dos impostos sobre os alimentos se restringe às economias desenvolvidas, há a necessidade de reconceituar a ideia para os países em desenvolvimento e para o mundo inteiro.

A política tributária mais ampla, abrangente e abnegada seria aquela que tributasse alimentos pouco saudáveis e densos em energia, e que ao mesmo tempo fornecesse subsídio para a dieta saudável. A substituição de alimentos e bebidas mais saudáveis ajudaria a diminuir os riscos de saúde entre os consumidores cuja renda fica desproporcionalmente agravada pela obesidade.¹⁷⁸⁶

Embora a adoção dessas medidas possa ser necessária para a proteção da saúde pública, a sua implementação também pode ser motivada pelo desejo de proteger as indústrias domésticas

¹⁷⁸⁴ A. ALEMANNI; I. CARREÑO, “«Fat taxes» in Europe – A Legal and Policy Analysis under EU and WTO Law”, *EFFL*, 2, 2013, p. 97.

¹⁷⁸⁵ Cf. L. P. CUNHA, “Responsabilidade e Mercado Organismos Geneticamente Modificados e Comércio Internacional”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 53, 2010, pp. 67-68. O desafio são regulamentações que, tendo impacto comercial, prosseguem primordialmente propósitos de natureza distinta, atinentes ao ambiente e à segurança alimentar, não revelando intuítos deliberadamente protecionistas. Essas regulamentações fazem uso do princípio da precaução. Segundo o autor, o princípio da precaução é importante a dois títulos: “i) pela ligação que ele permite que se estabeleça entre essas regulamentações e preocupações de natureza não comercial, procurando assim eximir-se as mesmas do ônus de estarem a prosseguir, deliberadamente, fins protecionista; ii) pela controvérsia que essa ligação gerará nos países comercialmente afetados, que tenderão a ver na invocação do princípio da precaução fundamento insuficiente para a tomada de medidas que se dão de revelar barreiras de acesso a mercados externos.”

¹⁷⁸⁶ S. DOUCETT, “‘Fat taxing’ our way to a healthier world”, *Suffolk Transnational Law Review*, vol. 38, 2, 2015, pp. 412–413. Outra questão relevante para a implementação está em distinguir entre alimentos “saudáveis” e “insalubres” densos em energia para evitar a imposição de alíquotas mais altas sobre alimentos “insalubres” densos em energia e a redução das alíquotas de impostos sobre alimentos “saudáveis” que são densos em energia, mas têm um valor nutricional significativo.

contra a importação de alimentos.¹⁷⁸⁷ É realmente tentador para alguns Estados compensar a redução das barreiras tradicionais ao comércio que tem sido induzida pela estrutura do GATT/OMC, introduzindo barreiras não tarifárias fundamentadas em preocupações com a saúde.¹⁷⁸⁸

Assim, surge a questão: como conciliar as tensões inerentes para que uma medida tributária seja questionada com base no art. XX(b) e o *caput* do art. XX do GATT? Os fatos jurídicos mais importantes relativos ao risco para a saúde devem ser devidamente provados.

O primeiro fato legal é a existência do risco para a saúde, contra o qual a medida contestada supostamente deve ser protegida. Uma medida só é coberta pelo artigo XX(b) se o seu objetivo for “proteger a vida ou a saúde humana”. Se o risco não existir, a medida não será considerada coberta pelo art. XX(b).

O segundo fato jurídico é a eficácia da medida contestada em afetar o risco descrito. Uma medida coberta pelo art. XX(b) deve ser “necessária” para proteger a vida ou a saúde humana. Em outras palavras, para ser considerada necessária a medida deve ser capaz de proteger até certo ponto do risco para a saúde. O efeito de redução do risco da medida é um fato jurídico específico, que normalmente exigirá provas científicas.

O terceiro fato jurídico é o efeito da redução do risco de medidas alternativas. Se houver uma medida alternativa razoavelmente disponível, menos restritiva para o comércio, que possa contribuir para a realização do objetivo na mesma maneira que a medida contestada, a medida contestada não será considerada necessária.¹⁷⁸⁹

¹⁷⁸⁷ A. ANHOLETE, “A Possibilidade de Utilização da Fat Tax como Medida Protecionista”, *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, vol. 6, 7, 2018, p. 12. Uma vez que existe muita subjetividade na definições das alíquotas, assim como na seleção de quais produtos devem ser tributados, existe a possibilidade concreta de utilização desvirtuada da medida, constituindo medida protecionista. De fato, não foi possível, até agora, medir as consequências da diminuição do consumo de alimentos que engordam, bem como efeitos na área da saúde e econômicos, provocados por uma tributação da gordura.

¹⁷⁸⁸ A. ALEMANNI, “Public perception of food safety risks under WTO law: a normative perspective”, in Geert van Calster, Marie Denise Prévost (eds.) *Research handbook on environment, health and the WTO*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2013 (Research handbooks on the WTO), p. 270.

¹⁷⁸⁹ C. BUTTON, *The power to protect: trade, health and uncertainty in the WTO*, Hart, Oxford; Portland, Or., 2004, p. 29. O teste LTR (*Less Trade Restrictive*) pode ser simplesmente colocado: uma medida não será considerada “necessária” para proteger a vida ou a saúde nos termos do art. XX(b) do GATT se o objetivo do membro puder ser alcançado por outra medida do GATT consistente ou menos inconsistente que esteja razoavelmente disponível. Desse modo o teste LTR é uma forma de análise da proporcionalidade que questiona se a medida é desproporcional, porque uma medida menos restritiva ao comércio seria igualmente eficaz para atingir o objetivo de saúde. Esse tipo de análise de proporcionalidade não deve ser confundido com a análise da proporcionalidade estrita, em que há investigação mais ampla sobre se a medida é desproporcional, seja porque os benefícios que ela proporciona ao membro que a institui são compensados pelos custos (em termos comerciais) impostos a outros membros da OMC, ou porque o risco é tão pequeno ou incerto que não justifica a medida implantada.

O quarto fato jurídico é o efeito da redução do risco de aplicação discriminatória da medida. Se a aplicação da medida resultar em discriminação, a discriminação não pode ser “arbitrária ou injustificável”. Em outras palavras, quanto mais a aplicação discriminatória puder reduzir o risco para a saúde, tanto mais fácil será descobrir que a discriminação não é arbitrária ou injustificável.

O quinto fato jurídico é o efeito da redução do risco de formas alternativas de aplicação da medida. Quando for estabelecido em que medida a aplicação discriminatória contribui para a realização do objetivo, o próximo passo é examinar se existe forma alternativa de aplicação da medida, que seja menos discriminatória (ou não discriminatória), e que possa contribuir na mesma medida. Se tal forma alternativa existir, isso indicará que a discriminação é arbitrária ou injustificável.¹⁷⁹⁰

Uma *fat tax* introduzida para combater a obesidade e doenças relacionadas (atingindo carne, pizza, manteiga, queijo, leite, óleo e alimentos processados, se o produto contivesse mais de 2,3% de gordura saturada) poderá ser entendida como regressiva e como discriminadora do comércio internacional. Propostas dessa natureza não devem ser vistas como a única solução para combater a obesidade e outras doenças causadas pelo consumo de alimentos insalubres. No entanto, elas podem fazer parte de uma resposta global e nacional mais ampla destinada a combater tais doenças, incluindo incentivos fiscais para a produção de alimentos mais saudáveis.¹⁷⁹¹

Desse modo, produtos similares exportados e nacionais com tributação que difira em teor de gordura podem ser considerados “similares” no ORL da OMC. Isso tornaria o imposto sobre gordura sujeito às regras do art. III: 2, primeira frase, do GATT. Caso a carga efetiva do imposto recaia predominantemente sobre as mercadorias importadas, enquanto a maioria dos produtos similares produzidos internamente contém gordura saturada em um teor inferior a 2,3%, pode-se estar diante de violação do art. III: 2, primeira sentença, do GATT. Finalmente, é incerto se a exceção do art. XX(b) do GATT poderia ser invocada se a violação ainda fosse determinada. Produtos com altos níveis de gordura saturada não são necessariamente prejudiciais para a saúde se não forem consumidos em excesso.¹⁷⁹²

¹⁷⁹⁰ Vide: J. ÅHMAN, *Trade, health, and the burden of proof in WTO law*, Kluwer Law International; Sold and distributed in North, Central, and South America by Aspen Publishers, Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Frederick, MD, 2012, pp. 145–147.

¹⁷⁹¹ E. BONADIO, “Patents as a tool to encourage the production of healthier food”, in *The New Intellectual Property of Health*, Edward Elgar Publishing, 2016, p. 332.

¹⁷⁹² A. ALEMANNI; I. CARREÑO, “‘Fat taxes’ in Europe ...”, cit., p. 111.

Em suma, países dispostos a introduzir um esquema de tributação de gordura devem fazer uma revisão legal completa e crítica das suas medidas para garantir que elas estão em conformidade com as suas obrigações no âmbito do GATT/OMC, e em particular que não são causa de discriminação comercial em relação a produtos importados de países terceiros.

8.6.2 Impostos sobre bebidas e tabaco

No que toca a bebidas e tabaco, são inegáveis as preocupações expressas pelas partes interessadas sobre possíveis disputas comerciais contra a sua tributação no âmbito da OMC. Estudos recentes sobre as contestações comerciais relacionados com alimentos, bebidas e tabaco revelam que, mesmo que tais contestações não resultem em disputa formal no ORL da OMC, elas podem levar a um “efeito de resfriamento regulatório” pelo qual os países atrasam ou mudam as suas políticas.¹⁷⁹³

Políticas que afetam o preço das mercadorias destinam-se a alterar as condições de concorrência entre as mercadorias. Por exemplo, um imposto graduado sobre bebidas, que tributa as bebidas com base em seu teor alcoólico, pode ter a intenção de dissuadir o consumo de bebidas com maior coeficiente etílico. Dependendo de uma série de fatores, tais como onde são produzidas bebidas com diferentes teores, tal medida pode favorecer a produção doméstica. Os impostos especiais de consumo comuns também podem alterar as condições de concorrência. Assim, um imposto sobre consumo de refrigerantes pode modificar as condições de concorrência em favor de outras bebidas, tais como sucos frescos. Outras medidas baseadas no preço também podem favorecer a produção doméstica. Os preços mínimos (preço de venda) das mercadorias podem prejudicar as vantagens competitivas de mercadorias mais baratas, dependendo de onde a venda é feita. Se o preço for estabelecido acima do custo de produtos importados (elevando o valor de varejo de tais produtos), mas abaixo do custo de produtos nacionais, a medida pode favorecer a produção interna.¹⁷⁹⁴

¹⁷⁹³ R. ALSUKAIT; S. BLEICH; P. WILDE; G. SINGH; S. FOLTA, “Sugary drink excise tax policy process and implementation: Case study from Saudi Arabia”, *Food Policy*, vol. 90, 2020, p. 6.

¹⁷⁹⁴ Cf. B. MCGRADY, *Trade and Public Health: The WTO, Tobacco, Alcohol, and Diet*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011, p. 83. As autoridades sanitárias também podem desejar utilizar subsídios para promover a produção e o consumo local de alimentos. Geralmente, reconhecem-se os benefícios de garantir a existência de um mercado local para alimentos saudáveis e incentivam-se os estados a confiarem na produção local. Isto reflete o fato de que, como os agricultores se especializam na produção de determinadas culturas, a diversidade de commodities agrícolas produzidas em uma área pode diminuir. Estas dificuldades incluem a relativa falta de poder de mercado devido ao pequeno tamanho de alguns mercados, isolamento geográfico e problemas de facilitação do comércio. Em tal contexto, um Estado pode desejar apoiar a produção interna, inclusive através do uso de subsídios.

No relativo aos produtos de tabaco, os três tipos de impostos mais comumente aplicados são o imposto sobre as vendas, sobre o valor agregado e de consumo. Os impostos sobre vendas são cobrados em uma ou várias etapas da cadeia de produção ou distribuição do produto. Os impostos de valor agregado são impostos gerais cobrados sobre todos ou a maioria dos bens e serviços de forma proporcional ao seu preço. Os impostos especiais de consumo são peculiares a certos produtos e são determinados sob a forma de impostos específicos (tais como impostos baseados na quantidade, ou seja, certa quantia por maço de cigarros) ou impostos *ad valorem*, que são impostos baseados em percentagem do valor do produto. Como regra geral, os impostos específicos são usados para desencorajar o consumo do produto, porque a carga tributária é a mesma para cada unidade vendida. Entretanto, cada forma de imposto tem vantagens e desvantagens. Um imposto específico protege a receita em que o preço do bem diminui e, se o imposto for suficientemente alto, ele pode proteger-se em algum grau contra os efeitos crescentes do consumo de reduções de preço e descontos. Em contraste, onde são usados impostos *ad valorem*, o imposto recebido diminui à medida que o valor do produto decresce. A principal vantagem, entretanto, de um imposto *ad valorem* é que ele mantém automaticamente o seu valor, apesar da inflação.¹⁷⁹⁵

A evidência das implicações sanitárias de determinadas medidas de controle do tabaco, álcool e dieta alimentícia, tem sido provavelmente crucial para defender essas medidas em disputa na OMC. Por exemplo, evidências relativas ao impacto do consumo de tabaco sobre determinado país ou população nacional (incluindo custos médicos e custos sociais associados) podem ajudar a demonstrar a importância do objetivo de saúde de determinada medida naquele membro da OMC. Evidências relativas ao impacto real ou esperado sobre os resultados de uma medida de controle do tabaco – por exemplo, com base em estudos empíricos realizados no território do membro relevante ou em outra jurisdição – podem ajudar a justificar a medida temática, confirmando a contribuição que ela faz para os objetivos de saúde do membro. Evidências sobre as medidas existentes de controle do tabaco adotadas pelo membro, e talvez o impacto dessas medidas na saúde pública, podem ser utilizadas para mostrar o compromisso do membro com o controle do

¹⁷⁹⁵ Cf. F. SASSI; A. BELLONI; C. COPOBIANCO; A. ALEMANNI, “Taxation and Economic Incentives on Health-Related Commodities: Alcohol, Tobacco and Food”, in Alberto Alemanni, Amandine Garde (eds.) *Regulating Lifestyle – Europe, Alcohol, Tobacco and Unhealthy Diets*, Cambridge University Press, Cambridge, 2015 (Les Cahiers de Recherche), p. 14. Do ponto de vista da saúde pública, os impostos sobre produtos relacionados com a saúde podem ser benéficos quando uma ou mais das seguintes condições são atendidas: (a) contribuem para corrigir externalidades importantes; (b) têm o potencial de deslocar o consumo para padrões mais saudáveis; (c) podem justificar o uso de recursos incrementais no combate às doenças ligadas ao consumo das *commodities* em questão; (d) contribuem para reduzir as disparidades de saúde; e, (e) os benefícios associados a qualquer um ou todos os itens acima não são compensados pelos impactos potencialmente negativos causados pela introdução de impostos. Os impostos sobre produtos de tabaco e álcool tendem a preencher o maior número, se não todos, dos critérios acima.

tabaco, por motivos de saúde e ausência de alternativas. Alguns desses tipos de evidências exigirão investigação das circunstâncias particulares do consumo e controle do tabaco no Estado que está sendo contestado; outras evidências podem ser coletadas em diferentes países, indicando a importância da colaboração internacional na concepção e defesa de medidas de controle do tabaco.¹⁷⁹⁶

Em casos anteriores, o ORL já aceitou que tanto provas quantitativas quanto qualitativas podem ser utilizadas para justificar determinada medida (no contexto do artigo XX do GATT) e que alguns problemas são mais adequadamente abordados por uma série de medidas complementares que operem em conjunto durante período de tempo prolongado.¹⁷⁹⁷ Esse reconhecimento pelo ORec é particularmente significativo para a regulamentação do fator de risco NCD, que pode precisamente visar comportamentos insalubres que, eventualmente, não deem origem à NCDS por vários anos ou mesmo décadas.¹⁷⁹⁸

Quando uma reclamação no ORL da OMC é apresentada contra uma medida regulatória relativa ao álcool ou ao tabaco, ela também pode ter impacto negativo sobre a regulamentação sanitária, mesmo que a medida não seja específica ou exclusivamente dirigida ao objetivo da saúde pública, como seria, por exemplo, uma medida para aumentar a receita tributária, e mesmo que a colocação da medida em conformidade com as regras da OMC não exija, por si, qualquer modificação ou relaxamento dos objetivos de saúde. Alguns observaram que, no contexto do controle do álcool, devido à dinâmica política que se segue a tais decisões, o resultado geralmente é a redução da alíquota líquida de imposto sobre o grupo de bebidas afetado.¹⁷⁹⁹

¹⁷⁹⁶ T. VOON, “Flexibilities in WTO law to support tobacco control regulation”, *American Journal of Law & Medicine*, vol. 39, 2–3, 2013, pp. 203-204.

¹⁷⁹⁷ Cf. BRAZIL – RETREADED TYRES, *Relatório do Órgão de Recurso, WT/DS332/AB/R*, cit., par. 151. “Reconhecemos que certos problemas complexos de saúde pública ou ambientais só podem ser enfrentados com uma política abrangente que compreenda uma multiplicidade de medidas interativas. A curto prazo, pode ser difícil isolar a contribuição para a saúde pública ou objetivos ambientais de uma medida específica daqueles atribuíveis às outras medidas que fazem parte da mesma política abrangente. Além disso, os resultados obtidos com determinadas ações – por exemplo, medidas adotadas para atenuar o aquecimento global e as mudanças climáticas, ou certas ações preventivas para reduzir a incidência de doenças que podem se manifestar apenas após um determinado período de tempo – só podem ser avaliados com o benefício do tempo.”(IL)

¹⁷⁹⁸ T. VOON; A. D. MITCHELL, “International Trade Law”, in Tania Voon, Andrew D. Mitchell, Jonathan Liberman (eds.) *Regulating tobacco, alcohol, and unhealthy foods: the legal issues*, Routledge, New York, NY, 2014, pp. 94–95.

¹⁷⁹⁹ T. VOON, “WTO law and risk factors for noncommunicable diseases: a complex relationship”, in Geert van Calster, Marie Denise Prévost (eds.) *Research handbook on environment, health and the WTO*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2013 (Research handbooks on the WTO), pp. 403-404. Uma redução de impostos pode ser esperada em circunstâncias em que, por exemplo, a violação da OMC surge da discriminação fiscal contra importações, porque os produtores e distribuidores domésticos de álcool, provavelmente, se oporão ao aumento dos impostos sobre os seus produtos e, em vez disso, as alíquotas de impostos são equalizadas pela redução dos impostos sobre importações. Se os impostos sobre produtos nacionais fossem aumentados até ao nível imposto às importações, não só os produtos agora competiriam em igualdade de condições (em detrimento dos produtores nacionais, que antes estavam

O ASCM pode ter implicações para medidas fiscais diferenciadas que são aplicadas a produtos manufaturados, tais como bebidas alcoólicas, alimentos processados e produtos de tabaco. Se o efeito de uma medida for o de favorecer bens domésticos, a medida pode constituir subsídio acionável. Isto poderia resultar na necessidade de um membro remover o subsídio ou enfrentar contramedidas.¹⁸⁰⁰ Parece mais provável que o ASCM possa ser relevante quando os diferenciais fiscais são utilizados no ponto de fabricação e não no ponto de venda. Por exemplo, um membro pode não tributar insumos na produção de alimentos saudáveis a fim de criar um incentivo para a produção de tais alimentos.¹⁸⁰¹

8.7 A reforma tributária no sistema financeiro e a OMC

A assunção de riscos excessivos por instituições financeiras é considerada a principal causa da crise financeira global que ocorreu em 2007-2008.¹⁸⁰² Argumenta-se que as instituições financeiras tinham investido pesadamente em títulos lastreados em ativos, cujo risco foi fortemente subestimado e que tinham incrementado os empréstimos de curto prazo para financiamento.¹⁸⁰³

parcialmente protegidos de tal concorrência), mas também os consumidores teriam, agora, de pagar mais pelos produtos nacionais, colocando-os fora do alcance de alguns consumidores ou fazendo com que eles usassem o seu dinheiro para comprar algo mais (incluindo um produto totalmente não relacionado), dada a mudança nos preços relativos. A hipótese resultante de que as decisões adversas da OMC contra as regulamentações sobre álcool provavelmente levariam a impostos mais baixos (e, conseqüentemente, a preços mais baixos, aumento do consumo percentual e mais NCDs) pode ser testada considerando o resultado final dos casos da OMC até ao momento relativo a medidas regulatórias sobre o álcool que foram consideradas consistentes com a OMC.

¹⁸⁰⁰ B. MCGRADY, *Trade and Public Health*, cit., pp. 104–105.

¹⁸⁰¹ M. FOLTEA; A. MARKITANOVA, “The “Likeness” of E-Vapour Products and Cigarettes in the World Trade Organization”, *European Journal of Risk Regulation*, vol. 8, 2, 2017; R. GARCÍA ANTÓN, “Sin Taxes and the New Tobacco Products: EU Tax Law and Morality?”, cit.; C. MARQUEZ, “Warning: This Product May Cause Heart Disease, Diabetes, or Just Make You Fat: Using the International Strategy Requiring Warning Labels on Tobacco as a Blueprint for Regulating Soft Drinks”, *Southwestern Journal of International Law*, vol. 21, 2015; K. NOETH, “Taxation To Control Tobacco In Developing States”, in Nathalie Bernasconi-Osterwalder, John H. Jackson, Edith Brown Weiss (eds.) *Reconciling Environment and Trade*, Brill, 2008; P. R. VERGANO, “Taxing and Marketing Restrictions of Foods High in Fat, Salt or Sugar in the EU”, *European Journal of Risk Regulation*, vol. 7, 2016; T. VOON, “Flexibilities in WTO law to support tobacco control regulation”, cit.; J. MELTZER; A. PORGES, “Beyond discrimination? The WTO parses the TBT agreement in US-Clove Cigarettes, US – Tuna II (Mexico) and US – COOL”, *Melbourne Journal of International Law*, vol. 14, 2, 2014; E.-U. PETERSMANN, “How to Reconcile Health Law and Economic Law with Human Rights? Looking for Hercules in the WTO Appellate Body”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, data de consulta 21 julho 2019, F. SASSI Y OTROS, “Taxation and Economic Incentives on Health-Related Commodities”, cit.; G. VAN CALSTER (ED.), “The precautionary principle in conflicts law perspectives”, in *Research handbook on environment, health and the WTO*, Elgar, Cheltenham, 2013 (Research handbooks on the WTO); T. VOON, “WTO law and risk factors for noncommunicable diseases: a complex relationship”, cit.

¹⁸⁰² Por sua exaustividade e rigor de análise na análise do risco sistêmico, vide: J. M. G. S. QUELHAS, *Sobre as crises financeiras, o risco sistêmico e a incerteza sistemática: dissertação de doutoramento em ciências jurídico-econômicas, na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Almedina, Coimbra, 2012.

¹⁸⁰³ Cf. A. L. MARTINEZ, “Operações fora do Balanço e Sistema Bancário Sombra”, *Boletim de Ciências Econômicas*, vol. 60, 2017, pp. 462–471. As operações fora de balanço (OFB), com a crise financeira de 2008, passaram a ser importante foco de preocupação dos reguladores e da academia. Em valores, as operações fora de balanço representam trilhões de dólares. Além disso, quando adicionados, os itens de OFB excedem o total de ativos na maioria

Para evitar um colapso de todo o sistema financeiro, foram necessárias intervenções dos governos, tais como a concessão de linhas de crédito, garantias de empréstimos e injeções de capital próprio. Estes fatos evidenciaram que bancos em dificuldades criam custos significativos para os contribuintes, bem como para instituições não financeiras; também criaram um debate acalorado sobre a intervenção do governo no setor financeiro.¹⁸⁰⁴

Com base na teoria de que as externalidades, a proteção ao sistema financeiro podem ser tratadas com tributação, durante a crise financeira, muitos países, incluindo o Reino Unido e a Alemanha, introduziram taxas bancárias na forma de Imposto sobre Atividades Financeiras ou de Contribuição para a Estabilidade Financeira.¹⁸⁰⁵ O objetivo tem sido reduzir o risco no setor financeiro, de acordo com a proposta do FMI para 2010. Em alguns casos, os países introduziram um Imposto sobre Transações Financeiras de acordo com uma proposta da UE.

8.7.1 Impostos sobre transações financeiras e a OMC

Em relação à proposta de um imposto sobre transações financeiras (ITF)¹⁸⁰⁶, é necessário ter em conta os prováveis obstáculos jurídicos, no que respeita à sua compatibilidade com a livre circulação de capitais e pagamentos entre Estados-membros e sobre o GATS.¹⁸⁰⁷

dos grandes bancos. As operações fora de balanço geram significativos riscos para o sistema financeiro, tais como riscos com garantias e compromissos contingentes, riscos de derivados financeiros e, encerrando, os riscos de conglomerado e de liquidação

¹⁸⁰⁴ S. OLIVA, “The interface between Tax and Regulations in the Financial Sector”, in Raffaele Petruzzi, Karoline Spies (eds.) *Tax policy challenges in the 21st century*, Linde, Wien, 2014 (Series on international tax law), pp. 222-223.

¹⁸⁰⁵ Cf. J. M. QUELHAS, “Especificidades e Vicissitudes do Mecanismos de Resolução Bancária em Portugal. Do Memorando de Entendimento de 2011 à Diretiva 2014/59/UE e ao Regulamento (UE) No. 806/2014”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 57, 3, 2014, pp. 2788-2789. Destaca-se a criação da “contribuição sobre o sector bancário” no seio do movimento de tributação das transações financeiras em curso em vários países da UE, com dois objetivos principais: i) “reforçar o esforço fiscal feito pelo setor financeiro”; ii) “mitigar de modo mais eficaz os riscos sistêmicos que lhe estão associados”. O primeiro objetivo enseja o aumento da equidade contributiva entre os vários setores de atividades econômicas, na correção dos desequilíbrios das finanças públicas; o segundo objetivo persegue a redução da instabilidade financeira e a internalização dos custos das operações especulativas.

¹⁸⁰⁶ Para análise mais completa do imposto sobre transações financeiras e sobre as transações de alta frequência, vide: J. CASALTA NABAIS; M. M. LAVOURAS, “O Imposto sobre as Transações Financeiras”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 57, 2, 2014; J. M. G. QUELHAS, “High-frequency trading (HFT)”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 58, 2015. Um ITF elevaria tanto os custos de transação explícitos quanto os implícitos, diminuindo o volume comercial e baixando os preços dos ativos. A diminuição do volume de negociação reduziria a receita gerada pelo imposto. É difícil prever a magnitude desta redução. Como resultado, muitos ITFs existentes falharam as metas de receita.

¹⁸⁰⁷ T. HEMMELGARN; G. NICODEME, “Can Tax Policy Help to Prevent Financial Crisis?”, in Julian S. Alworth, Giampaolo Arachi (eds.) *Taxation and the Financial Crisis*, Oxford University Press, 2012, p. 41. As duas principais soluções para proteção do sistema financeiro são o fortalecimento das exigências de capital das instituições financeiras e a introdução de tributação bancária. Muitos estudiosos defendem o fortalecimento das exigências de capital dos bancos e da provisão de mais supervisão financeira e apoiaram isso com o argumento de que os bancos com mais capital têm mais incentivos para monitorar a qualidade de crédito dos mutuários, menos incentivos para investir em

De acordo com o art. XI:1 do GATS, não serão impostas “restrições a pagamentos e transferências internacionais para transações correntes referentes aos seus compromissos específicos”. Essa disposição abrange as transações correntes internacionais, bem como as transações de capital. Isso posto, um imposto sobre transações financeiras é diretamente afetado por esse artigo do GATS, no que diz respeito à transferência transfronteiriça de divisas.¹⁸⁰⁸ Um imposto sobre as transferências de divisas constitui restrição, tal como previsto no art. XI do GATS, mesmo que seja aplicado com alíquota mínima em face ao direto impacto na rentabilidade final das operações.¹⁸⁰⁹ Em tese, as operações deixam de ser realizadas pela queda da rentabilidade, constituindo-se uma restrição de fato. Por conseguinte, um ITF, mesmo que superficialmente justificado pela estabilidade financeira, pelo menos no caso de transações de alta frequência, pode constituir violação do GATS. Entretanto, registre-se que essa vedação se aplica exclusivamente àqueles membros que expressamente reconheceram compromissos específicos de liberalização de serviços financeiros. Desse modo, caso não se tenha consignado compromisso expresso, não há que reconhecer vedação do artigo.¹⁸¹⁰

Destacam-se cinco possíveis exceções à regra geral do art. XI do GATS: (i) restrições para salvaguardar a balança de pagamentos (art. XII), (ii) exceções gerais nos artigos. XIV e XIV bis, (iii) restrições abrangidas pela exceção do par. 2(a) do Anexo sobre Serviços Financeiros, (iv) no que respeita a transações correntes, qualquer restrição que seja consistente com os direitos e obrigações desse membro ao abrigo do Acordo do Fundo Monetário Internacional (FMI) e (v) no que respeita a transações de capital, qualquer restrição solicitada pelo FMI. No que diz respeito a um imposto sobre transações financeiras, as exceções previstas no par. 2(a) do Anexo sobre Serviços Financeiros poderão ser relevantes. De acordo com essa disposição, as medidas e

ativos de muito alto risco, e pelo fato de que a análise empírica mostrou que os bancos com mais base de capital estão menos expostos aos riscos.

¹⁸⁰⁸ M. HILF; S. OETER, *WTO-Recht: Rechtsordnung des Weltbandels*, 1. Aufl, Nomos Verl.-Ges, Baden-Baden, 2005, pp. 420-421. Um padrão mínimo de liberalização no setor de serviços financeiros resulta da aplicação das obrigações do GATS. Elas incluem, em particular, a cláusula de tratamento da nação mais favorecida e a transparência. Um regulamento especial sobre transações de pagamento está contido no art. XI GATS.

¹⁸⁰⁹ Cf. G. DIETLEIN, “National Approaches towards a Financial Transaction Tax and Their Compatibility with European Law”, *EC Tax Review*, vol. 21, 4, 2012, pp. 210-211.

¹⁸¹⁰ Cf. T. F. MARTINS, “Os Serviços Financeiros no GATS: Análise da Compatibilidade da Proposta de um Impostos sobre Transações Financeiras na União Europeia”, *Working Papers do Boletim de Ciências Económicas*, vol. 29, 2020. No que concerne aos serviços financeiros, alguns membros (incluindo a UE) adotaram o memorando de entendimento sobre os compromissos em matéria de serviços financeiros. Desse modo, os membros que adotaram o referido memorando estão obrigados a cumprir o art. XI do GATS, não sendo admissível que imponham restrições sobre pagamentos e transferências relacionadas com os serviços financeiros – incluindo aqui a cominação de impostos.

restrições destinadas a “assegurar a integridade e estabilidade do sistema financeiro” estão isentas da regra geral do art. XI:1 do GATS.¹⁸¹¹

8.7.2 Operações de bailout no sistema financeiro e a OMC

Durante a crise financeira de 2008, a quebra de várias instituições financeiras foi evitada por operações de *bailout*, financiadas com recursos públicos. Muitas vezes esses programas envolvem pesados financiamentos públicos, que se consubstanciam em subsídios, incluindo os de natureza fiscal. Face a essas ajudas, resta saber se elas seriam compatíveis com os acordos da OMC.¹⁸¹²

O GATS inclui disposições de não discriminação para evitar restrições governamentais de concorrência nos mercados de serviços. Essa estrutura tem um escopo de aplicação mais restrito, porque, embora o art. XVII do GATS contenha uma cláusula de TN para proibir medidas governamentais discriminatórias, ele funciona de maneira diferente e menos ambiciosa do que sob o art. III do GATT. Em vez de servir como princípio de aplicação geral, ele deve ser aplicado somente quando um compromisso específico tiver sido assumido e registrado nos cronogramas nacionais que fazem parte integrante do GATS. O regime do GATS também permite exceções a esses princípios de não discriminação, ao abrigo do art. XIV, incluindo aquelas necessárias à proteção da moral pública no âmbito do parágrafo (a). Há estreita semelhança entre as exceções do art. XIV do GATS e as exceções do art. XX do GATT, observadas acima. Entretanto, a linguagem da exceção da ordem pública sob o art. XIV do GATS identifica a manutenção da ordem pública como uma justificativa adicional. Uma nota de rodapé a essas exceções sob o art. XIV(a)

¹⁸¹¹ L. E. BURMAN Y OTROS, “Financial Transaction Taxes in Theory and Practice”, cit., pp. 171-173. A liberalização e a desregulamentação dos serviços financeiros foi causa significativa da crise financeira. A desregulamentação dos mercados financeiros em muitos países tornou possível o surgimento de instituições financeiras e instrumentos financeiros incontroláveis. Cabe registrar que a OMC se envolveu significativamente na liberalização dos mercados mundiais de serviços financeiros. As negociações sobre a liberalização e desregulamentação nos setores bancário, de seguros e de investimentos ocorreram desde o início dentro da estrutura do GATS.

¹⁸¹² As operações de *bailout* de instituições financeiras, são resgates financeiros suportados por recursos públicos, na contenção do “efeito de contágio”. Na tentativa de internalização dos custos dos *bailouts* financiam-se as iniciativas por meio da cobrança de “impostos e contribuições” aos operadores do sistema financeiro. Adverte-se que existe um *trade-off* entre o risco sistêmico e o “risco moral”, inerente ao dilema entre a decisão de resgatar um banco em dificuldades com recursos procedente dos contribuintes e a mensagem de incentivo à adoção de comportamentos não diligentes por parte das operadoras de mercado. Para detalhada discussão desse tema sensível para o equilíbrio do sistema financeiro e operações de *bailout*, vide: J. M. QUELHAS, “Do Impasse no Sistema Europeu de Seguro de Depósitos”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 59, 2016; “Nótulas sobre a reforma do sector bancário da União Europeia após a crise financeira de 2007”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 56, 2013, pp. 399–400; J. M. G. S. QUELHAS, “Sobre a criação do Comité Europeu do risco sistêmico”, in Antonio José Avelã Nunes, Luis Pedro Cunha, Maria Inês de Oliveira Martins (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Anibal de Almeida*, Coimbra Editora, Coimbra, 2012.

afirma que a exceção da ordem pública só pode ser invocada quando uma ameaça genuína e suficientemente séria for colocada a um dos interesses fundamentais da sociedade.¹⁸¹³

Dentro do Anexo do GATS sobre Serviços Financeiros, está incluída uma disposição prudencial estipulando que um membro não será impedido de tomar medidas por razões prudenciais, inclusive para a proteção dos investidores, depositantes, segurados ou pessoas a quem é devida uma obrigação fiduciária para garantir a integridade e estabilidade do sistema financeiro. Se tais medidas não estiverem em conformidade com as disposições do acordo, não serão utilizadas como meio de evitar os compromissos ou obrigações do membro nos termos do acordo. Embora aplicável apenas aos membros que assinaram o anexo sobre serviços financeiros, essa disposição atua como porto seguro para qualquer medida que se enquadre em seu âmbito que, de outra forma, poderia violar outras disposições do GATS. Ou seja, um signatário pode impor qualquer medida de subsídio por “razões prudenciais”. E isso, mesmo que essas medidas violem, de outra forma, outras disposições do GATS, incluindo as disposições de acesso ao mercado ou de não discriminação.¹⁸¹⁴

O parágrafo 2 oferece uma lista indicativa de razões prudenciais, que inclui técnicas de proteção de pessoas, investidores e depositantes, bem como a preservação do sistema financeiro. Mais uma vez, isto oferece aos membros considerável discricão para implementarem diversas medidas. Ao contrário das exceções previstas no art. XX do GATT já discutido, o parágrafo 2 não exige que o Membro implementador prove que a medida é “necessária” ou “a menos restritiva comercialmente dentre as opções razoáveis disponíveis” para manter, por exemplo, a integridade do sistema. Desse modo, a exceção confere aos membros certa margem de manobra para se afastarem dos seus compromissos, a fim de regulamentar por razões prudenciais; impõe certos limites para o fazer, para evitar a adoção de medidas disfarçadas de prudenciais, mas que, na verdade, são puramente ou principalmente protecionistas. Destaque-se que a exceção prudencial

¹⁸¹³ K. DAWAR, *The legality of bailouts and buy nationals: international trade law in a crisis*, Hart Publishing, an imprint of Bloomsbury Publishing Plc, Oxford Portland, Oregon, 2017, pp. 49–50.

¹⁸¹⁴ Cf. L. H. VAN DE VEN, “Resolution of Too-Big-To-Fail Institutions Under Dodd-Frank: America First, GATS Second?”, *Journal of World Trade*, vol. 51, 6, 2017, p. 1089. A crise financeira de 2008 mostrou que a instabilidade financeira transcende as fronteiras nacionais. Na esteira da crise, muitos membros da OMC adotaram novas medidas prudenciais, incluindo instrumentos regulatórios para resolver instituições demasiado grandes para falir. A lei Dodd-Frank Act incorpora a resposta dos EUA após a crise. Dodd-Frank introduziu uma Autoridade de Resolução, com o objetivo de evitar futuros resgates governamentais e falências de instituições demasiado grandes para falir. De uma perspectiva de comércio internacional, as cláusulas da NMF e TN do GATS podem limitar certas aplicações da Autoridade de Resolução. Por exemplo, subsidiárias americanas com uma matriz estrangeira não devem ser tratadas menos favoravelmente do que as empresas nacionais ou concorrentes de países terceiros que prestam serviços semelhantes. Assim, os EUA poderiam ficar aquém dos seus princípios de NMF e NT se utilizarem a Autoridade de Resolução de forma seletiva.

não faz nenhuma exigência de notificação ou consulta e, sujeita às estipulações do caput, ela pode ser aplicada por um período indefinido.¹⁸¹⁵ Embora ampla, a discricão oferecida às medidas de resgate financeiro nos termos do parágrafo 2(a) do Anexo de Serviços Financeiros não é, no entanto, ilimitada. A segunda sentença foi descrita como disposição “antiabusiva”, destinada a evitar o abuso de oportunidades previstas na primeira sentença. Ela estabelece um padrão de boa-fé, que impede a implementação de medidas com efeitos principalmente protecionistas”, ou como meio de evitar outras obrigações do GATS. O parágrafo 4 também indica que não é aplicável só o ORL da OMC se uma “medida prudencial” violar as obrigações ou compromissos de um membro no âmbito do GATS; também os painéis devem ter a experiência necessária no serviço financeiro específico em disputa.

O art. XV do GATS reconhece que os subsídios, tais como medidas de resgate bancário, podem, em algumas circunstâncias, ter efeitos de distorção sobre o comércio de serviços. Entretanto, além disso, a disposição atual do GATS apenas permite, mas não obriga, os membros da OMC a entrarem em negociações com vista a desenvolverem as regras necessárias para se evitarem distorções causadas por subsídios.¹⁸¹⁶ Conforme já discutido, o comércio de serviços não é coberto pelo ASCM, enquanto no art. XV do GATS, a Nr. 7 estabelece a necessidade de um futuro programa de trabalho que determinará como, e em que prazo, as negociações sobre tais disciplinas multilaterais serão conduzidas. Outra disposição é o mecanismo de consulta incorporado no art. XV:2, que estabelece isso: qualquer membro que se considere prejudicado por um subsídio de outro membro pode solicitar consultas com o primeiro sobre tais assuntos.¹⁸¹⁷

8.8 Conclusões parciais

Na moderna economia globalizada, as reformas tributárias quase sempre estão indissociavelmente ligadas ao comércio exterior transfronteiriço. Como resultado, qualquer reforma tributária nacional deve ser implementada observando os acordos da OMC. Ao mesmo tempo, notamos que: o sistema tributário internacional está mudando, novos paradigmas surgem com o maior foco na tributação baseada no destino, e nos desafios da economia digital, bem como

¹⁸¹⁵ K. DAWAR, *The legality of bailouts ...*, cit., p. 51.

¹⁸¹⁶ L. H. VAN DE VEN, “Resolution of Too-Big-To-Fail ...”, cit., p. 1099. As medidas típicas de apoio ao sistema financeiro são uma extensão de liquidez, recapitalização, nacionalização, compra de ativos tóxicos e garantias, bem como programas de incentivos fiscais ou anistias tributárias. O salvamento de empresas que de outra forma se dirigem à falência distorce as condições competitivas. Ao contrário do GATT, o GATS não regulamenta especificamente os subsídios. No entanto, o GATS cobre os subsídios de serviços por serem medidas que afetam o comércio de serviços. Ao concederem subsídios, os governos são assim bem avisados das várias disciplinas do GATS, incluindo os princípios de NMF e TN.

¹⁸¹⁷ K. DAWAR, *The legality of bailouts ...*, cit., pp. 52-53.

nas preocupações com a tributação ambiental, a tributação da inovação e o incentivo ao uso dos tributos para combater comportamentos prejudiciais (*sin tax*). Como resultado, ainda que nos mantenhamos internamente sem mudanças, o ambiente tributário internacional continuará a evoluir em todo o mundo, e é provável que se torne cada vez menos favorável aos negócios residentes em países com taxas de imposto de renda corporativo tradicionalmente altas. O Projeto BEPS da OCDE foi justificado como tentativa de evitar que a estrutura antiga e amplamente favorável à tributação internacional se desmoronasse e fosse substituída por ações unilaterais, dupla tributação da renda empresarial transfronteiriça, que estimula práticas desleais no comércio internacional, tais como discriminação e subsídios fiscais.

Infelizmente, o ambiente pós-BEPS, complementado pelo cenário do mundo fiscalmente comprometido, fruto da crise sanitária do COVID-19, já mostra sinais de ficar caracterizado, em grande parte, por um grande caos tributário global. Há países em todo o mundo que estão alterando unilateralmente regimes fiscais e, cada vez mais, desconsiderando as anteriores normas comerciais e tributárias internacionais. Como os formuladores de políticas fiscais trabalham – conforme deveriam – para responder a essas tendências, eles devem estar atentos à interação entre a legislação tributária e outros campos do direito internacional, tal como o direito comercial internacional e os acordos da OMC. A boa notícia é que, conhecendo cuidadosamente as regras da OMC, os formuladores de políticas tributárias podem pré-ajustar as políticas sem violarem os compromissos do direito do comércio internacional. As questões da OMC não precisam e não devem ser óbices intransponíveis na escolha da abordagem sensata para reformas tributárias, que entretanto devem ser observadas. O desafio é o de alcançar um compromisso global baseado na sensatez e na boa-fé nas relações internacionais, advertindo que onde reina a hipocrisia, a sinceridade é a grande incompreendida.

9. CONCLUSÕES

Sabemos que as mudanças necessárias não acontecem só porque nós acreditamos que é possível um mundo melhor: o voluntarismo e as boas intenções nunca foram o 'motor da história'. Mas a consciência disto mesmo não tem que matar o nosso direito à utopia e o nosso direito ao sonho. Porque a utopia ajuda a fazer o caminho (Eduardo Galeano) e o sonho comanda a vida (Antônio Gedeão).

ANTÓNIO JOSÉ AVELÁS NUNES¹⁸¹⁸

Concluimos, sem repetir tudo o que já foi exposto, uma vez que as conclusões foram sendo apresentadas progressivamente ao longo dos capítulos. Entretanto, destacam-se alguns pontos que parecem ser cruciais para fazer frente ao desafio contemporâneo de promover reformas tributárias em conformidade com os acordos e a jurisprudência da OMC.

9.1 Necessidade de maior coordenação

É crucial haver maior coordenação entre a OMC e a OCDE. Os Estados-membros devem demandar que o Secretariado da OMC contribua mais ativamente para as discussões mais amplas em curso sobre a tributação, seja nas questões de combate ao planejamento tributário agressivo (ou políticas fiscais agressivas), na economia digital, e aspectos ambientais e de saúde que acontecem na OCDE e noutros ambientes com repercussão no comércio transfronteiriço. Além disso, o Secretariado da OMC deve informar regularmente o Conselho Geral e a Conferência Ministerial sobre as novas medidas ou reformas fiscais e as implicações potenciais.

9.1.1 Coordenação da OMC e Tratado de Tributação

Deve existir trabalho conjunto mais próximo entre a OMC e a OCDE, em vista do desenvolvimento do sistema de tributação internacional que se revele compatível com as normas do comércio internacional, e que também mantenha a base tributária dos países, preserve o meio ambiente e respeite motivações extrafiscais justas para adoção de medidas fiscais eventualmente discriminatórias. Os caminhos podem passar pela criação de um Comitê de Comércio e Tributação da OMC, pelo estreitamento de vínculos institucionais e pela abertura de canais de diálogo contínuo entre a OMC e as organizações fiscais internacionais.

9.1.2 Realismo e clareza nos instrumentos normativos

Os instrumentos legais devem ser compatíveis com a realidade contemporânea. Parece ser improvável conseguir consenso em todos os tópicos, mas seria crucial que a OMC promovesse um

¹⁸¹⁸ A. J. A. NUNES, “Discurso de incorporación como Doutor honoris causa da Universidade de Valladolid”, *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. 94, 2, 2018, p. 1482.

passo adiante na tentativa de consubstanciar um acordo de tributação no comércio transfronteiriço. Esse acordo atenderia, com mais eficácia que outros instrumentos, a aspectos relacionados com a tributação. A OCDE trabalha com a tentativa de disciplinar a tributação internacional, mas há muito descrença na validade desses instrumentos, que são criados por um grupo restrito. Ainda que se reconheçam as virtudes do sistema inclusivo que se tem almejado adotar, a possibilidade de atingir um espectro semelhante ao da OMC é remota. Outro ponto importante seria a maior clarificação dos textos normativos, para evitar dúvidas que ainda persistem nos sistemas de resolução de litígios no que toca às matérias tributárias.

9.2 Boa-fé nas iniciativas domésticas de reforma tributária

É importante que as normas sejam respeitadas. A OMC deve combater posturas de desrespeito para com as suas normas, pois isso coopera para o seu enfraquecimento. Um Estado-membro pode, sabidamente, descumprir os acordos da OMC, estabelecendo uma medida fiscal incompatível, pois sabe que o processo litigioso demorará anos e que, caso em futuro longínquo venha a perder, já se teria aproveitado da burla às normas. Essa prática tem sido nitidamente utilizada pelos Estados-membros, que judicializam questões sobre as quais restam poucas dúvidas. Infelizmente, parece ter persistido entre as nações a falta de boa-fé.

9.2.1 Internacionalizar as iniciativas de reforma tributária

As reformas tributárias devem ser promovidas por iniciativa internacional e com instrumentos multilaterais. Reformas tributárias que seriam incompatíveis com a OMC, se promovidas unilateralmente, podem ser perfeitamente aceitáveis, desde que surjam através de instrumentos plurilaterais e multilaterais. O unilateralismo em reformas tributárias está, muitas vezes, associado a práticas discriminatórias que promovem um comércio internacional desleal. Desse modo, no tocante às reformas da tributação digital ou da tributação ambiental, o ideal seria identificar soluções de consenso entre os principais agentes internacionais, sempre melhores do que as iniciativas unilaterais.

9.2.2 Procurar instrumentos para assegurar que pacta sunt servanda

Se os acordos existem para serem cumpridos, não se pode tolerar que Estados-membros promovam práticas que desrespeitam os acordos internacionais. A OMC e os seus Estados-membros deveriam criar mecanismos alternativos para estimular a observância dos acordos. Em suma, deve-se tentar ao máximo harmonizar as iniciativas de reformas tributárias e aplicar normas compensatórias mais rigorosas para desencorajar comportamentos oportunistas. Os remédios comerciais devem ser aplicados tempestivamente e na dosagem correta.

9.3 Melhorias no processo da OMC

Os processos na OMC necessitam de ser aprimorados para o confronto com as questões tributárias. Isso envolve repensar procedimentos que sejam mais céleres e eficazes para confrontar possíveis medidas tributárias protecionistas.

9.3.1 Criar mecanismos para discutir questões tributárias com mais frequência

A afinidade da tributação com o comércio internacional num mundo globalizado é muito significativa para ser ignorada. É crucial que se criem instrumentos, fóruns para a discussão de matérias tributárias e sua relação com o comércio internacional. Com participação da academia, autoridades tributárias, conjugando especialistas na área da tributação e do comércio internacional, buscando soluções para os desafios contemporâneos do combate ao planejamento tributário internacional abusivo, a preservação ambiental e da saúde do povo com produtos mais saudáveis.

9.3.2 Estabelecer diretrizes para decidir questões tributárias na OMC

Definir melhor alguns termos sobre os quais persistem dúvidas, por exemplo, a diferença para a OMC entre tributos diretos e indiretos. Que acordos têm aplicação e restringem a soberania nacional tributária dos Estados-membros? O esclarecimento dessa dúvida que persiste na jurisprudência ajudaria a minimizar lides e propiciaria mais segurança a programadores de políticas tributárias que estructurem reformas fiscais.

9.4 Imunizar contra o vírus do protecionismo mediante reformas tributárias

Os benefícios do livre comércio e da integração econômica global criados por décadas de cooperação pacífica entre as nações não devem ser ignorados. O uso da tributação como barreira comercial enfraquece as nações. De fato, notou-se, em anos recentes, o aumento das barreiras tributárias ao comércio, o que se agravou a partir de 2020, com medidas resultantes da crise sanitária. O nacionalismo e os interesses egoístas de alguns Estados deixaram o mundo mais doente e mais pobre.

Lamentável é que, apesar de todas as evidências em contrário, certos governos usem a crise sanitária global do coronavírus como mais uma justificativa para desafiar o sistema multilateral de comércio. Ameaça-se o sistema por uma alternativa que deixará o mundo menos livre, menos próspero e menos capaz de lidar com as próximas crises. Resta-nos, no que nos cabe, alimentar a utopia e sonhar com um mundo melhor para todos.

REFERÊNCIAS

- ABBOTT, R.; BOGENSCHNEIDER, B., “Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation”, *Harvard Law & Policy Review*, vol. 12, n. 1, 2018, pp. 145–175.
- ABI-SAAB, G., “I.17 General Principles of Law in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 42–43.
- ACHARYA, R. (ed.), *Regional trade agreements and the multilateral trading system*, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom, 2016.
- ADAME, L., “State Aid Rules vs. Subsidies and Countervailing Measures”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 359–374.
- ADINOLFI, G., “Moving forward to the past il recesso del Regno Unito dall’Unione Europea alla Luce del Diritto OMC”, *Diritto del Commercio Internazionale*, vol. 32.1, 2018, pp. 3–56.
- ADLUNG, R., “Export Policies and the General Agreement on Trade in Services”, *Journal of International Economic Law*, vol. 18, n. 3, 2015, pp. 487–510.
- ADLUNG, R., “International Rules Governing Foreign Direct Investment in Services: Investment Treaties versus the GATS”, *The Journal of World Investment & Trade*, vol. 17, n. 1, 2016, pp. 47–85.
- ADLUNG, R., “Trade policies and the environment— Subsidies, taxes and border adjustments”, *Intereconomics*, vol. 32, n. 4, 1997, pp. 181–186.
- ADLUNG, R.; MAMDOUH, H., “Plurilateral Trade Agreements: An Escape Route for the WTO?”, *Journal of World Trade*, vol. 52, n. 1, 2018, pp. 85–111.
- ADLUNG, R.; MANDOUH, H., “How to Design Trade Agreements in Services: Top Down or Bottom-Up?”, *Journal of World Trade*, 2014, pp. 191–218.
- ADLUNG, R.; ZHANG, W., “Trade Disciplines with a Trapdoor: Contract Manufacturing”, *Journal of International Economic Law*, vol. 16, n. 2, 2013, pp. 383–408.
- AGUIRRA DE ANDRADE, L., “Brazil’s REINTEGRA in Light of World Trade Organization Rules: A Wrong Way to Incentivize Development?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, n. 10, 2017.
- ÅHMAN, J., *Trade, health, and the burden of proof in WTO law*, Kluwer Law International ; Sold and distributed in North, Central, and South America by Aspen Publishers, Alphen aan den Rijn, The Netherlands : Frederick, MD, 2012.
- ALCALDE, P. M. C., “A Regulação e o Combate aos Paraísos Fiscais no Plano Internacional. Análise à dificuldade de encontrar a necessária tutela multilateral e o papel da OMC”, *Working Papers do Boletim de Ciências Económicas*, vol. 30, 2020.

- ALDECOA LUZÁRRAGA, F.; FERNÁNDEZ LIESA, C. R.; ABAD CASTELOS, M.; GUINEA LLORENTE, M.; TUÑÓN, J., *Gobernanza y reforma internacional tras la crisis financiera y económica: el papel de la Unión Europea*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2014.
- ALDOMAS, G., “The Conflict Between the EU State Aid Rulings and WTO Rules”, *Tax Notes International*, vol. 84, 2016.
- ALDY, J., “Frameworks for Evaluating Policy Approaches to Address the Competitiveness Concerns of Mitigating Greenhouse Gas Emissions”, *National Tax Journal*, vol. 70, n. 2, 2017, pp. 395–420.
- ALEMANN, A., “Public perception of food safety risks under WTO law: a normative perspective”, in Geert van Calster, Marie Denise Prévost (eds.) *Research handbook on environment, health and the WTO*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2013 (Research handbooks on the WTO).
- ALEMANN, A.; CARREÑO, I., “«Fat taxes» in Europe - A Legal and Policy Analysis under EU and WTO Law”, *EFFL*, n. 2, 2013, pp. 97-112.
- ALEMANN, A.; SASSI, F., *Taxation and Economic Incentives on Health-Related Commodities: Alcohol, Tobacco and Food*, HEC Paris, 2014, data de consulta 2 julho 2019, in <https://econpapers.repec.org/paper/ebgheccah/1038.htm>.
- ALFREDO GARCÍA, F.; IBÁÑEZ MARSILLA, S., “National Report Spain”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International ; Linde, The Hague, The Netherlands : Wien : Frederick, MD, 2005 (Eucotax series on European taxation).
- ALMEIDA, M. C. C. M. DE, “Export Processing Zones and the Law of the World Trade Organization”, *Direito.UnB*, vol. 1, n. 2, 2014, pp. 105–126.
- ALMEIDA, P. R. DE, “A longa marcha da OMC: do nascimento aos impasses atuais”, *Meridiano 47 - Journal of Global Studies*, vol. 16, n. 150, 2015, pp. 16–22.
- ALSUKAIT, R.; BLEICH, S.; WILDE, P.; SINGH, G.; FOLTA, S., “Sugary drink excise tax policy process and implementation: Case study from Saudi Arabia”, *Food Policy*, vol. 90, 2020, p. 101789.
- ALTEMÖLLER, F., “Bilateralism and unilateralism : the future of international trade relations?”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 13, n. 2, 2018, pp. 62–68.
- ALTHUNAYAN, T., *Dealing with the Fragmented International Legal Environment*, Springer, Berlin, Heidelberg, 2010.
- ALTHUNAYAN, T., *Dealing with the Fragmented International Legal Environment WTO, International Tax and Internal Tax Regulations*, Springer Berlin, Berlin, 2014.
- ALTMAN, Z. D., *Dispute resolution under tax treaties*, IBFD, Amsterdam, 2005.
- ALVA FALCÓN, C.; POMAHUALCA SULCA, D., “Posible uso de un estudio de precio de transferencia para la valoración aduanera”, in *II Foro de Tributación y Contabilidad : precios de transferencia y NIIF : tomo II*, Lima, 2014, pp. 217–232.

- ALVARÉZ JIMENEZ, A., “The WTO AB Report on Mexico – Soft Drinks, and the Limits of the WTO Dispute Settlement System”, *Legal Issues of Economic Integration*, vol. 33, n. 3, 2006, pp. 319–333.
- ALVES, L. P. R., “O Capítulo V da Ação 13 do Plano BEPS. Troca Automática de Informações Obrigatórias: Um Juízo de Moralidade?”, *Working Papers do Boletim de Ciências Económicas*, vol. 28, 2019.
- AMARAL JUNIOR, A.; PIRES, L. M. DE O.; CARNEIRO, C. L., *The WTO dispute settlement mechanism*, Springer Berlin Heidelberg, New York, NY, 2019.
- AMATUCCI, F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, CEDAM, Padova, 1998.
- ANDERSEN, M. S., “Border adjustment with taxes or allowances to level the price of carbon”, in *Innovation Addressing Climate Change Challenges*, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 20–32.
- ANDERSON, K., *Measuring WTO’s Contributions to Global Economic Welfare*, Edward Elgar Publishing, 2014.
- ANDERSSON, K., “Tax as a Trade Barrier”, *European Economic and Social Committee*, 2018.
- ANDRADE, F. R., “A tributação do rendimento no pensamento económico de Adam Smith”, *Boletim de Ciências Economicas*, vol. 57, n. 1, 2014, pp. 305–350.
- ANDRADE, F. R., “Benefícios Fiscais - A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento”, 2015, Universidade de Coimbra, data de consulta 16 maio 2020, in <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/26661>.
- ANDRADE, F. R., “Concorrência Fiscal e Concorrência Fiscal Prejudicial na Tributação Directa do Capital”, *Boletim de Ciências Economicas*, vol. 44, 2001, pp. 209–242.
- ANDRADE, F. R., “Concorrência Fiscal Internacional na Tributação dos Lucros das Empresas”, *Boletim de Ciências Economicas*, vol. 45, n. 1, 2002, pp. 49–284.
- ANDRADE, F. R., “Preço de transferência e tributação de multinacionais: As evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português”, *Boletim de Ciências Economicas*, vol. 45, n. 2, 2002, pp. 307–348.
- ANGUITA MORERA, A., *Comercio internacional y los precios de transferencia internacionales*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2012.
- ANHOLETE, A., “A Possibilidade de Utilização da Fat Tax como Medida Protecionista”, *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, vol. 6, n. 7, 2018.
- ANÍBARRO PÉREZ, S., “Los ajustes en frontera en el régimen europeo de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, *Nueva fiscalidad*, n. 5, 2012, pp. 9–34.
- ANKERSMIT, L., *Green Trade and Fair Trade in and with the EU: Process-Based Measures within the EU Legal Order*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017.
- ANSONG, A., “The WTO Appellate Body: Are There Any Viable Solutions?”, *Global Trade and Customs Journal*, 2019, pp. 169–178.

- ANTONACHIO, F., “Concorrenza fiscale dannosa e nuovi approcci intergovernativi”, *Rivista della Guardia di Finanza*, vol. 6, 2017, pp. 1709–1726.
- ANTONIO, A. M., “Interpretação e Aplicação de Acordos contra Dupla Tributação no Brasil”, in Ana Paula Saunders, Jansesen Murayama, Mauricio Terciotti, Michel Siqueira Batista (eds.) *Estudos de tributação internacional*, volume 2, Editora Lumen Juris Ltda., Rio de Janeiro, 2018, pp. 1–51.
- ANTRÀS, P.; STAIGER, R. W., “Offshoring and the Role of Trade Agreements”, *American Economic Review*, vol. 102, n. 7, 2012, pp. 3140–3183.
- ANURADHA, R. V., “Rise of the Plurilaterals”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 411–426.
- APPLETON, A. E.; MACRORY, P. F. J.; PLUMMER, M. G., *The World Trade Organization legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005.
- ARMELLA SARA, C. M., “Borders and Protectionism: US Trade Policy and Its Impact on law, Economy and International Trade”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 97–103.
- ASMELASH, H. B., “Energy Subsidies and WTO Dispute Settlement: Why Only Renewable Energy Subsidies Are Challenged”, *Journal of International Economic Law*, vol. 18, n. 2, 2015, pp. 261–285.
- ASSIS, K. M., “Benefícios fiscais e o Artigo XX do GATT”, in Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, Leonardo Freitas de Moraes e Castro, Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho (eds.) *Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2011, pp. 187–207.
- ATKINSON, R. D., *The Case Against Taxing Robots*, Information Technology and Innovation Foundation, 2019, data de consulta 3 julho 2019, in <https://itif.org/publications/2019/04/08/case-against-taxing-robots>.
- AUERBACH, A. J., “Demystifying the Destination-Based Cash-Flow Tax”, *Brookings Papers on Economic Activity*, 2017, pp. 409–432.
- AUERBACH, A. J.; DEVEREUX, M. P.; KEEN, M.; VELLA, J., “International Tax Planning under the Destination-Based Cash Flow Tax”, *National Tax Journal*, vol. 70, n. 4, 2017, pp. 783–802.
- AUERBACH, A. J.; HOLTZ-EAKIN, D., “The Role of Border Adjustments in International Taxation”, *AAF*, 2017.
- AULT, H. J.; SASSEVILLE, J., “Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration”, *World Tax Journal*, 2010, pp. 101–125.
- ÁVILA ÁLVAREZ, A. M.; DÍAZ MIER, M. A., “Reflexiones sobre el acuerdo ADPIC”, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, n. 3084, 2017, pp. 19–30.
- AVI-YONAH, R., “Does the United States Still Care About Complying with Its WTO Obligations?”, *Columbia Journal of Tax Law - Tax Matters*, vol. 9, n. 2, 2018, pp. 12–13.

- AVI-YONAH, R.; FISHBIEN, N., “The Digital Consumption Tax”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 538–543.
- AVI-YONAH, R. S., *Advanced introduction to international tax law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK ; Northampton, MA, USA, 2015.
- AVI-YONAH, R. S., “Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 61, n. 4, 2007, pp. 130–138.
- AVI-YONAH, R. S., “Tax, trade and harmful tax competition : reflections on the FSC controversy”, *Tax Notes International*, vol. 21, n. 25, 2000, pp. 2841–2845.
- AVI-YONAH, R. S., “Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes”, *Accounting, Economics and Law*, vol. 1, n. 1, 2011.
- AVI-YONAH, R. S., “The Case for a Destination-Based Corporate Tax”, *International Tax Journal*, vol. 41, n. 5, 2015, pp. 11-47.
- AVI-YONAH, R. S., “The WTO, Export Subsidies, and Tax Competition”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 115–132.
- AVI-YONAH, R. S., “Treating Tax Issues through Trade Regimes (Symposium: International Tax Policy in the New Millennium)”, *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 26, 2001, pp. 1683–1692.
- AVI-YONAH, R. S.; VALLESPINOS, M., *Special Tax Zones and the WTO*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2017, data de consulta 26 junho 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2928644>.
- AVI-YONAH, R. S.; VALLESPINOS, M. G., “The Elephant Always Forgets: US Tax Reform and the WTO”, University of Michigan Law School Scholarship Repository, 2018, (Law & Economics Working Papers).
- AVI-YONAH, R. S.; XU, H., “The Transitional Period and its Impact on Tax Competition and the Implementation of the BEPS Project”, in Pasquale Pistone, D. M. Weber (eds.) *The implementation of anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2018.
- AVI-YONAH, R.; VALLESPINOS, M., “Special Tax Zones and the World Trade Organization”, in Antti Laukkanen, Pasquale Pistone, Jan Goede (eds.) *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, Netherlands, 2019.
- BACCHUS, J.; LESTER, S., “Trade Justice Delayed Is Trade Justice Denied: How to Make WTO Dispute Settlement Faster and More Effective”, Cato Institute, 2019, data de consulta 29 março 2020, in <https://www.cato.org/publications/free-trade-bulletin/trade-justice-delayed-trade-justice-denied>.
- BAGWELL, K.; BOWN, C. P.; STAIGER, R. W., “Is the WTO Passé?”, *Journal of Economic Literature*, vol. 54, n. 4, 2016, pp. 1125–1231.
- BAGWELL, K.; STAIGER, R. W., “An Economic Theory of GATT”, *American Economic Review*, vol. 89, n. 1, 1999, (An Economic Theory of GATT), pp. 215–248.

- BAGWELL, K.; STAIGER, R. W., *National Sovereignty in an Interdependent World*, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA, 2004.
- BAGWELL, K.; STAIGER, R. W., *Reciprocity, Non-discrimination and Preferential Agreements in the Multilateral Trading System*, National Bureau of Economic Research, 1997.
- BAGWELL, K.; STAIGER, R. W., *Subsidy Agreements*, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA, 2004.
- BAGWELL, K.; STAIGER, R. W., *The economics of the world trading system*, The MIT Press, Cambridge, 2002.
- BAGWELL, K.; STAIGER, R. W.; SKYES, ALAN., “Border Instruments”, in Henrik Horn, Petros C. Mavroidis (eds.) *Legal and Economic Principles of World Trade Law: Economics of Trade Agreements, Border Instruments, and National Treasures*, Cambridge University Press, Cambridge, 2013, pp. 68–204.
- BAHRI, A., “‘Appellate Body Held Hostage’: Is Judicial Activism at Fair Trial?”, *Journal of World Trade*, 2019, pp. 293–315.
- BAISTROCCHI, E. (ed.), *A global analysis of tax treaty disputes: BRICS countries and beyond*, Cambridge University Press, Cambridge [UK], 2017.
- BAKER, P., *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD model tax convention on income and on capital of 1992*, 2. ed., reprint, Sweet & Maxwell, London, 1994.
- BAKER, P., *Improper Use of Tax Treaties, Tax Avoidance and Tax Evasion*, United Nations, New York, 2013.
- BALDWIN, R. E.; WYPLOSZ, C., *The economics of European integration*, 5th edition, McGraw-Hill Education, London, 2015.
- BALLAN, H., “U.S. WTO Violations will this time be different?”, *Columbia Journal of Tax Law - Tax Matters*, vol. 9, n. 14, 2018, p. 14-16.
- BAMMENS, N., *The principle of non-discrimination in international and European tax law*, IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2012.
- BANTEKAS, I., “U.S. WTO Violations will this time be different?”, *Journal of International Dispute Settlement*, 2017, pp. 1–28.
- BAO, L., “Economic Globalization, WTO and Tax Reform in China”, *INTERTAX*, vol. 29, n. 10, 2001, pp. 341–347.
- BAO, L., “Researching the Tax Burden with a View to Further Tax Reform”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2002.
- BAO, L., “Several Issues at the Forefront of the Current Tax Theory Debate”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2001.
- BAO, L., “The WTO Accession and Tax Policy Options in China”, *INTERTAX*, vol. 29, n. 8/9, 2001, pp. 283–296.

- BARCELÓ III, J. J.; J. J., “The Paradox of Excluding WTO Direct and Indirect Effect in U.S. Law”, 2006, data de consulta 18 outubro 2019, in <https://scholarship.law.cornell.edu/facpub/9>.
- BARNES, P. A.; ROSEMBLOOM, H. D., “Digital Services Taxes: How Did We Get Into This Mess?”, *Tax Notes Internacional*, 2020, pp. 1927–1932.
- BARRAL, W. O.; MICHELS, G.; PERRONE, N., “Sistema tributario y normas de la OMC: Lecciones del caso “Foreign Sales corporation”.”, *Lecciones y Ensayos*, vol. 83, 2007, pp. 19–48.
- BARRAL, W. O.; MICHELS, G. W., “Sistema Tributários e Normas da OMC: Lições do Caso Foreign Sales Corporation”, in Heleno Tórres (ed.) *Comércio internacional e tributação*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2005.
- BARRETT, J., “The Global Environment and Free Trade: A Vexing Problem and a Taxing Solution”, *Indiana Law Journal*, vol. 76, n. 4, 2001, pp. 829-887.
- BARTELS, L., “The Relationship between the WTO Agreement on Agriculture and the SCM Agreement: An Analysis of Hierarchy Rules in the WTO Legal System”, *Journal of World Trade*, vol. 50, n. 1, 2016, pp. 7–20.
- BASTIAT, F., *Economic Sophisms*, Irvington-on-Hudson: Foundation for Economic Education, New York, 1996.
- BASTIN, L., “Transfer Pricing and the WTO”, *Journal of World Trade*, vol. 48, n. 1, 2014, pp. 59–80.
- BATCHELDER, L. L., “The Shaky case for a business cash-flow tax over a business income tax S”, *National Tax Journal*, vol. 70, n. 4, 2017, pp. 901-935.
- BATURA, O., *Universal service in WTO and EU law: liberalisation and social regulation in telecommunications*, T. M. C. Asser Press, Den Haag, 2015.
- BAUER, M., “Corporate Tax Out of Control: EU Tax Protectionism and the Digital Services Tax”, data de consulta 15 setembro 2019, in <https://ecipe.org/wp-content/uploads/2019/02/Corporate-Tax-Out-of-Control.pdf>.
- BAUER, M., “Five Questions about the Digital Services Tax to Pierre Moscovici”, 2018, data de consulta 26 outubro 2018, in <http://ecipe.org/publications/five-questions-about-the-digital-services-tax/>.
- BAUMGARTNER, J., “Relationship of International Economic Law to Private International Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 8–10.
- BECK, D., *Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2017.
- BECKER, J.; ENGLISCH, J., “Ein größeres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co.”, *Wirtschaftsdienst*, vol. 97, n. 11, 2017, pp. 801–808.
- BECKER, J.; ENGLISCH, J., “The U.S. Border Tax and Its Implications for the EU”, *Tax notes international*, vol. 86, n. 6, 2017, pp. 511–519.

- BECKER, J.; LOOMER, G., “Tax Havens and Strategic Trade Policy – Economic and Legal Implications”, 2012, p. 20.
- BECKERLE, S., “Stare Decisis in the WTO Dispute Settlement Procedure: A Response to the Trump Administration’s Criticism”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 14, n. 11, 2019, pp. 513–516.
- BEER, S.; KLEMM, A.; MATHESON, T., *Tax Spillovers from US Corporate Income Tax Reform*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2018.
- BELAMARIK, A., “Specialities in interpretation of tax treaties”, in Michael Schilcher, Patrick Weninger (eds.) *Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation*, *Postgraduate International Tax Law*; Linde, [Vienna]: Wien, 2008 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 67–90.
- BELLAN, D. V., *Direito tributário internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação.*, Saraiva, São Paulo, 2010.
- BELLAN, D. V., “Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária”, in Heleno Tôres (ed.) *Direito tributario internacional aplicado*, vol. III, Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2005, pp. 605–669.
- BENN MCGRADY, “Health and international trade law”, in *Research Handbook on Global Health Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham; Northampton, MA, 2018.
- BENTLEY, P., “Challenging fiscal subsidies under WTO law: the example of the US foreign sales corporation”, *The EC tax journal*, vol. 4, n. 2, 2000, pp. 81–104.
- BERG, G. C., “An Economic Interpretation of «Like-Product»”, *Journal of World Trade*, 1996, pp. 195–209.
- BERMEJO, R., *Handbook for a Sustainable Economy*, Springer Netherlands, Dordrecht, 2014.
- BERTHET, K., *L’OMC et le contentieux fiscal des subventions à l’exportation*, *Connaissances et savoirs*, Saint-Denis, 2016.
- BETHLEHEM, D. L. (ed.), *The Oxford handbook of international trade law*, Oxford University Press, Oxford; New York, 2009.
- BEYER, V., “Battling Tax Evasion Through the Trade Regime – Advance Pricing Agreements as Prohibited Export Subsidies under the SCM Agreement”, *Groningen Journal of International Law*, 2017.
- BEYER, V., “Direct Taxes and the GATS: Substantive and Procedural Defences for Non-compliant Income Tax Measures”, *Journal of World Trade*, vol. 52, n. 3, 2018, pp. 351–373.
- BEYER, V., “Income Tax and Nondiscrimination in the GATT”, *Journal of International Economic Law*, 2018, pp. 1–20.
- BEYER, V., “Income Tax in the WTO - Substantive Reach and Rivaling Proceedings”, 2016, Geneva.

- BHUIYAN, S., *National law in WTO law: effectiveness and good governance in the world trading system*, 1. Aufl, Cambridge University Press, Cambridge, 2011.
- BIERMANN, F.; BROHM, R., “Implementing the Kyoto Protocol without the USA: the strategic role of energy tax adjustments at the border”, *Climate Policy*, vol. 4, n. 3, 2004, pp. 289–302.
- BIGDELI, S., “Will the Friends of Climate Emerge in the WTO: The Prospects of Applying the Fisheries Subsidies Model to Energy Subsidies”, *Carbon & Climate Law Review*, n. 1, 2008, pp. 78–88.
- BIGDELI, S. Z., “Feed-in-tariffs and the WTO regulation of subsidies—a moment of progressive adjudication in Canada–Renewable Energy”, in Panagiotis Delimatsis (ed.) *Research Handbook on Climate Change and Trade Law*, Edward Elgar Publishing, 2016.
- BIJOS, L.; OLIVEIRA, J. R. A.; BARBOSA, L. G., “Direito do Comércio Internacional: Delimitação, características, autorregulação, harmonização e unificação jurídica e Direito Flexível”, *Revista Informação Legislativa*, vol. 50, n. 197, 2013, pp. 249–256.
- BILANEY, S. K., “Suggested Approaches to Harmonization of Transfer Pricing and Customs Rules”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 24, n. 4, 2017.
- BINDER, C., *Die Grenzen der Vertragstreue im Völkerrecht*, vol. 245, Springer Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg, 2013.
- BLANCHARD, E. J., *A Shifting Mandate: International Ownership, Global Fragmentation and a Case for Deeper Integration Under the WTO*, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, Rochester, NY, 2014, data de consulta 27 abril 2019, in <http://papers.ssrn.com/abstract=2539484>.
- BLOCK, N.; CONNORS, P., “The Extraterritorial Income Exclusion Regime Increases Scope of Export Incentives”, *Intertax*, vol. 29, n. 8, 2001, pp. 301–305.
- BLUM, D. W., “The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI”, *Bulletin for International Taxation*, 2018, pp. 131–140.
- BLUSTEIN, P.; CARNEIRO, T. D., *Desventuras das nações mais favorecidas: egos em conflito, ambições desmedidas e as grandes confusões do sistema multilateral de comércio*, Fundação Alexandre de Gusmão, Brasília, 2011.
- BOCCIA, F.; LEONARDI, R. (eds.), *The Challenge of the Digital Economy*, Springer International Publishing, Cham, 2016.
- BOGENSCHNEIDER, B. N., “Sin Tax as Signpost in Food Labelling”, *European Food and Feed Law Review*, vol. 12, pp. 14–21.
- BOISSON DE CHAZOURNES, L.; MBENGUE, M. M., “IV.18 The Principles of Precaution and Sustainability”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 621–623.
- BONADIO, E., “Patents as a tool to encourage the production of healthier food”, in *The New Intellectual Property of Health*, Edward Elgar Publishing, 2016, pp. 305–332.

- BORGSMIDT, K., “Eco-taxes in the framework of Community law”, *EC Tax Review*, vol. 8, n. 4, 1999, pp. 228–240.
- BORIA, P., “The Principle of Tax Non-discrimination”, in *Taxation in European Union*, Springer International Publishing, Heidelberg, 2017, pp. 109–123.
- BORKAKOTI, J., *International trade: causes and consequences ; an empirical and theoretical text*, Macmillan, Basingstoke, Hampshire, 1998.
- BORLINI, L. S.; MONTANARO, F., “Climate change and trade: challenges and lingering questions on the relationship between renewable energy subsidies and WTO disciplines”, *China-EU Law Journal*, vol. 6, n. 1–2, 2018, pp. 81–101.
- BOSSCHE, P. VAN DEN; ZDOUC, W., *The law and policy of the World Trade Organization: text, cases, and materials*, Fourth edition, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom, 2017.
- BOURGEOIS, J. H. J., *Trade law experienced: pottering about in the GATT and WTO*, Cameron May, London, 2005.
- BOWEN, H. P.; HOLLANDER, A. J.; VIAENE, J.-M., *Applied international trade analysis*, Macmillan, Basingstoke, Hampshire, 1998.
- BOWN, C. P., “Will the Proposed US Border Tax Provoke WTO Retaliation from Trading Partners?”, *PIIE*, 2017.
- BOWN, C. P.; HILLMAN, J. A., “WTO’ing a Resolution to the China Subsidy Problem”, *Journal of International Economic Law*, 2019.
- BOWN, C. P.; KOLB, M., “Trump’s Trade War Timeline: An Up-to-Date Guide”, *PIIE*, 2018.
- BOWN, C. P.; MAVROIDIS, P. C., “WTO Case Law 2016”, *World Trade Review*; Cambridge, vol. 17, n. 2, 2018, pp. 191–194.
- BOWN, C. P.; PAUWELYN, J. (eds.), *The Law, Economics and Politics of Retaliation in WTO Dispute Settlement*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010.
- BRADLEY, I.; BRIGHT, J., “State sovereignty and the multilateral instrument”, *Canadian tax journal*, vol. 64, n. 2, 2016, pp. 465–486.
- BRANDIMARTE, C., “A good FACT for climate change mitigation”, in *Green Fiscal Reform for a Sustainable Future*, Edward Elgar Publishing, 2016, pp. 3–16.
- BRAUNER, Y., “Daniel N. Shaviro’s Fixing U.S. International Taxation”, *Jerusalem Review of Legal Studies*, vol. 9, n. 1, 2014, pp. 116–124.
- BRAUNER, Y., “Editorial: Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously”, *Intertax*, vol. 46, n. 6/7, 2018, pp. 462–465.
- BRAUNER, Y., “International Trade and Tax Agreements May Be Coordinated, but Not Reconciled”, *Virginia Tax Review*, vol. 25, 2005, pp. 251–331.

- BRAUNER, Y., “National Report the United States”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 727–760.
- BRAUNER, Y., “The True Nature of Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n. 1, 2020, pp. 28–48.
- BRAUNER, Y.; KOFLER, G., “The Interaction of Tax Treaties with International Economic Laws”, in *Global Tax Treaty Commentaries - IBFD*, IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation, 2016.
- BRAUNER, Y.; STEWART, M. (eds.), *Tax, law and development*, Edward Elgar, Cheltenham, UK ; Northampton, MA, 2013.
- BRAVO, N., “The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties”, *World tax journal*, vol. 8, n. 3, 2016.
- BREDERODE, R. F. VAN, “The Metamorphosis of US Corporate Income Tax into a Value Added Income Tax”, *International VAT Monitor*, 2008.
- BRITO FILHO, W. J. DE, “O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens”, 2011, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- BRITO, M. H., *Direito do comércio internacional*, Almedina, Coimbra, 2004.
- BRITTO, D., “Conflito entre o direito Interno e o direito internacional em matéria tributária”, in M. P Caseiro, Demes Britto (eds.) *Direito tributário internacional: teoria e prática.*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014.
- BROLL, U.; ECKWERT, B.; WONG, K. P., “Transparency and Risk Sharing in International Trade”, *Manchester School*, vol. 82, n. 6, 2014, pp. 716–731.
- BROOKS, K.; KREVER, R., “The Troubling Role of Tax Treaties”, in *Tax Design Issues Worldwide*, vol. 51, Kluwer Law International, 2015.
- BROSENS, L.; BOSSUYT, J., “Legitimacy in International Tax Law-Making: Can the OECD Remain the Guardian of Open Tax Norms?”, *World Tax Journal*, vol. 12, n. 2, 2020.
- BROUDE, T.; BUSCH, M. L.; PORGES, A. (eds.), *The politics of international economic law*, Cambridge University Press, Cambridge ; New York, 2011.
- BROWN, C. A., *Non-discrimination and trade in services*, Springer, New York, 2017.
- BROWN, C. A., “Taxation and the cross-border trade in services: Rethinking Non-discrimination obligations”, *Florida Tax Review*, vol. 21, n. 2, 2018, pp. 715-715–761.
- BROWN, C.; MANOLAKAS, C., “Tax discrimination and trade in services: the search for a balance in Canada-U.S. relations”, *Georgetown Journal of International Law*, vol. 40, n. 1, 2008, pp. 3-65.
- BROWN, C.; MANOLAKAS, C., “Trade in technology within the free trade zone: The impact of the WTO agreement, NAFTA, and tax treaties on the NAFTA signatories”, *Northwestern Journal of International Law & Business*; Chicago, vol. 21, n. 1, 2000, pp. 71–129.

- BROWN, K. B., *Taxation and development - a comparative study*, Springer Berlin Heidelberg, New York, NY, 2017.
- BROWN, P. A., “Can anyone be trusted to enforce national treatment disciplines with respect to tax measures?”, *Florida Tax Review*, vol. 23, n. 1, 2019, pp. 193-193–237.
- BRUGGEN, E. VAN DER, “Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an ‘International Tax Court?’”, *INTERTAX*, vol. 29, n. 8/9, 2001, pp. 250–267.
- BRUMBAUGH, D. L., “A History of the Extraterritorial Income (ETI) and Foreign Sales Corporation (FSC) Export Tax-Benefit Controversy”, 2006, Washington, D.C., data de consulta 26 fevereiro 2019, in <https://www.everycrsreport.com/reports/RL31660.html>.
- BRUMBAUGH, D. L., “Export Tax Benefits and the WTO: Foreign Sales Corporations and the Extraterritorial Replacement Provisions”, 2003, Washington, D.C.
- BRUMBAUGH, D. L., “Export Tax Benefits and the WTO: The Extraterritorial Income Exclusion and Foreign Sales Corporations”, 2007, Washington, D.C.
- BRUMBAUGH, D. L., “The 2004 Corporate Tax and FSC/ETI Bill: The American Jobs Creation Act of 2004”, 2004, Washington, D.C.
- BRUMBAUGH, D. L., “The Foreign Sales Corporation (FSC) Tax Benefit for Exporting: WTO Issues and an Economic Analysis”, 2000, Washington, D.C.
- BUISSA, L.; BEVILACQUA, L., “Aplicação dos Acordos Multilaterais de Comércio (GATT/OMC) no Sistema Tributário Nacional”, *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 37, 2017, pp. 313–330.
- BÜRGISSER, J. M., *Les incitations fiscales en faveur de l'économie: analyse de conformité de mesures sectorielles à la Constitution fédérale, aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat et aux règles de l'Organisation mondiale du commerce*, sn, Lausanne, 2016.
- BURKHALTER-MARTINEZ, N., “BEPS Action 4 and Its Compatibility with the Principle of Non-Discrimination Under Article 24(4) of the OECD Model Convention”, *Intertax*, 2019, pp. 55–65.
- BURMAN, L. E.; GALE, W. G.; GAULT, S.; KIM, B.; NUNNS, J.; ROSENTHAL, S., “Financial Transaction Taxes in Theory and Practice”, *National Tax Journal*, vol. 69, n. 1, 2016, pp. 171–216.
- BUSCH, M. L.; REINHARDT, E., “Three’s a Crowd: Third Parties and WTO Dispute Settlement”, *World Politics*, vol. 58, n. 3, 2006, pp. 446–477.
- BUTCHER, B., “WTO open trade rules and domestic environmental protection policies: balancing approach”, in Larry Kreiser (ed.) *Environmental taxation and green fiscal reform: theory and impact*, Elgar, Cheltenham, 2014 (*Critical issues in environmental taxation*), pp. 69–81.
- BUTCHER, B.; KREISER, L.; GRIBNAU, H.; SIRIISON, J., “Chinese trade and border tax adjustments based on environmental protection: the impact of WTO rules”, in Hope Ashiabor (ed.)

- Critical issues in environmental taxation, vol. VII, Richmond Law & Tax, Richmond, U.K, 2009.
- BUTTON, C., *The power to protect: trade, health and uncertainty in the WTO*, Hart, Oxford; Portland, Or., 2004.
- BUZARD, K.; DELIMATISIS, P., “Subsidies and Investment Promotion Reaching New Heights in the Aviation Sector: The US–Tax Incentives Dispute”, *World Trade Review*, vol. 18, n. 2, 2019, pp. 327–351.
- BUZARD, K.; DELIMATISIS, P., “Subsidies and Investment Promotion Reaching New Heights in the Aviation Sector: The US–Tax Incentives Dispute”, *World Trade Review*, vol. 18, n. 02, 2019, pp. 327–351.
- CAI, Q., “Behind Sovereignty: Concerns About International Tax Arbitration and How They May be Addressed”, *British Tax Review*, n. 4, 2018, pp. 441–464.
- CALDER, J., “Administration of US Carbon Tax”, in Ian W. H. Parry, Adele Cecile Morris, Robertson C. Williams (eds.) *Implementing a US carbon tax: challenges and debates*, Routledge, New York, 2015.
- CALIENDO, P., “Do conflito de qualificações no Direito Internacional Tributário”, in Heleno Tôres (ed.) *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. 5, Ed. Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2008, pp. 33–71.
- CALVÃO, F. U.; CAMPOS, M. F.; BOTELHO, C. S., *Introdução ao Direito Público*, Almedina, Coimbra, 2018.
- CALVETE, V., “As semelhanças e as diferenças: regulação, concorrência e all that jazz”, *Revista Julgar Online*, n. 9, 2009.
- CALVETE, V., “Sobre a Teoria das Uniões Aduaneiras - Parte II. Sobre o que Dissertar se Podia”, *Boletim de Ciências Economicas*, vol. 44, 2001, pp. 349–614.
- CAMPOS, M. F., “A concessão de ajudas públicas até à II Guerra Mundial : fundamentos históricos da sua regulamentação internacional”, *Boletim de Ciências Economicas*, vol. 56, 2013, pp. 213–244.
- CAMPOS, M. F., “Fundamentos económicos da concessão de ajudas públicas no mercado nacional”, *Boletim de Ciências Economicas*, vol. 57, n. 1, 2014, pp. 943–974.
- CAMPOS, M. F., “Novos Desafios à Regulamentação das Subvenções no Sistema Comercial Multilateral”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, pp. 399–420.
- CAMPOS, M. F., “O controlo das subvenções do GATT 1947 até ao Uruguay Round : fundamentos históricos do Direito internacional das subvenções”, *Boletim de Ciências Economicas*, vol. 60, 2017, pp. 237–306.
- CANEN, D.; CONTI, H. D., “Can the Brazilian Mutual Agreement Procedure Legislation be Effective Domestically?”, 2019, pp. 1-8.
- CANTENS, T., “WCO Quarterly Column: Insecurity, Development, Trade and Taxation”, *Global Trade and Customs Journal*, 2018, pp. 31–34.

- CAPORAL, J., “WTO Body: Boeing Tax Break from Washington State not Prohibit Subsidy B”, *Inside US Trade*, vol. 35, n. 36, 2017.
- CAPORAL, J., “WTO Finds Near-Perfect U.s. Compliance in Boeing-Airbus Dispute”, *Inside US Trade*, vol. 35, n. 24, 2017.
- CAPORAL, J., “WTO Panel Finds One Washington State Tax Break for Boeing Violates Rules”, *Inside US Trade*, vol. 34, n. 47, 2016.
- CAPPADONA, G., “National Report Italy”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 423–451.
- CAPPADONA, G., “WTO, GATT, tax treaties and international taxation: the effects of their interactions and the possibilities of conflict”, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. Sup. Fasc. 4, 2004, pp. 457–532.
- CARBAJO VASCO, D., “El futuro de BEPS: ¿aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?”, *Crónica tributaria*, n. 162, 2017, pp. 7–24.
- CARITÀ, A. D., “Contrasto all’evasione fiscale internazionale: un’altra black list, questa volta di matrice europea”, *Il Fisco*, vol. 7, 2018, pp. 641–647.
- CARLSON, G., “Argentina – Measures Relating to Trade in Goods and Services (Argentina–Financial Services), DS453”, *World Trade Review*, 2016.
- CARLSON, G., “Destination principle”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005, pp. 82–83.
- CARMODY, C., “A Theory of WTO Law”, *Journal of International Economic Law*, vol. 11, n. 3, 2018, pp. 527–557.
- CARPENTER, T.; JANSEN, M.; PAUWELYN, J. (eds.), *The Use of Economics in International Trade and Investment Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017.
- CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., *Derecho del comercio internacional*, Colex, Madrid, 2012.
- CARVALHO, L. DE L., “Spiritus Ex Machina: Addressing the Unique BEPS Issues of Autonomous Artificial Intelligence by Using ‘Personality’ and ‘Residence’”, *Intertax*, vol. 47, n. 5, 2019, pp. 425–443.
- CASALTA NABAIS, J., “A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 61, 2018, pp. 291–348.
- CASALTA NABAIS, J., *Direito fiscal*, Almedina., Coimbra, 2015.
- CASALTA NABAIS, J., *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2a, Almedina, Coimbra, 2015.
- CASALTA NABAIS, J., “Investir e tributar: uma relação simbólica”, in Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, vol. 1, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 743–767.

- CASALTA NABAIS, J., *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Livraria Almedina, Coimbra, 1998.
- CASALTA NABAIS, J., “Que sistema fiscal para o Século XXI?”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, vol. 95, 2019, pp. 1–41.
- CASALTA NABAIS, J.; LAVOURAS, M. M., “O Imposto sobre as Transações Financeiras”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 57, n. 2, 2014, pp. 2455–2506.
- CASTELON, M., *International taxation of income from services under double taxation conventions: development, practice and policy*, Kluwer Law International B.V, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2018.
- CASTRO E SILVA, E. M., “Tax Benefits of the Inovar-Auto Program and the Most Favoured Nation and National Treatment Principles: An Analysis of the Arguments Invoked in the Panels Currently Pending against Brazil in the Dispute Settlement Body of the WTO”, *Brazilian Journal of International Law*, vol. 13, 2016, pp. 211-234.
- CATHAOIR, K.; HARTLEV, M.; OLSEN, C. B., “Global health law and obesity: towards a complementary approach of public health and human rights law”, in Gian Luca Burci, Brigit Toebe (eds.) *Research Handbook on Global Health Law*, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 427–459, data de consulta 2 julho 2019.
- CELI JUNIOR, H., “Desafios do Sistema Multilateral de Comércio em vista da Economia Digital”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, pp. 197–223.
- CENDRA, J. DE, “Can Emissions Trading Schemes be Coupled with Border Tax Adjustments? An Analysis vis-a-vis WTO Law”, *Review of European Community and International Environmental Law*, vol. 15, n. 2, 2006, pp. 131–145.
- CHAISSÉ, J.; JI, X., “Soft Law in International Law-Making: How Soft International Taxation Law is Reshaping International Economic Governance”, *Asian journal of WTO & International Health Law and Policy*, vol. 13, n. 2, 2018, pp. 463–509.
- CHALIFOUR, N., “Environmental Taxes and the WTO - An Analysis of the WTO Implications of using Fiscal Incentives to Promote Sustainable Forestry in Canada”, *Canadian Yearbook of International Law*, 2003, pp. 153-185.
- CHAND, V.; TURINA, A.; BALLIVET, L., “Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar I – A “2020 Compromise?””, *Word Tax Journal*, vol. 12, n. 3, 2020.
- CHANG, B., “A proposal for a multilateral border carbon adjustment scheme that is consistent with international trade law | International Centre for Trade and Sustainable Development”, 2017, data de consulta 22 fevereiro 2019, in <https://www.ictsd.org/opinion/a-proposal-for-a-multilateral-border-carbon-adjustment-scheme-that-is-consistent>.
- CHARNOVITZ, S., “Border Tax Equalization”, in Jagdish N. Bhagwati, Pravin Krishna, Arvind Panagariya (eds.) *The world trade system: trends and challenges*, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts London, England, 2016, pp. 25–53.
- CHARNOVITZ, S., “Green subsidies and the WTO”, 2014, Washington, D.C.

- CHEN, J.; SMEKAL, C., “Should the WTO deal with e-trade taxation issues?”, *Progress in Development Studies*, vol. 9, n. 4, 2009, (*Progress in Development Studies*. - Vol. 9.2009, 4, pp. 339-348).
- CHEN, V. T., “Trump’s Corporate Income Tax Rate Reduction: A CFC Trap for Foreign-Controlled US Subsidiaries”, *Bulletin for International Taxation*, n. 6a, 2017.
- CHENG, W.; BRANDI, C., “Governing Digital Trade – A New Role for the WTO”.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Interpretação y calificación de los convenios de doble imposición internacional”, in Fernando Serrano Antón (ed.) *Fiscalidad internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, pp. 209–248.
- CHLOUPKOVA, J.; SVENDSEN, G.; ZDECHOVSKY, T., “A global meat tax: from big data to a double dividend”, *Agricultural Economics-Zemedelska Ekonomika*, vol. 64, n. 6, 2018, pp. 256–264.
- CHOI, W., “Reinterpretation of the National Treatment Principle”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 314–327.
- CHOI, W.-M., ‘Like Products’ in International Trade Law Towards a Consistent GATT/WTO Jurisprudence, Oxford University Press, 2003.
- CHOI, W.-M., “Overcoming the Aim and Effect Theory: Interpretation of the Like Product in GATT Article III”, *U.C. Davis Journal of International Law & Policy*, vol. 107, n. 8, 2002.
- CHOU, H.-H., “Bargaining for Mijiu Tax Reduction in the Shadow of WTO Law: Challenges for Taiwan and Lessons from Cases against Japan and Korea”, *Chinese (Taiwan) Yearbook of International Law*, vol. 29, 2011, pp. 25–43.
- CHOUHDURY, H.; OWENS, J., “Bilateral Investment Treaties and Bilateral Tax Triaties”, 2014.
- CHRISTIANS, A., “BEPS and the New International Tax Order”, *Brigham Young University Law Review*, vol. 2016, 2016, p. [vii]-[viii].
- CHRISTIANS, A., “The Importance of Tax in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 506–507.
- CID, J. M. A., “La tributación sobre las fuentes de energía contaminante y su discutible compatibilidad con los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (la problemática aplicación extraterritorial del Protocolo de Kyoto).”, *Noticias de la Unión Europea*, n. 237, 2004, pp. 9–20.
- CLAUSING, K.; AVI-YONAH, R. S., “Problems with Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan Blueprint”, *Columbia Journal of Tax Law*, vol. 8, n. 2, 2018.
- COBHAM, A., “Could the World Trade Organisation see a challenge to tax havenry?”, data de consulta 12 outubro 2018, in <https://www.taxjustice.net/2018/07/04/why-wto-tax-havens/>.

- COCKFIELD, A. J., “Tax Wars: How to End the Conflict over Taxing Global Digital Commerce”, *Berkeley Business Law Journal*, vol. 17, n. 2, 2020, pp. 347–390.
- COCKFIELD, A. J. (ed.), *Taxing global digital commerce*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013.
- COCKFIELD, A. J.; ARNOLD, B. J., “What Can Trade Teach Tax? Examining Reform Options for Art. 24 (Non-Discrimination) of the OECD Model”, *World Tax Journal*, vol. 2, n. 2, 2010, pp. 1-9.
- COGAN, J. K., “Competition and Control in International Adjudication”, *Virginia Journal of International Law*, vol. 48, n. 2, 2007, pp. 411–449.
- COHEN, H. G., “What is international trade law for?”, *American Journal of International Law*, vol. 113, n. 2, 2019, pp. 326-346.
- COLLIER, R. S.; DEVEREUX, M. P., “The Border-Adjusted Tax and Tax Treaties”, *Tax Notes International*, 2017, pp. 1181-1192.
- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, “Environmental tax issues”, 2019, New York, data de consulta in https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP4-Environmental-tax-issues.pdf.
- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, “The Interaction of Tax Trade and Investment Agreements”, 2019, New York, data de consulta in https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP14-Tax-treaties-with-trade-and-investment.pdf.
- CONCONI, P.; WOUTERS, J., “Appellate Body Report, India – Additional and Extra-Additional Duties on Imports from the United States (WT/DS360/AB/R, adopted on 17 November 2008)”, *World Trade Review*, 2010.
- CONDON, B. J., “Disciplining Clean Energy Subsidies to Speed the Transition to a Low-Carbon World”, *Journal of World Trade*, 2017, pp. 675–690.
- CONDON, M.; IGNACIUK, A., “Border Carbon Adjustment and International Trade”, 2013.
- CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE, “International Competitiveness: An Economic Analysis of VAT Border Tax Adjustments”, 2009, Washington, D.C.
- CONRAD, C. R., *Processes and Production Methods (PPMs) in WTO Law: Interfacing trade and social goals*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011.
- COOPER, J., “Transfer Pricing and Customs Valuation: WCO Guide Published”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 22, n. 5, 2015.
- COPPENS, D., *WTO disciplines on subsidies and countervailing measures: balancing policy space and legal constraints*, Cambridge University Press, Cambridge, 2014.
- CORDEN, W. M., *Trade policy and economic welfare*, 2nd ed, Clarendon Press, Oxford [England], 1997.

- CORDES, J. J.; EBEL, R. D.; GRAVELLE, J.; URBAN INSTITUTE (eds.), “Research and experimentation credit”, in *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005, pp. 330–335.
- CORREA, P. G.; IREM, G., “Tax Incentives for Research and Development”, 2014, World Bank, Washington, D.C., data de consulta 19 julho 2019, in <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/23659>.
- CORREIA, S.; MARTINS, A., “A litigância fiscal sobre preços de transferência: causas mais comuns”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 61, 2018, pp. 151–206.
- COSBEY, A.; MAVROIDIS, P. C., “A Turquoise Mess: Green Subsidies, Blue Industrial Policy and Renewable Energy: The Case for Redrafting the Subsidies Agreement of the WTO”, *Journal of International Economic Law*, vol. 17, n. 1, 2014, pp. 11–47.
- COSSY, M., “Determining “likeness” under the GATS: Squaring the circle?”, 2006, data de consulta 7 novembro 2018, in https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd200608_e.htm.
- COTRUT, M.; MUNYANDI, K. (eds.), *Tax incentives in the BEPS Era*, IBFD, Amsterdam, 2018.
- COTTIER, T., “The Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual”, in Patrick F. J. Macrory, Arthur Edmond Appleton, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization: legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005, pp. 1041–1121.
- COTTIER, T.; PAYOSOVA, T., “Common concern ant the legitimacy of the WTO in dealing with climate change”, in Panagiotis Delimatsis (ed.) *Research Handbook on Climate Change and Trade Law*, Edward Elgar Publishing, 2016, pp. 9–30.
- COURINHA, G. L., “Chapter 25: Portugal”, in Michael Lang, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone (eds.) *GAARs: a key element of tax systems in the post-BEPS world*, IBFD, Amsterdam, 2016 (WU Institute for Austrian and International Tax Law European and international tax law and policy series).
- COURINHA, G. L., *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, AAFDL, Lisboa, 2015.
- COURINHA, G. L., “Interpretação e Aplicação das Convenções de Dupla Tributação - evoluções recentes”, in Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, vol. 1, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 575–588.
- COURINHA, G. L., *Manual do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas*, Almedina, Coimbra, 2019.
- COWHEY, P. F.; ARONSON, J., “Digital Trade and Regulation in an Age of Disruption”, *UCLA Journal of International Law and Foreign Affairs*, vol. 22, 2018, pp. 1–36.
- CULOT, H., “Soft law et droit de l’OMC”, *Revue internationale de droit économique*, vol. XIX, n. 3, 2005, pp. 251–289.
- CUMMINGS JR, J. L., “Foreign-Derived Intangible Income Deduction”, *Journal of Tax Analysts*, 2018.

- CUNHA, L. P., “A Convergência Regulatória enquanto Barreira ao Comércio Internacional”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, pp. 527–553.
- CUNHA, L. P., “A OMC e seu Impasse: Exposição de Motivos”, *Working Papers do Boletim de Ciências Económicas*, vol. 27, 2019, pp. 1–27.
- CUNHA, L. P., “Estudos Economicos no Boletim da Faculdade de Direito (I)”, *Boletim da Faculdade de Direito*, 2015, pp. 647–672.
- CUNHA, L. P., “GATT, GATS e serviços financeiros : o caminho percorrido”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 59, 2016, pp. 433–464.
- CUNHA, L. P., “Governança do comércio externo. Enquadramentos teóricos e desenvolvimentos recentes da política comercial da União Europeia”, in Francisco Jesús Carrera Hernández (ed.) *¿Hacia una nueva gobernanza económica de la Unión Europea? = Towards a new government of the economy in the European Union? = Para um novo governo da economia na União Europeia?*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, pp. 191–223.
- CUNHA, L. P., “Liberalização Internacional do comércio de serviços: uma questão actual e um desenvolvimento recente.”, 2016, Coimbra, data de consulta 1 julho 2020, in https://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/bce/wp_17/wp_017.pdf.
- CUNHA, L. P., “O fracasso do Doha Round e a questão do desenvolvimento”, *Sep. de: Boletim de Ciências Económicas*, vol. 57, n. t.1, 2014.
- CUNHA, L. P., *O sistema comercial multilateral e os espaços de integração regional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.
- CUNHA, L. P., *O sistema comunitário de preferências generalizadas. Efeitos e limites*, Almedina, Coimbra, 1995.
- CUNHA, L. P., “Observações sobre a importância das regras de origem no comércio internacional”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 55, 2012, pp. 209–233.
- CUNHA, L. P., “Regionalismo nas relações da União Europeia - América Latina”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 52, 2009, pp. 1–32.
- CUNHA, L. P., “Responsabilidade e Mercado Organismos Geneticamente Modificados e Comércio Internacional”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 53, 2010, pp. 61–93.
- DADAYAN, L., “States’ Addiction to Sins: Sin Tax Fallacy”, *National Tax Journal*, vol. 70, n. 4, 2019, pp. 723–754.
- DALY, M., *Is the WTO a World Tax Organization?: A Primer for WTO Rules for Policy Makers*, International Monetary Fund / Fiscal Affairs Department, Washington, D.C, 2016.
- DALY, M., “Some Taxing Issues for the World Trade Organization”, *Canadian Tax Journal*, vol. 48, n. 4, 2000, pp. 1053–1077.
- DALY, M., *The WTO and direct taxation*, WTO Discussion Paper, Geneva, 2005.

- DALY, M., “WTO report”, in *Non-discrimination at the crossroads of international taxation*, vol. 93a, International Fiscal Association, 73-87, 2008 (Cahier de Droit Fiscal International. Studies on International Fiscal Law).
- DALY, M., “WTO Rules on Direct Taxation”, *World Economy*, vol. 29, n. 5, 2006, pp. 527–557.
- DAMBERGER, R., “Assessing the Scope of the Multilateral Instrument”, in Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust (eds.) *The OECD multilateral instrument for tax treaties: analysis and effects*, Kluwer Law, West Sussex, 2018, pp. 1–18.
- DANON, R.; SCHÖN, W., “Foreword: Tax Treaty Interpretation after BEPS”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n. 4/5, 2020, (2), pp. 159–162.
- DAS, K., “Can Border Carbon Adjustments Be WTO-Legal?”, *Manchester Journal of International Economic Law*, vol. 8, n. 3, 2011, pp. 65–97.
- DASGUPTA, J., “India—Additional Import Duties: Tax Reforms via WTO”, in Abhijit Das, James J. Nedumpara (eds.) *WTO Dispute Settlement at Twenty*, Springer, Singapore, 2016, pp. 179–193.
- DAVEY, W. J., *Non-discrimination in the World Trade Organization: the rules and exceptions*, Hague Academy of International Law, The Hague, 2012.
- DAVEY, W. J., “The WTO Dispute Settlement System”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 11–25.
- DAVEY, W. J.; SAPIR, A., “The Soft Drinks Case: The WTO and Regional Agreements”, *World Trade Review*, vol. 8, n. 01, 2009, pp. 5–23.
- DAVIES, A., “Interpreting the Chapeau of GATT Article XX in Light of the ‘New’ Approach in Brazil-Tyres”, *Journal of World Trade*, vol. 43, n. 3, 2009, pp. 507–539.
- DAVIES, R. B., “The silver lining of red tape”, *Journal of Public Economics*, vol. 101, 2013, pp. 68–76.
- DAVIS, A., “The Shochu Conundrum: Economics and the General Agreement on Tariffs and Trade Article III”, *Global Trade and Customs Journal*, 2017, pp. 32–38.
- DAWAR, K., *The legality of bailouts and buy nationals: international trade law in a crisis*, Hart Publishing, an imprint of Bloomsbury Publishing Plc, Oxford Portland, Oregon, 2017.
- DE BRABANDERE, E., “I.19 Role of Courts in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 45–46.
- DE BROE, L., “Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n. 4/5.
- DE VILLE, F., “European Union regulatory politics in the shadow of the WTO: WTO rules as frame of reference and rhetorical device”, *Journal of European Public Policy*, vol. 19, n. 5, 2012, pp. 700–718.

- DEANE, F., *Emissions Trading and WTO Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2015.
- DEBELVA, F.; LUTS, J., “European Union - The European Commission’s Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide?”, *Bulletin for international Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 71, n. 5, 2018.
- DELIMATIS, P., “III.12 Quantitative Restrictions in Services”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 370–373.
- DELIMATIS, P., *International Trade in Services and Domestic Regulations: Necessity, Transparency, and Regulatory Diversity*, Oxford University Press, Oxford, 2007.
- DELIMATIS, P.; HOECKMAN, B. M., “National Tax Regulation, Voluntary International Standards, and the GATS: Argentina-Financial Services”, *World Trade Review*; Cambridge, vol. 17, n. 2, 2018, pp. 265–290.
- DELIPIANO LIRA, C., “El mecanismo de solución de diferencias de la OMC. Un elemento de seguridad y previsibilidad en el sistema multilateral de comercio”, *Revista de derecho (Coquimbo)*, vol. 18, n. 1, 2011, pp. 213–239.
- DEMARET, P.; STEWARDSON, R., “Border Tax Adjustments under GATT and EC Law and General Implications for Environmental Taxes”, *Journal of World Trade*, vol. 28, n. 4, 1994, pp. 5–65.
- DESAI, M. A.; HINES, J. R., “Exchange Rates and Tax-Based Export Promotion”, 2001.
- DESAX, R., “Taxpayer Status in the Course of Dispute Settlement under WTO Law”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 515–532.
- DEVEREUX, M. P.; VELLA, J., “Taxing the Digitalised Economy: Targeter or System-Wide Reform”, *British Tax Review*, n. 4, 2018, p. 387–406.
- DIAS, A.; SEEUWS, S.; NOSOWICZ, A., “EU Border Carbon Adjustment and the WTO: Hand in Hand Towards Tackling Climate Change”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 15–23.
- DIAS, C. A. B. T., “The Brazilian Inovar-Auto Program under WTO law”, 2015, Tilburg University, Tilburg.
- DIEBOLD, N., *Non-discrimination in international trade in services: «likeness» in WTO/GATS*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010.
- DIETLEIN, G., “National Approaches towards a Financial Transaction Tax and Their Compatibility with European Law”, *EC Tax Review*, vol. 21, n. 4, 2012, pp. 207–211.
- DILLON, S., “Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation”, *International Lawyer*, vol. 50, n. 2, 2017, pp. 275-.
- DIPUMA, M., “Why the recent «Boeing case» will not ultimately limit a state’s ability to provide incentives to attract business”, *Tax Lawyer*, vol. 66, n. 4, 2013, pp. 873-.

- “Dispute resolution - OECD”, , data de consulta 1 setembro 2019, in <https://www.oecd.org/tax/dispute/>.
- DOI, N.; OHASHI, H., “Empirical analysis of the national treatment obligation under the WTO: The case of Japanese shochu”, *Journal of the Japanese and International Economies*, vol. 46, 2017, pp. 43–52.
- DORDI, C., “III.8 Taxation and Border Tax Adjustment”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 359–361.
- DÖRR, O.; SCHMALENBACH, K. (eds.), *Vienna convention on the law of treaties: a commentary*, Second edition, Springer, Berlin, 2018.
- DOUCETT, S., “«Fat taxing» our way to a healthier world”, *Suffolk Transnational Law Review*, vol. 38, n. 2, 2015, pp. 387–417.
- DOURADO, A. P., “Debate: Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals”, *Intertax*, vol. 46, n. 6, 2018, pp. 565–572.
- DOURADO, A. P., “Do Caso «Saint-Gobain» ao caso «Metallgesellschaft»: O Âmbito do Princípio da Não-Discriminação do Estabelecimento Estável no Tratado da Comunidade Europeia e a Clausula da Nação mais Favorecida”, *Revista de Direito Tributário*, vol. 86, 2003, pp. 1–26.
- DOURADO, A. P., “Editorial: Post-BEPS International Tax Arbitration”, *Intertax*, vol. 47, n. 8, 2019, pp. 671–673.
- DOURADO, A. P., “Editorial: The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution”, *Intertax*, vol. 48, n. 1, 2020, pp. 3–8.
- DOURADO, A. P., *Governança Fiscal Internacional*, Almedina, Coimbra, 2017.
- DOURADO, A. P., “Is this a pipe? Validity of a tax reform for a developing contry”, in Yariv Brauner, Miranda Stewart (eds.) *Tax, law and development*, Edward Elgar, Cheltenham, UK ; Northampton, MA, 2013, pp. 127–158.
- DOURADO A. P., “The Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) in Pillar II”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 152–156.
- DRGE, S.; TRABOLD, H.; BIERMANN, F.; BHM, F.; BROHM, R., “National climate change policies and WTO law: a case study of Germanys new policies”, *World Trade Review*, vol. 3, n. 2, 2004, pp. 161–187.
- DRIESSEN, P., “Worldwide Taxation’s End: Brinkmanship and Friendly Fire”, *Tax Analysts*, 2018.
- DU, M., “How to Define ‘Public Morals’ in WTO Law? A Critique of the Brazil - Taxation and Charges Panel Report”, *Global Trade and Customs Journal*, 2018, pp. 69–74.
- DU, M., “Taking Stock: What Do We Know, and Do not Know, about the National Treatment Obligation in the gatt/wto Legal System?”, *The Chinese Journal of Global Governance*, vol. 1, n. 1, 2015, pp. 67–95.

- DUARTE, T.; SOUSA, P. R., “Portugal”, in Michael Lang (ed.) *The impact of bilateral investment treaties on taxation*, IBFD Publications, Amsterdam, 2017.
- DUBUT, T., “Designing Anti-Base: Erosion Rules for Developing Countries: Challenges and Solutions”, in G. M. M. Michielse, Victor Thuronyi (eds.) *Tax design issues worldwide*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, the Netherlands, 2015 (Series on international taxation), pp. 141–155.
- DUFOUR, G.; OUELLET, R., “Le fardeau de preuve : constat prima facie d’un décalage entre théorie et pratique, et de la nécessité d’une théorie de la preuve à l’OMC”, *Revue internationale de droit économique*, vol. t. XXXI, n. 1, 2017, pp. 47–78.
- DUMBERRY, P., “I.18 Customary International Law in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 43–44.
- DUNN, B., *Neither free trade nor protection: a critical political economy of trade theory and practice*, Elgar, Cheltenham, 2015.
- DUQUE, G. A. G., “Interpreting WTO Rules in Times of Contestation (Part 2): A Proposed Interpretation of Article XXI(b)ii–iii of the GATT 1994 in the Light of the Vienna Convention of the Law of the Treaties”, *Global Trade and Customs Journal*, 2019, pp. 31–44.
- DUQUE, G. A. G., “Interpreting WTO Rules in Times of Contestation (Part 3) ‘Could the United States Justify Its Tariffs on Aluminium and Steel Invoking Article XXI(b) of the GATT?’”, *Global Trade and Customs Journal*, 2019, pp. 80–89.
- DÜRRSCHMIDT, D., “Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union”, *Bulletin for International Taxation*, 2006, pp. 1-32.
- DZIURDZ, K., “Non-Discrimination and Harmful Tax Competition under WTO law and Article 24 of the OECD Model”, in Pasquale Pistone, Dennis Weber (eds.) *Non-discrimination in tax treaties: selected issues from a global perspective*, IBFD, Amsterdam, 2016 (EC and international tax law series).
- EASSON, A. J., *Tax incentives for foreign direct investment*, Kluwer Law International, The Hague ; New York, 2004.
- EATON, D. J. F.; BOURGEOIS, J.; ACHTERBOSCH, T. J., *Product differentiation under the WTO; An analysis of labelling and tariff or tax measures concerning farm animal welfare*, Agricultural Economics Research Institute (LEI), The Hague, 2005.
- ECHEVARRÍA GORKA, “In the Name of Free Trade: WTO against the Brazilian Tax Incentives”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 235–243.
- EHLERMANN, C.-D., “The Dispute Settlement System of the WTO”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 26–29.

- EHRING, L., “De Facto Discrimination in WTO Law: National and Most-Favored-Nation Treatment – or Equal Treatment?”, *Journal of World Trade*, vol. 35, n. 5, 2002, pp. 921–977.
- EILERS, D. S.; OPPEL, D. F., “Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen”, *IStR Internationales Steuerrecht*, n. 10, 2018, pp. 361–396.
- EISEN, N., “Carbon Emissions as a Physical Property: Ontological Approaches to the Wto Like Products Debate”, *New York University Journal of International Law & Politics*, vol. 51, n. 3, 2019, pp. 871–919.
- ELALI, A., “Algumas Notas sobre as Tentativas de regulação da concorrência fiscal internacional (OCDE/OMC)”, in Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, Leonardo Freitas de Moraes e Castro, Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho (eds.) *Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2011.
- ELSAYYAD, M.; KONRAD, K. A., “Fighting multiple tax havens”, *Journal of International Economics*, vol. 86, n. 2, 2012, pp. 295–305.
- EMCH, A., “Same Same But Different? Fiscal Discrimination in WTO Law and EU Law: What are Like Products?”, *Legal Issues of Economic Integration*, vol. 32, n. 4, 2005, pp. 369–415.
- ENGLISCH, J., *Digitalisation and the Future of National Tax Systems: Taxing Robots?*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2018, data de consulta 18 abril 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=3244670>.
- ENGLISCH, J. (ed.), *International tax law: new challenges to and from constitutional and legal pluralism - Online Books*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2016.
- ENGLISCH, J.; BECKER, J., “International Effective Minimum Taxation – The GLOBE Proposal”, *World Tax Journal*, vol. 11, n. 4, 2019.
- EPPS, T.; GREEN, A., *Reconciling Trade and Climate*, Edward Elgar Publishing, 2010.
- ESKELINEN, T.; YLÖNEN, M., “Panama and the WTO: new constitutionalism of trade policy and global tax governance”, *Review of International Political Economy*, vol. 24, n. 4, 2017, pp. 629–656.
- ESPA, I.; MARÍN DURÁN, G., “Renewable Energy Subsidies and WTO Law: Time to Rethink the Case for Reform Beyond Canada – Renewable Energy/Fit Program”, *Journal of International Economic Law*, vol. 21, n. 3, 2018, pp. 621–653.
- FABIO MASSIMO, “Customs Value and Transfer Pricing: WCO and ICC Solutions to Be Adopted by Customs Authorities”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 273–287.
- FALCÃO, T., *A proposition for a multilateral carbon tax treaty*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2019.
- FALCÃO, T., “Is a Carbon Tax Compatible with the WTO Treaties?”, *Intertax*, vol. 43, n. 10, 2015, pp. 571–588.

- FALCÃO, T., “Should My Dishwasher Pay a Robot Tax?”, *Tax Notes International*, 2018, pp. 1273–1277.
- FALCÃO, T., “Taxing the Digital Economy – Policy Considerations And How to Advance the Debate”, *Tax Notes International*, 2018, pp. 623–628.
- FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- FALIS, S., “The Applicability of Art. I and Art. III GATT to Direct Taxes”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 37–48.
- FALZON, F., “Most-Favoured-Nation Treatment in the GATS and its effect on Taxation”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 123–148.
- FARRELL, J. E., “Effects of Global and Regional Trade Agreements on Domestic Tax Law and Bilateral Tax Conventions: Proceedings of a Seminar Held at the 60th International Fiscal Association Congress, The”, *Intertax*, vol. 35, 2007, pp. 286-293.
- FARRELL, J. E., *The interface of international trade law and taxation: defining the role of the WTO*, IBFD Publications, Amsterdam, 2013.
- FAUCHALD, O. K., *Environment Taxes and Trade Discrimination*, 1, Kluwer Law International, London (UK), United Kingdom, 1998.
- FAULHABER, L. V., “The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory”, *Tax Law Review*, n. 2, 2017, pp. 311–366.
- FEENSTRA, R. C., *Advanced international trade: theory and evidence*, Second edition, Princeton University Press, Princeton, 2016.
- FEINSCHREIBER, R.; KENT, M., “Customs Valuation and Transfer Pricing: Growing Disparity”, *Journal of International Taxation*; Boston, vol. 27, n. 7, 2016, pp. 42–48.
- FELLMETH, A., *Introduction to International Business Transactions*, Edward Elgar Publishing, 2020.
- FERIATO, J. M. F., “Mechanisms for challenging subsidies at the world trade organization under the economic analysis of law perspective”, *Economic Analysis of Law Review*, vol. 8, 2017, pp. 205-223.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A., “¿Han de pagar impuestos los robots? : perfiles jurídico tributarios de la robótica en Derecho español”, in *The balance between worker protection and employer powers: insights around the world*, Cambridge Scholars Publishing, 2018, pp. 567–593.
- FERREIRA, E. P., “Em torno da regulação económica em tempos de mudança”, *C & R : Revista de Concorrência e Regulação.*, vol. 1, n. 1, 2010, pp. 31–54.
- FERREIRA, E. P., *Lições de Direito da Economia*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 2001.

- FERREIRA, E. P., “O Poder Tributário das Regiões Autónomas: Desenvolvimentos Recentes”, *Boletim de Ciências Economicas*, vol. 45, n. 2, 2002, pp. 265–306.
- FERREIRA, E. P., *Valores e Interesses. Desenvolvimento Economico e Política Comunitária de Cooperação.*, Almedina, Coimbra, 2004.
- FERREIRA, E. P.; ATANÁSIO, J., *Textos de Direito do Comércio Internacional e do Desenvolvimento Económico*, Almedina, Coimbra, 2004.
- FERRERAS GUTIÉRREZ, J. A.; GIMÉNEZ-REYNA, E.; RUIZ GALLUD, S., “El caso de las multinacionales: el proyecto BEPS OCDE/G20”, in *El fraude fiscal en España*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pp. 859–899.
- FETT, E. E., “Triangular Cases: The Application of Bilateral Tax Treaties in Multilateral Situation”, 2012.
- FICHER, C.; HOFFMANN, S.; YOSHINO, Y., “Multilateral Trade Agreements and Market Based Environmental Policies”, in Hope Ashiabor (ed.) *Critical issues in environmental taxation*, Richmond Law & Tax, Richmond, U.K, 2005, pp. 363–384.
- FISCHER-ZERNIN, J., *Internationale Ertragsteuern und Welthandelsordnung: GATT/WTO*, Schmidt, Köln, 1996.
- FLOWERS, Z., “The Role of Precedent and Stare Decisis in the World Trade Organization’s Dispute Settlement Body”, *International Journal of Legal Information*, vol. 47, n. 2, 2019, pp. 90–104.
- FOLSOM, R. H.; GORDON, M. W.; VAN ALSTINE, M. P.; RAMSEY, M. D., *Principles of international business transactions*, Fourth edition, West Academic Publishing, St. Paul, MN, 2017.
- FOLTEA, M.; MARKITANOVA, A., “The “Likeness” of E-Vapour Products and Cigarettes in the World Trade Organization”, *European Journal of Risk Regulation*, vol. 8, n. 2, 2017, pp. 342–363.
- FOLTYN, O., “The Exemption Method and Fictioun Tax Credit as a Prohibited Subsidy under WTO Law”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 375–391.
- FOOTER, M. E.; GEORGE, C., “The General Agreementon Trade in Services”, in Patrick F. J. Macrory, Arthur Edmond Appleton, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization: legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005, pp. 799–952.
- FORSGREN, C.; SONG, S. (SUZIE); HORVÁTH, D., “Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?”, 2020, data de consulta 4 junho 2020, in <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>.
- FRENSBY, T., “Do Patent Boxes Violate the WTO’s Subsidy Agreement?”, *Taxes Notes International*, vol. 90, n. 11, 2018, pp. 1151–1156.
- FREUND, C., “Complications from the Border-Adjusted Cash Flow Tax”, *PIIE*, 2017.

- FRIEDLANDER, L., "The role of non discrimination clauses in bilateral income tax treaties after GATT 1994", *British Tax Review*, vol. 47, n. 2, 2002, pp. 71–118.
- FUNG, K. C.; KORINEK, J., *Economics of Export Restrictions as Applied to Industrial Raw Materials*, OECD Publishing, Paris, 2013.
- FURNER COURTNEY, L. N., SERGAKI CLAIRE, "The WTO's Exclusive and Compulsory Jurisdiction v. Dispute Resolution Mechanisms in Regional Trade Agreements: A Clash of Jurisdiction?", *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 24–30.
- FURUSETH, E.; INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *The interpretation of tax treaties in relation to domestic GAARs*, IBFD, Amsterdam, 2018.
- GADŽO STJEPAN, J. Š., "International Corporate Tax Regime Post-BEPS: A Regulatory Perspective", *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 432–445.
- GALÁN, P., "The Meaning of Arbitrary and Unjustifiable Discrimination" and «Disguised Restriction», in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 181–212.
- GANDOLFO, G., *International trade theory and policy: with contributions by Federico Trionfetti*, Springer, New York, 2013.
- GAO, H., "Digital or Trade? The Contrasting Approaches of China and US to Digital Trade", *Journal of International Economic Law*, vol. 21, n. 2, 2018, pp. 297–321.
- GÁRATE, C., "Fiscal Incentives for Research & Development & Innovation", in Heleno Tôrres (ed.) *Direito tributário internacional aplicado. Vol. 5*, Ed. Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2008, pp. 943–998.
- GARBARINO, C., *Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD Commentary*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2016.
- GARBARINO CARLO, "How Countervailing Measures Could Be Used to Limit Strategic Tax Competition. An International Overview", *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 416–431.
- GARCET, F., "Projet" BEPS", une opportunité pour l'émergence d'incitants fiscaux en matière de R&D? *Etude des avantages existants et des enjeux au Benelux*, 2016.
- GARCÍA ANTÓN, R., "Sin Taxes and the New Tobacco Products: EU Tax Law and Morality?", *EC Tax Review*, 2019, pp. 125–135.
- GARCIA ANTÓN, R., "The Fragmentation of Taxpayers' Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue", *World Tax Journal*, vol. 10, n. 1, 2018, pp. 147–192.
- GARCÍA NOVOA, C., *Hacia un derecho tributario global*, 1, Vegara & Asociados/ Plural editores, La Paz, Bolívia, 2016.

- GARCIA NOVOA, C., “Precios de Tranferência: situacion actual y cuestiones de futuro”, in D Britto, M. P Caseiro (eds.) *Direito tributário internacional: teoria e prática*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014.
- GARCÍA PRATS, F.; IBÁÑEZ MARSILLA, S. Á., “National Report Spain”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 639–684.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., “El fraude fiscal en un contexto internacional globalizado. Iniciativas de la Unión Europea contra la erosion de la base imponible y el traslado de beneficios”, in Enrique Giménez-Reyna, Salvador Ruiz Gallud (eds.) *El fraude fiscal en España*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pp. 901–939.
- GARRED, J., “Trade in raw materials and economic development”, 2015, The London School of Economics and Political Science (LSE), London, data de consulta 30 outubro 2018, in <http://etheses.lse.ac.uk/3092/>.
- GATES, K., “The certainties in life: death, taxes, and global warming? An analysis of border tax adjustments as incentives for promoting worldwide energy efficiency”, *Suffolk Transnational Law Review*, vol. 36, n. 2, 2013, pp. 397-422.
- GELOSO GROSSO, M., *Analysis of Subsidies for Services: The Case of Export Subsidies*, 2008, data de consulta 30 outubro 2018, in https://www.oecd-ilibrary.org/trade/analysis-of-subsidies-for-services_244346861402?crawler=true.
- GENASCI, M., “Border Tax Adjustments and Emissions Trading: The Implications of International Trade Law for Policy Design”, *Carbon & Climate Law Review*, n. 33, 2008, pp. 33-42.
- GERAETS, D., *Accession to the World Trade Organization A Legal Analysis*, Edward Elgar Publishing, 2018.
- GERAETS, D., “Export Restrictions on Critical Minerals and Metals – Testing the Adequacy of WTO Disciplines by Ilaria Espa Cambridge: Cambridge University Press, 2015”, *World Trade Review*, vol. 16, n. 1, 2017, pp. 149–152.
- GERAETS, D., “WTO Panel Finds That US Tax Incentives for Aircraft Constitute Prohibited Subsidies”, data de consulta 20 fevereiro 2019, in <http://lirias.kuleuven.be/retrieve/467464>.
- GERBETI, A., “CO2 in goods”, in Natalie Stoianoff, Larry Kreiser, Bill Butcher, Janet Milne, Hope Ashiabor (eds.) *Green Fiscal Reform for a Sustainable Future*, Edward Elgar Publishing, 2016, data de consulta 2 julho 2019, in <http://www.elgaronline.com/view/9781786431189.xml>.
- GIL GARCÍA, E., *El patent box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto?*, Instituto de Estudios Fiscales, 2016.
- GNAN, E.; KRONBERGER, R., *Schwerpunkt Außenwirtschaft 2017/2018 Protektionismus: Ökonomische Modelle, Simulationen, Handelsbarrieren.*, Falcutas Verlags, Wien, 2018.
- GOCO, J. B., “Non-Discrimination, «Likeness» and Market Definition in World Trade Organization Jurisprudence”, *Journal of World Trade*, vol. 40, n. 2, 2006, pp. 315–340.

- GOEDE, J., “Special Tax Zones from a Tax Treaty Perspective”, in Antti Laukkanen, Pasquale Pistone, Jan Goede (eds.) *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, Netherlands, 2019.
- GOH, G., “The World Trade Organization, Kyoto and Energy Tax Adjustments at the Border”, *Journal of World Trade*, vol. 38, n. 3, 2004, pp. 395–423.
- GOMES, B.; MIRAQUE, A., “Procedimento Amigável: uma Análise da Posição do Brasil à Luz das Recomendações do Projeto BEPS e da Instrução Normativa no. 1.669/2016”, in Ana Paula Saunders, Jansesen Murayama, Mauricio Terciotti (eds.) *Estudos de tributação internacional*, volume 2, Editira Lumen Juris Ltda., Rio de Janeiro, 2018, pp. 311–344.
- GOMES, E. S.; CANEN, D., “O Artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Brasil”, in Ana Paula Saunders, Jansesen Murayama, Mauricio Terciotti (eds.) *Estudos de tributação internacional*, volume 2, Editora Lumen Juris Ltda., Rio de Janeiro, 2018, pp. 53–80.
- GONZÁLEZ, D., “Fraude fiscal y paraísos fiscales”, in Enrique Giménez-Reyna, Salvador Ruiz Gallud (eds.) *El fraude fiscal en España*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pp. 941–990.
- GORMSEN, L. L., “State Aid and Direct Taxation and the Big Eruption Between the U.S. and the EU”, *Antitrust Bulletin*, vol. 62, n. 2, 2017, pp. 348–366.
- GOULDER, R., “Taxing Robots: Is Negative Depreciation in Your Future?”, *Tax Notes International*, pp. 1203–1206.
- GOVIND, S.; TURCAN, L., “Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies”, *Derivatives & Financial Instruments*, vol. 19, n. 5, 2017.
- GRAETZ, M. J., *Foundations of international income taxation*, Foundation Press, New York, N.Y., 2003.
- GRAETZ, M. J.; WARREN, A. C., JR., “Income tax discrimination and the political and economic integration of Europe”, *Yale Law Journal*, vol. 115, n. 6, 2006, pp. 1186–1255.
- GRAETZ, M. J.; WARREN, A. C., JR., “Income tax discrimination: still stuck in the labyrinth of impossibility”, *Yale Law Journal*, vol. 121, n. 5, 2012, pp. 1118–1167.
- GRANDO, M. T., *Evidence, proof, and fact-finding in WTO dispute settlement*, Oxford Univ. Pr, Oxford, 2009.
- GRANELL, F., “El sistema económico internacional en 2017”, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, n. 3095, 2018, pp. 43–58.
- GRANGER, L., “Explaining the Broad-Based Support for WTO Adjudication”, *Berkeley Journal of International Law*, vol. 24, 2006, pp. 521–533.
- GRAVE, C., *Der Begriff der Subvention im WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen*, Duncker & Humblot, Berlin, 2002.
- GREEN, A., “Trade rules and climate change subsidies”, *World Trade Review*, vol. 5, n. 3, 2006, pp. 377–414.

- GREEN, A.; TREBILCOCK, M., “Enforcing WTO Obligations: What Can We Learn from Export Subsidies?”, *Journal of International Economic Law*, vol. 10, n. 3, 2007, pp. 653–683.
- GREEN, R., “Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes”, *Yale Journal of the International Law*, vol. 23, n. 79, 1998, pp. 79–139.
- GREENWALD, L. J.; SMITH, C. L., “The GILTI incinerator: New Section 951A”, *Tax Notes International*, 2018, pp. 1057–1061.
- GRIFFIN, S., “The World Trade Organization: a barrier to green energy”, *Transnational Law & Contemporary Problems*, vol. 22, n. 1, 2013, pp. 205–226.
- GRINBERG, I., “A Destination-Based Cash Flow Tax Can Be Structured to Comply with World Trade Organization Rules”, *National Tax Journal*, vol. 70, n. 4, 2017, pp. 803–818.
- GRINBERG, I., *The House GOP Blueprint Can Be Drafted to Comply with WTO Rules*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2017, data de consulta 6 julho 2020, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2956048>.
- GRISWOLD, D. T., *A Clean Escape from \$4 Billion in FSC Sanctions*, Cato Institute, Washington, D.C., 2003.
- GROSS, J. B., “OECD Defensive Measures against Harmful Tax Competition Legality under WTO”, *Intertax*, vol. 31, 2003, pp. 390–400.
- GROSSMAN, G.; HORN, H., *Why the WTO? An Introduction to the Economics of Trade Agreements*, Research Institute of Industrial Economics, 2012.
- GROSSMAN, G. M.; HORN, H.; MAVROIDIS, P. C., *The Legal and Economic Principles of World Trade Law: National Treatment*, Research Institute of Industrial Economics, 2012, data de consulta 20 fevereiro 2019, in <http://EconPapers.repec.org/RePEc:hhs:iuiwop:0917>.
- GRYNBERG, R.; CHILALA, B., “WTO Compatibility of the OECD «Defensive Measure» against Harmful Tax Competition”, in Rajiv Biswas (ed.) *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*, Commonwealth Secretariat, London, 2002.
- GRYNBERG, R.; CHILALA, B., “WTO Compatibility of the OECD ‘Defensive Measures’ against Harmful Tax Competition”, *Journal of World Investment*, 2001, pp. 507–527.
- GUADALUPE BASCONES, J., “La erosión del sistema multilateral de comercio”, in *Estudios de Derecho tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, Bogotá, 2016, pp. 255–278.
- GUERRERO, V. H., “Defining the Balance between Free Competition and Tax Sovereignty in EC and WTO Law: The “due respect” to the General Tax System”, *German Law Journal*, vol. 5, n. 1, 2004, pp. 87–100.
- GUIMARÃES, M. H., *Economia política do comércio internacional: teorias e ilustrações*, 1a. ed, Principia, São João do Estoril, Cascais, 2005.
- GULLO, M. F., “A Compensação Monetária como Sugestão de Fortalecimento ao Sistema de Solução de Controvérsias da OMC.”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 56, 2013, pp. 319–398.

- GUPTA, R., “Appellate Body Interpretation of the WTO Agreement: A Critique in Light of Japan-Taxes on Alcoholic Beverages”, *Pacific Rim Law & Olicy*, vol. 6, n. 3, 1997, pp. 683–716.
- HÄBERLI, C., “III.51 The WTO Agreements on Agriculture (AoA)”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 468–470.
- HAGELIN, J.; MUTO, S., “The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative and the 2019 Tax Reform in Japan: Revisions to the Earnings Stripping Rules and the Introduction of Hard-to-Value Intangibles into Transfer Pricing”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n. 5, 2019.
- HAGEMEYER, T. M., “Tied Aid: Immunization for Export Subsidies against the Law of the WTO?”, *Journal of World Trade*, vol. 48, n. 2, 2014, pp. 259–293.
- HÄGER, J., *Meistbegünstigung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Nomos, Hamburg, 2008.
- HAMMER, R. M., “Nondiscrimination in the International Tax Context: A Look at OECD Model Article 24”, *Tax Management International Journal*; Washington, vol. 34, n. 12, 2005, pp. 700–702.
- HAN, X.; GAO, B., “Export taxes under the WTO system: China’s way out of the dilemma”, *Manchester Journal of International Economic Law*, vol. 10, n. 3, 2013, pp. 336–361.
- HARITON, D. P., “United States - Planning for Border Adjustments: A Practical Analysis”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, n. 6a/Special Issue, 2017.
- HARRIS, P.; OLIVER, D., *International commercial tax*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010.
- HASLEHNER, W., “A Multilateral Interpretation of the Multilateral Instrument (and Covered Tax Agreements)?”, *Bulletin for International Taxation* 74, vol. 74, n. 4/5, 2020, pp. 1-2.
- HATTINGH, J., “The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies”, *Bulletin for International Taxation*, n. April/May 2018, pp. 234–247.
- HATTINGH, J., “The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, n. 3/4, 2017, pp. 1-10.
- HATTINGH, J., “The Relevance of BEPS Materials for Tax Treaty Interpretation”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n. 4/5, 2020, pp. 1-2.
- HELPMAN, E., *Understanding global trade*, Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, Mass, 2011.
- HEMMELGARN, T.; NICODEME, G., “Can Tax Policy Help to Prevent Financial Crisis?”, in Julian S. Alworth, Giampaolo Arachi (eds.) *Taxation and the Financial Crisis*, Oxford University Press, 2012, pp. 116–147.
- HENNINGER, F., “The impact of WTO law on direct taxation”, 2007, *Wirtschaftsuniversität Wien | Department für Öffentliches Recht und Steuerrecht | Abteilung für Internationales Steuerrecht*, Wien.

- HEPBERGER, R., “Direct Tax Cases in WTO Dispute Settlement”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 493–514.
- HERDEGEN, M., *Principles of international economic law*, 2nd edition, Oxford University Press, Oxford New York, NY, 2016.
- HERDIN-WINTER, J.; HOFBAUER, I. (eds.), *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006.
- HERTEL, T. W.; WINTERS, L. A., “Poverty impacts of a WTO Agreement: Synthesis and Overview”, in Thomas W. Hertel, Leonard Alan Winters (eds.) *Poverty and the WTO: impacts of the Doha Development Agenda*, World Bank, Washington, DC, 2006 (Trade and development series).
- HERWIG, A.; JOERGES, C., “The precautionary principle in conflicts law perspectives”, in Geert van Calster, Marie Denise Prévost (eds.) *Research handbook on environment, health and the WTO*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2013 (Research handbooks on the WTO).
- HERZFELD, M., “Resolving Disputes in a Lawless World”, *Tax Notes International*, 2019, pp. 1–7.
- HIDALGO, G. S.-A. H.; NCHEZ-ARCHIDONA, “Reflections on Multilateral Tax Solutions in a Post-BEPS Context”, *Intertax*, vol. 45, n. 11, 2017, pp. 714–721.
- HILDRETH, W. B., “Tax Transparency”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005, pp. 429–430.
- HILF, M.; OETER, S., *WTO-Recht: Rechtsordnung des Welthandels*, 1. Aufl, Nomos Verl.-Ges, Baden-Baden, 2005.
- HILLING, A.; OSTAS, D. T., *Corporate taxation and social responsibility*, Edition 1:1, Wolters Kluwer, Stockholm, 2017.
- HILLMAN, J., “Changing climate for carbon taxes: Who’s afraid of the WTO?”, 2013, data de consulta 20 fevereiro 2019, in <https://energieclimat.hypotheses.org/17228>.
- HILLMAN, J., “Conflicts Between Dispute Settlement Mechanisms in Regional Trade Agreements and the WTO — What Should WTO Do?”, *Cornell International Law Journal*, vol. 42, n. 2, 2009, pp. 193–208.
- HILLMAN, J., *Why the Ryan-Brady Tax Proposal Will Be Found to Be Inconsistent with WTO Law*, Institute of International Economic Law Issue Brief, Rochester, NY, 2017, data de consulta 28 setembro 2018, in <https://papers.ssrn.com/abstract=3120019>.
- HINTSANEN, L., “National Report Finland”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2005 (EucoTax series on European taxation), pp. 257–283.
- HOEKMAN, B. M.; MAVROIDIS, P. C., *The World Trade Organization: law, economics, and politics*, Second edition, Routledge, London, 2016.

- HOEKMAN, B.; VINES, D., “Multilateral trade cooperation: what next?”, *Oxford Review of Economic Policy*, vol. 23, n. 3, 2007, pp. 311–334.
- HOFBAUER, D. I., “Most-Favoured-Nation Clauses in Double Taxation Conventions ± A Worldwide Overview”, *Intertax*, vol. 33, n. 10, 2005, pp. 445-453.
- HOFBAUER, I., “To What Extent Does the OECD Harmful Tax Competition Project Violate the Most-Favoured-Nation Obligations under WTO Law?”, *European Taxation*, 2004.
- HOLMES, K. J., *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*, Second revised edition, IBFD, Amsterdam, 2014.
- HOLZER, K., *Carbon-related border adjustment and WTO law*, Elgar, Cheltenham, 2014.
- HOLZER, K.; ESPA, I.; PAYOSOVA, T., “Promoting Green Electricity through Differential Electricity Schemes”, in Thomas Cottier, Ilaria Espa (eds.) *International Trade In Sustainable Electricity: Regulatory Challenges in International Economic Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, pp. 356–389, data de consulta 17 fevereiro 2019.
- HONG, L. F., “Tax Changes in China Impending upon Entry into the World Trade Organization”, *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, 2002, pp. 563–568.
- HORLICK, G.; CLARKE, P. A., “Rethinking Subsidy Disciplines for the Future: Policy Options for Reform”, *Journal of International Economic Law*, vol. 20, n. 3, 2017, pp. 673–703.
- HORLICK, G. N.; CLARKE, P. A., “WTO Subsidies Discipline During and after the Crisis”, *Journal of International Economic Law*, vol. 13, n. 3, 2010, pp. 859–874.
- HORN, H.; MAVROIDIS, P. C., “Climate Change and the WTO: Legal Issues concerning Border Tax Adjustments”, *Japanese Yearbook of International Law*, 2010, pp. 19-40.
- HORN, H.; MAVROIDIS, P. C., “Still Hazy after All These Years: The Interpretation of National Treatment in the GATT/WTO Case-law on Tax Discrimination”, *European Journal of International Law*, vol. 15, n. 1, 2004, pp. 39–69.
- HORN, H.; MAVROIDIS, P. C., “To B(TA) or Not to B(TA)? On the Legality and Desirability of Border Tax Adjustments from a Trade Perspective”, *World Economy*, vol. 34, n. 11, 2011, pp. 1911–1937.
- HRDY, C., “Intellectual property and the end of work”, *Florida Law Review*, 2019, pp. 303–363.
- HSU, S.-L., *The case for a carbon tax: getting past our hang-ups to effective climate policy*, Island Press, Washington, 2011.
- HUBER, M.; TEREPOSKY, G., “The WTO Appellate Body: Viability as a Model for an Investor–State Dispute Settlement Appellate Mechanism”, *ICSID Review*, vol. 32, 2017, pp. 545-594.
- HUBER, S., “The most-favored-nation principle in WTO and DTC Law Similarities and Differences”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 251–276.

- HUDEC, R. E., “Industrial subsidies: Tax treatment of «Foreign Sales Corporation»”, in Ernst-Ulrich Petersmann, Mark A. Pollack (eds.) *Transatlantic economic disputes: the EU, the US, and the WTO*, Oxford Univ. Press, Oxford, 2003 (International economic law series), pp. 175–205.
- HUFBAUER, G. C., “Do Multinationals Pay Their Fair Share of Corporate Income Taxes?”, PIIE, 2019.
- HUFBAUER, G. C., “Tax Discipline in the WTO”, *Journal of World Trade*, vol. 44, n. 4, 2010, pp. 763–777.
- HUFBAUER, G. C., *The Foreign Sales Corporation Drama: Reaching the Last Act?*, Institute for International Economics, Washington, D.C, 2002.
- HUFBAUER, G. C., “The FSC Case: Background and Implications”, PIIE, 2016, data de consulta 30 outubro 2018, in <https://piie.com/commentary/speeches-papers/fsc-case-background-and-implications>.
- HUFBAUER, G. C.; GABYZON, C., *Fundamental tax reform and border tax adjustments*, Institute for International Economics, Washington, D.C, 1996.
- HUFBAUER, G. C.; LU, Z., *Border Tax Adjustments: Assessing Risks and Rewards*, PIIE, Washington, D.C, 2017, pp. 1-12.
- HUFBAUER, G. C.; ZHIYAO, L. L., “The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff”, PIIE, 2018.
- HUFBAUER, G.; SUOMINEN, K. (eds.), *The Economics of Free Trade*, Edward Elgar Publishing, London, 2012.
- HUYBRECHTS, B., *Fair trade organizations and social enterprise: social innovation through hybrid organization models*, Routledge, New York, NY, 2012.
- IBÁÑEZ MARSILLA, S., “Diverging Views on the Dutiability of Quota Payments”, *Intertax*, vol. 27, n. 11, 1999, pp. 417–423.
- IBÁÑEZ MARSILLA, S., “La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del Asunto de las «Foreign Sales Corporation»”, *Crónica tributaria*, n. 113, 2004, pp. 65–106.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND, LEGAL DEP, *Corporate Taxation in the Global Economy*, Washington, D.C., 2019, data de consulta 12 junho 2020, in <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>.
- IONESCU, L., “Should Governments Tax Companies’ Use of Robots? Automated Workers, Technological Unemployment, and Wage Inequality”, *Economics, Management & Financial Markets*, vol. 14, n. 2, 2019, pp. 64–69.
- ISMER, R.; JESCHECK, C., “The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes”, *Intertax*, vol. 45, n. 5, 2017, pp. 382–390.

- JACKSON, J. H., *The Jurisprudence of GATT and the WTO: Insights on treaty law and economic relations*, Cambridge University Press, 2000.
- JACKSON, J. H.; DAVEY, W. J.; SYKES, A. O., *International economic relations: cases, materials, and text on the national and international regulation of transnational economic relations*, Sixth edition, West, St. Paul, MN, 2013.
- JACQUET, J.-M.; DELEBECQUE, P.; CORNELOUP, S., *Droit du commerce international*, 2. éd, Dalloz, Paris, 2010.
- JEFFERY, R. J., *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*, Kluwer Law International, The Hague ; Boston, 1999.
- JENSEN, J. B., *Global trade in services: fear, facts, and offshoring*, Peterson Institute for International Economics, Washington, DC, 2011.
- JIANG, F., “Should the WTO Allow China to Impose Export Duties Designed to Combat Climate Change?”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 12, n. 4, 2017, pp. 132–140.
- JOVANOVICH, J. M., *Customs Valuation and Transfer Pricing: Is It Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?*, 2 edition, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, the Netherlands : Kluwer Law International B. V, 2017.
- JUNG, Y., “How Far should the WTO Reach into Income Tax Policies”, *Journal of International Taxation*, vol. 16, n. 3, 2005.
- KABBAJ, H.; SODOWSKY, M., “National Report France”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation).
- KAGAN, J., “C Corporation”, Investopedia, data de consulta 23 outubro 2019, in <https://www.investopedia.com/terms/c/c-corporation.asp>.
- KANG, M., “Globally Optimal R&D Subsidy Policy: An Economist’s View on the WTO Subsidy Agreement”, *Journal of Economic Integration*, vol. 23, n. 2, 2008, pp. 346–359.
- KARDACHAKI, A., *IFA Research Paper: Tax Aspects of International Non-Tax Agreements*, Amsterdam, Netherlands, 2013.
- KAUFMANN, C.; WEBER, R. H., “Carbon-related border tax adjustment: mitigating climate change or restricting international trade?”, *World Trade Review*, vol. 10, n. 4, 2011, pp. 497–525.
- KENDALL, K., “Carbon Taxes and the WTO: A Carbon Charge without Trade Concerns”, *Arizona Journal of International and Comparative Law*, n. Issue 1, 2012, pp. 49-90.
- KENDE, M., *The Trade Policy Review Mechanism: a critical analysis*, First edition, Oxford University Press, Oxford, United Kingdom, 2018.
- KENNEDY, J., *Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come*, Information Technology and Innovation Foundation, 2019, data de consulta 11 julho 2020, in <https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>.

- KENNEDY, M., *WTO dispute settlement and the TRIPS agreement: applying intellectual property standards in a trade law framework*, Cambridge University Press, Cambridge, 2016.
- KHOR, M., “Implications of a US Border Adjustment Tax, Especially on Developing Countries”, 2017, South Centre – an intergovernmental policy research and analysis institution of developing countries.
- KIENSTRA, J. D., “Cleared For Landing: Airbus, Boeing, and the WTO Dispute over Subsidies to Large Civil Aircraft”, *Northwestern Journal of International Law & Business*, vol. 32, n. 3, 2012, pp. 569–606.
- KIM, I., “Trade agreements and environment”, in Robert E. Looney (ed.) *Handbook of international trade agreements: country, regional and global approaches*, Routledge, New York, NY, 2018, pp. 122–133.
- KJELDSSEN-KRAGH, S., *International trade policy*, Handelshøjskolens Forl., Copenhagen, 2001.
- KLINZING, M., “The Blueprint’s Border Adjustment: Basis for Challenge Under the ...”, *Tax Management International Journal*, vol. 46, n. 140, 2017.
- KOCH, N., *Destination-Based Cash Flow Tax: Auswirkungen auf deutsche Unternehmen*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2019.
- KOFLER, G.; MAYR, G., “Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution?”, *European Taxation*, vol. 57, n. 12, 2017, pp. 523-532.
- KOKOTT, J., “Herausforderungen einer Digitalsteuer”, *IStR Internationales Steuerrecht*, n. 4, 2019, pp. 121–156.
- KOLSTAD, I., “Protected Tax Havens: Cornering the Market through International Reform?”, *World Tax Journal*, vol. 11, n. 4, 2019.
- KOPPENSTEINER, F., “Das «Welthandelsgericht» als Forum zur Beilegung von Streitigkeiten im Bereich der direkten Besteuerung im Vergleich zu anderen Direktsteuerverfahren”, 2009, *Wirtschaftsuniversität Wien | Department für Öffentliches Recht und Steuerrecht | Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht*, Wien.
- KOPPENSTEINER, F., “The Binding Effect of Panel and Appellate Body Decisions in WTO Law”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht).
- KORTUM, S.; WEISBACH, D., “The design of border adjustments for carbon prices”, *National Tax Journal*, vol. 70, n. 2, 2017, pp. 421-446.
- KOSKENNIEMI, M., “Fragmentation of international law: difficulties arising from the diversification and expansion of international law. Report of the Study Group of the International Law Commission”, 2006, Geneva.
- KOUL, A. K., *Guide to the WTO and GATT: Economics, Law and Politics*, Springer, Singapore, 2018.

- KOVACIC, R., “The Influence of Exceptions form Article II (NFN) GATS on Taxes”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 149–179.
- KREININ, N. E.; PLUMMER, M. G., “Economic Principles of International Trade”, in Arthur Edmond Appleton, Patrick F. J Macrory, Michael G Plummer (eds.) *The World Trade Organization legal, economic and political analysis*, vol. 2, Springer, New York, 2005, pp. 3–23.
- KRONBERGER, R.; ROSENMAYR, C., “Taxes as protective trade measures and how WTO rules try to prevent them.”, in Ernest Gnan (ed.) *Schwerpunkt Außenwirtschaft 2017/2018 Protektionismus: Ökonomische Modelle, Simulationen, Handelsbarrieren.*, Falcultas Verlags, Wien, 2018, pp. 205–216.
- KRUGMAN, P., “Opinion | Oh, What a Trumpy Trade War!”, *The New York Times*, 2018, data de consulta 8 janeiro 2020, in <https://www.nytimes.com/2018/03/08/opinion/trump-trade-tariffs-steel.html>.
- KRUGMAN, P. R.; OBSTFELD, M.; MELITZ, M. J., *International trade: theory & policy*, Eleventh edition, Pearson Education, New York, NY ; Boston, 2018.
- KUGLER, K., “United States – Conditional Tax Incentives for Large Civil Aircraft (US–Tax Incentives), DS487”, *World Trade Review*, vol. 17, n. 1, 2018, pp. 169–172.
- KUIJPER, P. J., *Attribution - Responsibility - Remedy. Some comments on the EU in different international regimes*, Center for International Law, Amsterdam, 2014.
- KUIJPER, P. J., *Conflicting rules and clashing courts: the case of multilateral environmental agreements, free trade agreements and the WTO*, International Centre for Trade and Sustainable Development, Geneva, 2010, data de consulta 2 outubro 2019, in <https://dare.uva.nl/search?identifier=25c9d639-f114-4905-9c45-f3a09c2cb3e0>.
- KURTZ, J., *The WTO and International Investment Law Converging Systems*, 2016.
- KUYPER, P. J., “Booze and Fast Cars; Tax Discrimination Under GATT and the EC”, *Legal Issues of Economic Integration*, vol. 23, 1996, pp. 129–144.
- KWABENA TETTEH, E., “Advance Market Commitments for R&D in Diseases That Disproportionately Affect Low-Income Countries”, *Journal of World Intellectual Property*, vol. 15, n. 4, 2012, pp. 280–303.
- L/3464, (GATT) Working Party Report, *Border Tax Adjustments L/3464* | Data de Circulação : Dezembro 2, 1970.
- LADLY, S. D., “Border carbon adjustments, WTO-law and the principle of common but differentiated responsibilities”, *International Environmental Agreements: Politics, Law and Economics*, vol. 12, n. 1, 2012, pp. 63–84.
- LAFER, C., *A OMC e a Regulamentação do Comércio Internacional: uma visão brasileira*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 1998.

- LAMENSCH, M., “WTO Appellate Body Report in Argentina – Financial Services: Further Clarity on Likeness Analyses in a GATS Context?”, *Derivatives & Financial Instruments*, vol. 19, n. 5, 2017.
- LANG, A., “Rule of Law in International Economic Relations”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 15–16.
- LANG, J. M.; STACK, R., “What tax lawyers should know about trade law”, *Tax Management International Journal*, vol. 29, n. 10, 2000.
- LANG, M., *Introduction to the law of double taxation conventions*, 2nd edition, Linde ; IBFD, Wien : Amsterdam, The Netherlands, 2013.
- LANG, M. (ed.), *Tax treaties: building bridges between law and economics*, IBFD, Amsterdam, 2010.
- LANG, M.; HERDIN, J.; HOFBAUER, I., *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International ; Linde ; sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, Inc, The Hague, The Netherlands : Wien : Frederick, MD, 2005.
- LANG, M.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.; OWENS, J.; PISTONE, P. (eds.), *GAARs: a key element of tax systems in the post-BEPS world*, IBFD, Amsterdam, 2016.
- LANGBEIN, S. I., “United States - Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations.» WTO Doc. WT/DS108/AB/R”, *The American Journal of International Law*, vol. 94, n. 3, 2000, pp. 546–555.
- LANGDANA, F. K.; MURPHY, P. T., *International trade and global macropolicy*, Springer, New York, 2014.
- LARBPRASERTPORN, P., “The Interaction between WTO Law and the Principle of Common But Differentiated Responsibilities in the Case of Climate-Related Border Tax Adjustments”, *Goettingen Journal of International Law*, n. Issue 1, 2014, pp. 145-170.
- LASARTE LÓPEZ, R., “Los desafíos fiscales de la economía digital: el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa?”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 428, 2018, pp. 87–114.
- LATRILLE, P., “Servicer rules in the regional trade agreement; how diverse or creative are the compared to the multilateral rules”, in Rohini Acharya (ed.) *Regional trade agreements and the multilateral trading system*, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom, 2016.
- LAUKKANEN, A., “The Development Aspects of Special Tax Zones”, *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 70, n. 3, 2016, pp. 1-11.
- LAVOURAS, M. M., “A Aplicação dos Impostos Indiretos ao Comércio Internacional de Serviços e Bens Incorpóreos”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, pp. 225–263.

- LAWRENCE, R. Z., *Crimes and punishments? Retaliation under the WTO*, Inst. for Internat. Economics, Washington, DC, 2003.
- LEE, J. W., “Airline Subsidies: Can the Law Play a Role in Regulating Them?”, *Journal of World Trade*, 2018, pp. 897–915.
- LEE-MAKIYAMA, H., “The Cost of fiscal unilateralism: Potential retaliation against the EU Digital Services Tax (DST)”, *ECIPE OCCASIONAL PAPER 5*, 2018, pp. 1-23.
- LENNARD, M., “Navigating by the Stars: Interpreting the WTO Agreements”, *Journal of International Economic Law*, vol. 5, n. 1, 2002, pp. 17–89.
- LENNARD, M., “The GATT 1994 and Direct Taxes: Some National Treatment and Related Issues”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands : Wien : Frederick, MD, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 73–102.
- LENNARD, M., “Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries”, *Intertax*, vol. 42, n. 3, 2014, pp. 179–188.
- LESTER, S., “The problem of subsidies as a means of protectionism: lessons from the WTO EC-aircraft case”, *Melbourne Journal of International Law*, vol. 12, n. 2, 2011, pp. 345–372.
- LESTER, S. N.; MERCURIO, B.; DAVIES, A., *World trade law: text, materials, and commentary*, Third edition, Hart Publishing, Oxford [UK], 2018.
- LIANG, M., “Green Taxes and the WTO: Creating Certainty for the Future [comments]”, *Chicago Journal of International Law*, n. Issue 1, 2009, p. 359-388.
- LIM, C. L., “Trade Law and the Vienna Treaty Convention’s Systemic Integration Clause”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 94–112.
- LIM, E.; HOANG, A.-L. N. T., “Tax Incentives and International Trade”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2016.
- LIMENTA, M. E., *WTO retaliation: effectiveness and purposes*, Hart Publishing, Oxford ; Portland, Oregon, 2017.
- LINCICOME, S.; EGLIN, R., “Border-Adjustable Taxes under the WTO Agreements”, White & Case LLP International Law Firm, Global Law Practice, 2017.
- LINDERT, P. H.; PUGEL, T. A., *Économie internationale*, Économica, Paris, 1997.
- LITTLEWOOD, M., “Tax Competition: Harmful to Whom?”, *Michigan Journal of International Law*, vol. 26, n. 1, 2004, pp. 411–487.
- LIU, F., “Sin Taxes: Have Governments Gone Too Far in Their Efforts to Monetize Morality?”, *Boston College Law Review*, vol. 59, n. 2, 2018, pp. 763-789.
- LIU, H.-W.; MAUGHAN, J., “China’s Rare Earths Export Quotas: Out of the China-Raw Materials Gate, But Past the WTO’s Finish Line?”, *Journal of International Economic Law*, vol. 15, n. 4, 2012, pp. 971–1005.

- LO, C., *Treaty Interpretation Under the Vienna Convention on the Law of Treaties*, Springer Singapore, Singapore, 2017.
- LOPES, J. N., “Câmbios e OMC: Centralidade do Tema Cambial e Referências sobre Depreciação Competitiva”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, pp. 327–398.
- LÓPEZ BARRERO, E., *Regulación del comercio internacional: la OMC*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- LÓPEZ DE SILANES MARTÍNEZ, J. P., “Las barreras no arancelarias y la OMC.”, *Noticias de la Unión Europea*, n. 242, 2005, pp. 55–100.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “Revisión de los parámetros esenciales de la soberanía fiscal internacional”, *Revista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 2, 2016, pp. 353–394.
- LOWRY, S., “Digital services taxes (DSTs) : policy and economic analysis”, 2019, Washington, D.C, data de consulta 20 julho 2020, in <https://crsreports.congress.gov>.
- LUCHENA MOZO, G. MA., “A Collaborative Relationship in the Resolution of International Tax Disputes and Alternative Measures for Dispute Resolution in a Post-BEPS Era”, *European Taxation*, vol. 58, n. 1, 2018.
- LUCHENA MOZO, G. MA., “Fuentes del derecho internacional tributario y del ordenamiento fiscal europeo. Hacia un derecho tributario global”, *Rivista de Diritto Tributario Internazionale*, 2016, pp. 47–98.
- LUENGO HERNÁNDEZ DE MADRID, G. E., *El derecho de las subvenciones en la OMC*, 2006.
- LUJA, R., “Tax Incentives, Harmful Tax Competition and State Aid Considerations in the EU”, in Sigrid Hemels, Kazuko Goto (eds.) *Tax Incentives for the Creative Industries*, Springer Singapore, Singapore, 2017 (Creative Economy).
- LÜTKE, S., *Die CFC-Legislation (Hinzurechnungsbesteuerung) im Spannungsfeld zwischen europäischer Kapitalverkehrsfreiheit und weltweiter Kapitalliberalisierung (WTO): eine Analyse der Grenzen der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit sowie der Steuerordnung der WTO in Hinblick auf Auswirkungen für Ausgleichsmaßnahmen im internationalen Steuerwettbewerb*, Duncker & Humblot, Berlin, 2006.
- MACHADO, J. E. M., *Direito internacional: do paradigma clássico ao pós-11 de setembro*, 4 edicao, Coimbra Editora, Coimbra, 2013.
- MACHADO, J. E. M.; COSTA, P. N., *Manual de Direito Fiscal: Perspectiva Multinível*, Almedina, Coimbra, 2016.
- MAGALHÃES, T. D., *Governança tributária global: limitações externas ao poder de tributar (e de não tributar) na pós-modernidade.*, Arraes, Belo Horizonte, 2016.
- MAGALHÃES, T. D., “International What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It”, *World Tax Journal*, vol. 10, n. 4, 2018, pp. 1-22.
- MAGGIO, A. R., “The Judicial Function of the WTO”, in *Environmental Policy, Non-Product Related Process and Production Methods and the Law of the World Trade Organization*, vol. 1, Springer International Publishing, Cham, 2017, pp. 41–86.

- MAGRANER MORENO, F. J., “Deduction for Export Activities in Spain’s Corporation Tax: Present and Future”, *EC Tax Review*, vol. 18, n. 2, 2009, pp. 76–83.
- MAIA, A. F. V., “A concorrência fiscal internacional: análise sob a perspectiva da organização mundial do comércio (OMC)”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, vol. 50, n. 1–2, 2009, pp. 265–295.
- MAJOCCHI, A., “Carbon Pricing and Border Tax Adjustments: The Compatibility with WTO rules.”, *Research Paper*, Centro Studi Sul Federalismo, 2018, Torino, pp. 1-14.
- MARCEAU, G., “Conflicts of Norms and Conflicts of Jurisdictions. The Relationship between the WTO Agreement and MEAs and other Treaties”, *Journal of World Trade*, vol. 35, n. 6, 2001, pp. 1081–1131.
- MARCEAU, G., “L’interprétation évolutive par le juge OMC : sophisme ou nécessité?”, *Revue generale de droit international public*, vol. 122, n. 1, 2018, pp. 23–53.
- MARCEAU, G., “WTO and Export Restrictions”, *Journal of World Trade*, 2016, pp. 563–586.
- MARKUSEN, J. R., *International trade: theory and evidence*, International ed, McGraw-Hill, New York, 1995.
- MARQUES, F. C. V., “A não discriminação fiscal comunitária”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 50, 2007, pp. 1–80.
- MARQUES, F. C. V., “O Princípio da Não-Discriminação e a Fiscalidade Directa na União Europeia”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 49, 2006, pp. 175–269.
- MARQUEZ, C., “Warning: This Product May Cause Heart Disease, Diabetes, or Just Make You Fat: Using the International Strategy Requiring Warning Labels on Tobacco as a Blueprint for Regulating Soft Drinks”, *Soutwestern Journal of International Law*, vol. 21, 2015, pp. 622–628.
- MARSHALL, F. E., “Developing a World Tax Organisation: The Way Forward”, *British Tax Review*, n. 1, 2010, pp. 105–107.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Chapter 3: Trade Agreements and the External Tax Policy of the European Union: Is a Change in Direction Needed, and Are EU Tax Treaties an Alternative?”, in Adolfo Martínez Jiménez (ed.) *The external tax strategy of the EU in a post-BEPS environment*, IBFD, Amsterdam, 2019.
- MARTINEZ, A. L., “A Reforma Tributária nos Estados Unidos e a OMC”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, pp. 265–326.
- MARTINEZ, A. L., “Operações fora do Balanço e Sistema Bancário Sombra”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 60, 2017, pp. 405–504.
- MARTINEZ, A. L., “Princípio da Transparência na OMC”, 2016, Coimbra, data de consulta 26 novembro 2019, in https://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/bce/wp_16/wp_016.pdf.
- MARTINEZ GINER, L. A., “Competencia fiscal y organización mundial del comercio: las medidas fiscales específicas en el acuerdo de subvenciones y medidas compenstorias”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n. 147, 2010, pp. 737–781.

- MARTÍNEZ GINER, L. A., “El régimen de subsidios en la OMC y las ayudas de estado en la UE: similitudes y divergencias”, *Revista de información fiscal*, n. 103, 2011, pp. 31–55.
- MARTINS, T. F., “Os Serviços Financeiros no GATS: Análise da Compatibilidade da Proposta de um Impostos sobre Transações Financeiras na União Europeia”, *Working Papers do Boletim de Ciências Económicas*, vol. 29, 2020, pp. 1-53.
- MARUYAMA, W. H., “Climate change and the WTO : cap and trade versus carbon tax?”, *Journal of world trade : law, economics, public policy*, vol. 45, n. 4, 2011, pp. 679–726.
- MASKUS, K., “Research and Development Subsidies: A Need for WTO Disciplines?”, 2015, data de consulta 23 setembro 2019, in <http://e15initiative.org/publications/research-and-development-subsidies-a-need-for-wto-disciplines/>.
- MATHIEU, J. F., “Settling NAFTA and WTO Disputes: A Net of Parallel and Contradictory Commitments?”, in Christoph Herrmann, Markus Krajewski, Jörg Philipp Terhechte (eds.) *European Yearbook of International Economic Law 2014*, Springer Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg, 2013, pp. 235–259.
- MATSUSHITA, M.; SCHOENBAUM, T. J.; MAVROIDIS, P. C.; HAHN, M., *The World Trade Organization: law, practice, and policy*, 3, Oxford University Press, Oxford, United Kingdom New York, NY, 2017.
- MATUS BAEZA, M.; UNGER, M.; ALFARO, D., *Derecho de la Organización Mundial del Comercio (OMC)*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2016.
- MAVROIDIS, P. C., *The regulation of international trade*, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 2016.
- MAVROIDIS, P. C.; WU, M., *The Law of the World Trade Organization. Documents. Cases & Analysis*, Edición: 2nd Revised edition, West Academic Press, St. Paul, MN, 2013.
- MAYORAZ, J.-F., “Renewable Energy and WTO Subsidy Rules: The Feed-In Tariff Scheme of Switzerland”, in Giovanna Adinolfi, Freya Baetens, José Caiado, Angela Lupone, Anna G. Micara (eds.) *International economic law: contemporary issues*, Springer International Publishing, Cham, 2017, pp. 169–187.
- MAZUR, O., “Taxing the Cloud: Transfer Pricing Considerations”, *Tax Notes International*, 2017, p. 623-625.
- MCAUSLAND, C.; NAJJAR, N., “The WTO Consistency of Carbon Footprint”, *Georgetown Journal of International Law*, vol. 46, 2015, pp. 765-801.
- MCDUGALL, R., “The Crisis in WTO Dispute Settlement: Fixing Birth Defects to Restore Balance”, *Journal of World Trade*, 2018, pp. 867–896.
- MCGOVERN, E., “The Notion of Taxes on Products – Lessons from the Soft Drinks dispute”, *Transnational Dispute Management*, vol. 6, n. 4, 2009.
- MCGRADY, B., *Trade and Public Health: The WTO, Tobacco, Alcohol, and Diet*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011.

- MCLURE, C. E., “Ajustes de frontera a los impuestos sobre el carbono y coste de los permisos de emisión de CO₂: reglas políticas, económicas, administrativas y de comercio internacional”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n. 152, 2011, pp. 1057–1094.
- MCLURE, C. E., “Selected International Aspects of Carbon Taxation”, *American Economic Review*, vol. 104, n. 5, 2014, pp. 552–556.
- MEDINA, V. D.; LAZO, R. P., “A Legal View on Border Tax Adjustments and Climate Change: A Latin American Perspective”, *Sustainable Development Law & Policy*, vol. 11, n. 2, 2011, pp. 29–43.
- MELISCHEK, C. A., *The Relevant Market in International Economic Law: A Comparative Antitrust and GATT Analysis*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012.
- MELTZER, J.; PORGES, A., “Beyond discrimination? The WTO parses the TBT agreement in US - Clove Cigarettes, US - Tuna II (Mexico) and US - COOL”, *Melbourne Journal of International Law*, vol. 14, n. 2, 2014, pp. 1-28.
- MENDIS, N., “A Comment on the Interface of Harmful Tax Practices, Human Rights and WTO Law, in Light of the Panama Papers Scandal and Argentina-Financial Services Case”, *Indian Journal of International Economic Law*, 2018, pp. 19-42.
- MESSERE, K., “A Defence of Present Border Tax Adjustment Practices”, *National Tax Journal*, vol. 32, n. 4, 1979, pp. 481–492.
- METCALF, G. E., *Paying for pollution: why America needs a carbon tax*, Oxford University Press, New York, 2019.
- MICHAELS, R.; PAUWELYN, J., *Conflict of Norms or Conflict of Laws? Different Techniques in the Fragmentation of Public International Law*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2010, data de consulta 7 novembro 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=1543774>.
- MICHEAU, C., *Droit des aides d’Etat et des subventions en fiscalité: droit de l’Union européenne et de l’OMC*, Larcier, Bruxelles, 2013.
- MICHEAU, C., “WTO law and tax subsidies: Towards the establishment of jurisprudential standards”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 1, 2007, pp. 550–556.
- MICHELS, G. W., *As Repercussões Tributárias dos Acordos e Decisões da Organização Mundial do Comércio*, Editora JusPodivn, Salvador, 2019.
- MICHELS, G. W., “O papel da Organização Mundial do Comércio no processo de aproximação das ordens tributárias nacionais”, 2009, Universidade Federal de Santa Catarina.
- MILLER, A., *Taxing cross-border services: current worldwide practices and the need for change*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2015.
- MINELLA, N. J., “Motives and Consequences of the FSC Dispute: Recent Salvo in a Long Standing Trade War or Fashioning a Bargaining Chip?”, *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 27, n. 3, 2002, pp. 1065–1104.

- MING, D., “How to Define “Public Morals” in WTO Law? A Critique of Brazil – Taxation and Charges Panel Report”, 2018.
- MIRANDA, J., “Analysis and WTO Implications of the Proposed ‘Border Adjusted’ Tax”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 12, n. 6, 2017, pp. 214–228.
- MIRANDA, J., “The Economics of Actionable Subsidy Disputes”, in Theresa Carpenter, Marion Jansen, Joost Pauwelyn (eds.) *The Use of Economics in International Trade and Investment Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017.
- MITCHELL, A. D.; GAN, E., “Policy & legal issues raised by the proposed U.S. Border adjustable tax”, *Asian Journal of WTO and International Health Law and Policy*, vol. 12, n. 2, 2017, pp. 289–310.
- MITCHELL, A. D.; VOON, T., “TRIPS”, in D. L. Bethlehem (ed.) *The Oxford handbook of international trade law*, Oxford University Press, Oxford ; New York, 2009, pp. 186–205.
- MITCHELL, A. D.; VOON, T.; HEPBURN, J., “Taxing Tech: Risks of an Australian Digital Services Tax under International Economic Law”, *Melbourne Journal of International Law*, vol. 20, n. 1, 2019, pp. 1–37.
- MONJON, S.; QUIRION, P., “A border adjustment for the EU ETS: reconciling WTO rules and capacity to tackle carbon leakage”, *Climate Policy*, vol. 11, n. 5, 2011, pp. 1212–1225.
- MONROY, A. G., “The Relevance of WTO Law for International Law”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 19–33.
- MOON, G., “A ‘Fundamental Moral Imperative’: Social Inclusion, the Sustainable Development Goals and International Trade Law After Brazil-Taxation.”, *Journal of World Trade*, 2018, pp. 995–1017.
- MOSQUERA VALDERRANA, I. J., “National Report Colombia”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 211–235.
- MOTA, P. I., “70 Anos de Argumento da Segurança no Sistema GATT/OMC: Da Guerra Fria à Administração Trump”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, pp. 45–154.
- MOTA, P. I., “A Fragmentação Internacional da Produção”, 2016, Lisboa, data de consulta 1 julho 2020, in https://www.cideeff.pt/xms/files/04_PUBLICATIONS/Working_Papers/Grupo_II/working_paper_1.pdf.
- MOTA, P. I., *A Função Jurisdicional no Sistema GATT/OMC*, Almedina, Coimbra, 2013.
- MOTA, P. I., *O Sistema GATT/OMC. Introdução Histórica e Princípios Fundamentais*, Almedina, Coimbra, 2005.
- MOTA, P. I., “Os Acordos Comerciais Preferenciais e o Sistema Comercial Multilateral”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 57, n. 2, 2014, pp. 2419–2454.

- MOTA, P. I., “Os blocos económicos regionais e o sistema comercial multilateral: o caso da Comunidade Europeia”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, vol. 40, n. 1/2, 1999, pp. 71–156.
- MOTA, P. I., “Protecção ou Protecionismo? A Organização Mundial do Comércio e o Princípio da Precaução”, in Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 657–698.
- MOTA, P. I.; BORGES, R. H. DA P., “National Report Portugal”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and Direct Taxation*, vol. 10, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wien, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 561–610.
- MULLER, G., “National Treatment and the GATS: Lessons from Jurisprudence”, *Journal of World Trade*, vol. 50, n. 5, 2016, pp. 819–843.
- MULLER, G., “Troubled Relationships under the GATS: Tensions between Market Access (Article XVI), National Treatment (Article XVII), and Domestic Regulation (Article VI)”, *World Trade Review*, vol. 16, n. 3, 2017, pp. 449–474.
- MULLER, W., *WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures: A Commentary*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017.
- MUSGRAVE, P. B., “Capital export neutrality”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005, pp. 45–46.
- MUSGRAVE, P. B., “Capital import neutrality”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005, pp. 50–51.
- MUSGRAVE, P. B., “Combining fiscal sovereignty and coordination. National taxation in a Globalizing World”, in Inge Kaul, Pedro Conceição (eds.) *The new public finance: responding to global challenges*, Oxford Univ. Press, New York, 2006, pp. 167–187.
- NAUER, C., “National Treatment in the GATT and the GATS Compared to Non-Discrimination in DTC - Similarities and Differences”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 231–250.
- NEDUMPARA, J. J., *Injury and Causation in Trade Remedy Law*, Springer Singapore, Singapore, 2016.
- NEERAJ, R. S., “Trade Rules for the Digital Economy: Charting New Waters at the WTO”, *World Trade Review*, vol. 18, n. S1, 2019, pp. S121–S141.
- NEUFELD, C. L., “The WTO and Direct Taxation: Direct Tax Measures and Free Trade”, *Harvard International Law Journal*, vol. 59, n. Spring, 2018.
- NEVEN, D.; TRACHTMAN, J. P., “Philippines – Taxes on Distilled Spirits: Like Products and Market Definition”, *World Trade Review*, vol. 12, n. 2, 2013, pp. 297–329.

- NEVILLE, JR., M. K., “The WTO Status of the Proposed U.S. Destination-Based Cash-Flow Tax”, *Journal of International Taxation*, vol. 28, n. 4, 2017, pp. 1-25.
- NEVILLE, M. K., “Customs Valuation Precepts”, *Journal of International Taxation*, vol. 28, n. 7, 2017, pp. 19–21.
- NÍ GHIOLLARNÁTH, C., *Renewable energy tax incentives and WTO law: irreconcilably incompatible?*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen, 2011.
- NIEMINEN, M., “The Scope of the Commission’s Digital Tax Proposals”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n. 11, 2018, pp. 1–12.
- NOETH, K., “Taxation To Control Tobacco In Developing States”, in Nathalie Bernasconi-Osterwalder, John H. Jackson, Edith Brown Weiss (eds.) *Reconciling Environment and Trade*, Brill, 2008, pp. 103–136.
- NOGUEIRA, J. F. P., “GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD’s Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market”, *World Tax Journal*, vol. 12, n. 3, 2020.
- NOGUEIRA, J. F. P., “The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo”, *International Tax Studies*, vol. 2, n. 1, 2019.
- NOVAK, K. L.; THOMAS, M. P.; LOWELL, C. H., “Treatment of Intangibles under New US Tax Regime”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 25, n. 4, 2018, pp. 1-8.
- NOVIKOV, A., “WTO Law: VAT/GST vs. Direct Taxes”, in Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steindl (eds.) *Global trends in VAT/GST and direct taxes*, LLM, International Tax Law ; Linde, Vienna : Wien, 2015 (Series on international tax law).
- NOVY, Z., “Evolutionary Interpretation of International Treaties”, in Alexander J. Bělohávek, Naděžda Rozehnalová (eds.) *Application and interpretation of international treaties*, LexLata, The Netherlands, 2017 (Czech yearbook of international law), pp. 205–240.
- NUNES, A. J. A., “Discurso de incorporación como Doutor honoris causa da Universidade de Valladolid”, *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. 94, n. 2, 2018, pp. 1483–1514.
- NUNES, A. J. A., *Neoliberalismo e Direito Humanos*, Editorial Caminho, Lisboa, 2003.
- NUNES, A. J. A., *Noção e objecto da economia política*, Almedina, Coimbra, 2013.
- NUNES, A. J. A., “Reflexão sobre a Economia Política. Recordando a Lição do Doutor J. J. Teixeira Ribeiro’s Lesson”, *Boletim de Ciencias Economicas*, vol. 60, 2017, pp. 9–58.
- OATS, L.; MILLER, A.; MULLIGAN, E., *Principles of international taxation*, Sixth edition, Bloomsbury Professional, Haywards Heath, West Sussex, 2017.
- OBERSON, X., *Taxing Robots*, Edward Elgar Publishing, 2019.
- OBERSON, X., “Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots”, *World Tax Journal*, vol. 9, n. 2, 2017, pp. 247–261.

- OBRADOVIC, L., “The role of bilateral and regional trade agreements in the modernisation of taxation and revenue policy in developing economies”, *World Customs Journal*, vol. 6, n. 2, 2012, pp. 73–91.
- OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, 2015.
- OECD, *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD, 2013.
- OECD, “Commentary on Article 24”, in *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, pp. 407–428.
- OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, Paris, 2015.
- OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue.*, OECD Publishing, Paris, 1998.
- OECD, *Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings - Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, Paris, 2018.
- OECD, *Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes - Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, Paris, 2019.
- OECD, *Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD, Paris, 2017.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD, 2017.
- OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations: July 2017*, OECD, Paris, 2017.
- OECD, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, 2019.
- OECD, *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two*, OECD Publishing, 2019.
- OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD Publishing, 2020, data de consulta 1 junho 2020, in <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>.
- OECD, *Tax challenges arising from digitalisation - interim report 2018: inclusive framework on BEPS*, OECD Publishing, 2018.
- OHASHI, H., *Does Japanese Liquor Taste Different?*, The Research Institute of Economy, Trade and Industry, Tokyo, 2010, pp. 1-22.
- OLIVA, S., “The interface between Tax and Regulations in the Financial Sector”, in Raffaele Petrucci, Karoline Spies (eds.) *Tax policy challenges in the 21st century*, Linde, Wien, 2014 (Series on international tax law), pp. 221–248.

- OLSEN, M., “GATS - National Treatment and Taxation”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 103–122.
- ORAKHELASHVILI, A., “Article 30 of the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties: Application of the Successive Treaties Relating to the Same Subject-Matter”, *ICSID Review - Foreign Investment Law Journal*, vol. 31, n. 2, 2016, pp. 344–365.
- ORAVA, S., “Potencial WTO Claims in Response to Countermeasures under the OECD’s Recommendations Applicable to Alleged Tax Havens”, in Rajiv Biswas, Commonwealth Secretariat (eds.) *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*, Commonwealth Secretariat, London, 2002.
- ORZECZOWSKI, W. P., *Border Tax Adjustments and Fundamental Tax Reform*, Washington, D.C.
- OWENS, J.; TURCAN, L.; KOLLMANN, J.; MAJDANSKA, A.; SABNIS, S., “What Can the Tax Community Learn from Dispute Resolution Procedures in Non-Tax Agreements?”, *Bulletin for International Taxation*, 2015, pp. 1-13.
- OWENS, J.; ZHAN, J. X., “Introduction to the Special Issue Trade, investment and taxation: policy linkages”, *Transnational Corporations Review / Kuaguo Gongsi*, vol. 25, n. 2, 2018, p. 8.
- OZAI, I., “Institutional and Structural Legitimacy Deficits in the International Tax Regime”, *World Tax Journal*, vol. 12, n. 1, 2020, pp. 1–14.
- PALMITESSA, E., “The Major Players in Recent and Future Tax Policy”, in Raffaele Petruzzi, Karoline Spies (eds.) *Tax policy challenges in the 21st century*, Linde, Wien, 2014 (Series on international tax law), pp. 27–60.
- PANKIV, M., *Contemporary application of the arm’s length principle in transfer pricing*, IBFD, Amsterdam, 2017.
- PARADA, L., “The Unified Approach Under Pillar 1: An Early Analysis”, *Tax Note International*, 2019, pp. 983–989.
- PARK, W., “Arbitration and the Fisc: NAFTA’s «Tax Veto»”, *Chicago Journal of International Law*, vol. 2, n. 1, 2001.
- PATE, B., “Arbitration Procedures in International Tax Law: Arbitration Convention - Double Tax Convention - WTO”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 573–597.
- PAUWELYN, J., *Conflict of norms in public international law: how WTO law relates to other rules of international law*, Cambridge University Press, Cambridge, UK ; New York, 2003.
- PAUWELYN, J., “How to Win a World Trade Organization Dispute Based on Non-World Trade Organization Law?”, *Journal of World Trade*, 2003, pp. 997–1030.
- PAUWELYN, J., *Interplay between the WTO Treaty and Other International Legal Instruments and Tribunals: Evolution after 20 Years of WTO Jurisprudence*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2016, data de consulta 7 novembro 2018, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2731144>.

- PAUWELYN, J., *Is it International Law or Not and Does it Even Matter?*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2012, data de consulta 7 novembro 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=1950068>.
- PAUWELYN, J., “Sources of International Trade Law”, in Samantha Besson, ean d’Aspremont (eds.) *The Oxford Handbook of the Sources of International Law*, Oxford University Press, Oxford ; New York, NY, 2017.
- PAUWELYN, J., “The application on non-WTO rules of International Law in WTO disputes settlement”, in Patrick F. J. Macrory, Arthur Edmond Appleton, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization: legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005, pp. 1405–1425.
- PAUWELYN, J., “The Rule of Law Without the Rule of Lawyers? Why Investment Arbitrators Are from Mars, Trade Adjudicators from Venus”, *American Journal of International Law*, vol. 109, n. 4, 2015, pp. 761–805.
- PAUWELYN, J., “The Use of Experts in WTO Dispute Settlement”, *International & Comparative Law Quarterly*, vol. 51, n. 2, 2002, pp. 325–364.
- PAUWELYN, J., “WTO Dispute Settlement Post 2019: What to Expect?”, *Journal of International Economic Law*, vol. 22, n. 3, 2019, pp. 297–321.
- PAUWELYN, J.; GUZMAN, A. T.; HILLMAN, J. A., *International trade law*, Third edition, Wolters Kluwer, New York, 2016.
- PAUWELYN, J.; SALLES, L. E., “Forum Shopping before International Tribunals: (Real) Concerns, (Im)Possible Solutions”, *Cornell International Law Journal*, vol. 42, n. 1, 2009, pp. 77-118.
- PAUWELYN, J.; ZHANG, W., “Busier than Ever? A Data-Driven Assessment and Forecast of WTO Caseload”, *Journal of International Economic Law*, vol. 21, n. 3, 2018, pp. 461–487.
- PEJKOV, V., “Changes in the Legal Order of the United States after FSC and ETI decisions and conformity with WTO Law of the New Regulations”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 333–358.
- PEÑA, D. R., *Aspectos tributarios de la OMC y solucion de controversias. Nociones generales com um enfoque jurídico.*, Instituto Colombiano de Estudios Fiscales, Medellín - Colombia, 2016.
- PENG, C. (XUE); SCHUCH, J., “Chapter 1: The Relevance of the Preamble for Treaty Entitlement”, in Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.) *Tax teaty entitlement*, IBFD, Amsterdam, 2019 (European and International Tax Law and Policy Series).
- PENTEADO NETO, P., *International trade subsidy rules and tax and financial export incentives: from limitations on fiscal sovereignty to development-inducing mechanisms*, AuthorHouse, Bloomington, IN, 2012.
- PEREIRA, P. R., “O principio da não discriminação tributária no direito internacional e no direito europeu”, in *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Carlos Pamplona Corte-Real*, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 775–814.

- PÉREZ GAUTRIN, C., “US Tax Cuts and Jobs Act: Part 2 – The Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n. 3, pp. 1-12.
- PERROU, K., “Dispute resolution and taxpayer participation”, in *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 541–561.
- PERROU, K., *Taxpayer participation in tax treaty dispute resolution*, IBFD, Amsterdam, 2014.
- PETERSMANN, E.-U., “How to Reconcile Health Law and Economic Law with Human Rights? Looking for Hercules in the WTO Appellate Body”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 39–57, data de consulta 21 julho 2019.
- PETRITZ, M., “National Report Austria”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation).
- PETRUZZI, R.; BURIK, S., “Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?”, *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 72, n. 4/Special Issue, 2017, data de consulta 20 março 2019.
- PFUMORODZE, J., “WTO remedies and developing countries”, *Journal of International Trade Law & Policy*; Bingley, vol. 10, n. 1, 2011, pp. 83–98.
- PIERON, A.; SCHUEREN, P. V.; DURANT, M.; GERAETS, D., “Digital Taxation in Europe: State of Play”, *Journals of Tax Analysts*, 2018, pp. 1-9.
- PIGOU, A. C., *The Economics of Welfare*, Macmillan, London, 1920.
- PINETZ, E.; SCHAFFER, E. (eds.), *Limiting base erosion*, Linde, Wien, 2017.
- PIRES, A. R., “A Retenção de Mercadorias pelas Autoridades Aduaneiras no Brasil”, in Heleno Tôrres, Welber Oliveira Barral (eds.) *Comércio internacional e tributação*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2005, pp. 329–346.
- PIRES, R. C., *Manual de direito internacional fiscal*, Almedina, Coimbra, 2018.
- PIRLOT, A., “Don’t blame it on WTO law: An analysis of the alleged WTO law incompatibility of Destination-Based Taxes”, *Florida Tax Review*, vol. 23, n. 1, 2019, pp. 432–494.
- PIRLOT, A., *Environmental border tax adjustments and international trade law: fostering environmental protection*, Edward Elgar Pub, Northampton, MA, 2017.
- PIRLOT, A., “Environmental border tax adjustments (BTAs): a forgotten history”, in Larry Kreiser, Mikael Andersen, Birgitte Olsen, Stefan Speck, Janet Milne, Hope Ashiabor (eds.) *Environmental Pricing*, Edward Elgar Publishing, 2015, pp. 147–160.
- PIRLOT, A., *Environmental vs. Traditional Border Tax Adjustments: Combating Global Environmental Challenges Through Tax Law*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2015, data de consulta 30 maio 2019, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2560890>.

- PIRLOT, A., “The WTO as Tax Scarecrow?”, Centre for Business Taxation, 2018, data de consulta 4 fevereiro 2019, in <http://business-taxation.sbsblogs.co.uk/2018/12/18/the-wto-as-tax-scarecrow/>.
- PISTONE, P., “La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale”, *Revista Trimestrale di Diritto Tributario*, vol. 2, 2016, pp. 395–439.
- PISTONE, P.; ANDRADE, B.; TURINA, A., “OECD - The OECD Public Consultation Document “Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two”: An Assessment”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n. 2, 2020.
- PISTONE, P.; BRAUNER, Y., “United States/European Union - The European Union and the United States: The Good Old Tax “Frenemies” in the Shadows of Reforms - IBFD”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, n. 6a/Special Issue, 2017, pp. 61–70.
- PISTONE, P.; NOGUEIRA, J. F. P.; ANDRADE, B.; TURINA, A., “The OECD Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”: An Assessment”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n. 1, 2020.
- PISTONE, P.; ROELEVELD, J. J.; HATTINGH, J.; NOGUEIRA, J. F. P.; WEST, C., *Fundamentals of taxation: an introduction to tax policy, tax law, and tax administration*, IBFD, Amsterdam, 2019.
- PISTONE, P.; SZUDOCZKY, R., “Coordination of Tax Laws and Tax Policies in the EU”, in Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.) *Introduction to European tax law on direct taxation*, Linde, Wien, 2018, pp. 35–59.
- PISTONE, P.; WEBER, D. M. (eds.), *Non-discrimination in tax treaties: selected issues from a global perspective*, IBFD Publications, Amsterdam, The Netherlands, 2016.
- PITA GRANDAL, A. M., “The Concept of Special Tax Zones”, in Antti Laukkanen, Pasquale Pistone, Jan Goede (eds.) *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, Netherlands, 2019.
- PITSCHAS, C.; SCHLOEMANN, H., “WTO Customs Valuation Agreement: Customs Value of Goods Imported as Gifts”, *Global Trade & Customs Journal*, vol. 8, 2013, pp. 2-11.
- PITSILIS, G. J.; STOUGIANNOU, K. I., “National Report Greece”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 341–380.
- POPA, L. E., *Patterns of Treaty Interpretation as Anti-Fragmentation Tools: A Comparative Analysis with a Special Focus on the ECtHR, WTO and ICJ*, 1st ed., Springer, Heidelberg, 2018.
- PORTAL CONTÁBIL SC, “OMC mantém parte da condenação ao Brasil por programas de incentivo à indústria”, data de consulta 6 maio 2020, in <https://portalcontabilsc.com.br/noticias/omc-mantem-parte-da-condenacao-ao-brasil-por-programas-de-incentivo-a-industria/>.
- PORTER, E., “Don’t Fight the Robots. Tax Them.”, *The New York Times*, 2019, Late Edition-Final, pp. 1-5.

- PORTERFIELD, M. C., “Border Adjustments for Carbon Taxes. PPMs and the WTO”, *University of Pennsylvania Journal of International Law*, vol. 41, n. 1, 2019, pp. 1-41.
- PORTO, M. C. L., *Economia: Um Texto Introdutório*, 4, Almedina, Coimbra, 2017.
- PORTO, M. C. L., *Teoria da Integração e Políticas da União Europeia face aos desafios da globalização*, 5, Almedina, Coimbra, 2017.
- PORTO, M. L., “O Regresso do Protecionismo; Novos Argumentos a seu favor”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LXII, 2019, pp. 21–44.
- PORTO, M. L.; LAVOURAS, M. M., “Novos paradigmas da intervenção pública, face às exigências da economia : o caso dos monopólios naturais”, in *Estudos em homenagem a Rui Machete*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 585–617.
- POSNER, R. A., “The new institutional economics meets law and economics”, *Journal of Institutional and Theoretical Economics (JITE)*, vol. 149, n. 1, 1993, (Transaction cost economics), pp. 73–78.
- PUGEL, T. A., *Economía internacional*, McGraw-Hill Interamericana, España, 2004.
- PWC, “A white paper analyzing the EU’s 2018 proposed digital services tax (interim measure) under WTO law”, 2019.
- QIN, J. Y., “Reforming WTO Discipline on Export Duties: Sovereignty over Natural Resources, Economic Development and Environmental Protection”, *Journal of World Trade*, vol. 46, n. 5, 2012, pp. 1147–1190.
- QIN, J. Y., “The Challenge of Interpreting ‘WTO-PLUS’ Provisions”, *Journal of World Trade*, vol. 44, n. 1, 2010, pp. 127–172.
- QUELHAS, J. M., “Do Impasse no Sistema Europeu de Seguro de Depósitos”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 59, 2016, pp. 393–432.
- QUELHAS, J. M., “Especificidades e Vicissitudes do Mecanismos de Resolução Bancária em Portugal. Do Memorando de Entendimento de 2011 à Diretiva 2014/59/UE e ao Regulamento (UE) No. 806/2014”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 57, n. 3, 2014, pp. 2765–2818.
- QUELHAS, J. M. G. S., “Nótulas sobre a reforma do sector bancário da União Europeia após a crise financeira de 2007”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 56, 2013, pp. 473–549.
- QUELHAS, J. M. G. S., “High-frequency trading (HFT)”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 58, 2015, pp. 369–400.
- QUELHAS, J. M. G. S., “Sobre a criação do Comité Europeu do risco sistémico”, in Antonio José Avelã Nunes, Luis Pedro Cunha, Maria Inês de Oliveira Martins (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Aníbal de Almeida*, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, pp. 877–900.
- QUELHAS, J. M. G. S., *Sobre as crises financeiras, o risco sistémico e a incerteza sistemática: dissertação de doutoramento em ciências jurídico-económicas, na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Almedina, Coimbra, 2012.

- QUICK, R.; LAU, C., “Environmentally Motivated Tax Distinctions and WTO Law The European Commission’s Green Paper on Integrated Product Policy in Light of the ‘Like Product-’ and ‘PPM-’ Debates”, *Journal of International Economic Law*, vol. 6, n. 2, 2003, pp. 419–458.
- QURESHI, A. H., “Coherence in the Public International Law of Taxation: Developments in International Taxation and Trade and Investment Related Taxation”, *Asian Journal of WTO & International Health Law & Policy*, vol. 10, 2015, pp. 193–222.
- QURESHI, A. H., *Interpreting WTO agreements: problems and perspectives*, Second edition, Cambridge University Press, New York, 2015.
- QURESHI, A. H., “Trade-Related Aspects of International Taxation”, *Journal of World Trade*, vol. 30, n. 2, 1996, pp. 161–194.
- QURESHI, A. H.; SASSI, A., “United States Tax Subsidies under DISC, FSC and ETI Legislation within the Framework of the WTO”, *Commonwealth Trade Hot Topics*, n. 13, 2002.
- RADOVANOVIĆ, V., “Free movement of Good and Prohibition of Discriminatory Taxation under EC and WTO Law”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 433–456.
- RAMIREZ, G., “Argentina/Panama/OECD/WTO - World Trade Organization Finding on Anti-Avoidance Measures to Counter Foreign Preferential Tax Regimes versus the Free Flow of Capital and Investment”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, n. 2, 2017.
- RAMOS, T. M. C. M. DE A. M., “Compras públicas ecológicas : a internalização de externalidades ambientais negativas na política europeia de contratos públicos”, 2015, Universidade de Coimbra, Coimbra.
- RASLAN, R. A. A., “Green Subsidies and WTO Trade Rules: A ‘Conflict of Values’ or A ‘Conflict of Norms?’”, *Journal of World Trade*, 2018, pp. 917–942.
- REIMER, E., “Steuerrechtliche Bezüge der völkerrechtlichen Meistbegünstigungspflichten”, in Axel Cordewener, Stefan Enchelmaier, Clemens Philipp Schindler, Siegbert Alber (eds.) *Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten: mit Diskussionsbeiträgen eines Münchener Symposions*, Beck, München, 2006 (Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht), pp. 41–75.
- REIMER, E.; RUST, A.; VOGEL, K. (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Fourth edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2015.
- REIS, F. N., *Subsídios na OMC. As limitações impostas aos governos na sua política industrial pelas regras do ASMC e pela jurisprudência da OMC*, Jurua Editora, Curitiba, 2008.
- RESCH RICHARD XENOPHON, “Tax Treaty Interpretation and Authentic Languages Lessons from Polish Case Law”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 470–481.
- RHODES, M., “US Foreign Sales Corporations, export Tax Credits and the WTO”, in Nicholas Perdakis, Robert Read (eds.) *The WTO and the regulation of international trade: recent*

- trade disputes between the European Union and the United States, Elgar, Cheltenham, 2005, pp. 177–189.
- RIXEN, T.; ROHLFING, I., “The Institutional Choice of Bilateralism and Multilateralism in International Trade and Taxation”, *International Negotiation*, vol. 12, n. 3, 2007, pp. 389–414.
- ROBERTSON, D., “Export Processing Zones and the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures”, in Rajiv Biswas (ed.) *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*, Commonwealth Secretariat, London, 2002, pp. 198–206.
- “Robot tax will only impede national competitiveness”, , data de consulta 18 abril 2019, in <https://www.therobotreport.com/robot-tax-impede-competitiveness/>.
- ROBRA, K., *Welthandelsrechtliche Aspekte der internationalen Besteuerung aus europäischer Perspektive*, Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, Institut für Wirtschaftsrecht, Halle, 2005.
- ROCHA, S. A., *Interpretation of double taxation conventions: general theory and Brazilian perspective*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2009.
- ROCHOLL, N. E. K., “OMC e matéria tributária: Análise da valoração aduaneira, jurisprudência e controvérsias”, *Ambito Juridico.com.br*, 2010.
- RODRIGUEZ CUADROS, M. A., “The Non-discrimination Principle and VAT: Rules of Thumb for Trade and Tax Policy-Makers”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 11, n. 2, 2016, pp. 62–70.
- RODRÍGUEZ CUADROS, M. A., “Transfer Pricing and Customs Valuation of Know-How Transfer Agreements”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 25, n. 6, 2018, pp. 476–480.
- ROESSLER, F., “Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages (DS308) Prepared for the ALI Project on the Case Law of the WTO”, *World Trade Review*, vol. 8, n. 1, 2009, pp. 25–30.
- ROGERS-GLABUSH, J.; INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (eds.), *IBFD international tax glossary*, Seventh revised edition, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2015.
- ROHATGI, R., “How Double Taxation Arises - The Role of Domestic Tax Systems”, in Roy Rohatgi *on International Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2018.
- ROSEMBLOOM, H. D.; SHAHEEN, F., “The BEAT and the Treaties”, *Tax Notes International*, 2018, pp. 53-63.
- ROSEMBUJ, T., “Climate Change and the New Green Deal”, *Rivista Giuridica AmbienteDiritto.it*, vol. 4, 2019, pp. 1–21.
- ROSEMBUJ, T., *El Impuesto Digital*, El Fisco, Barcelona, 2015.
- ROSEMBUJ, T., *Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio*, Primera Edición, Editorial el Fisco, Barcelona, 2007.

- ROSEMBUJ, T., “Taxes and the World Trade Organization”, *Intertax*, vol. 35, n. 6, 2007, pp. 348–365.
- ROSENBLOOM, H. D., “What’s Trade Got To Do With It?”, *Tax Law Review*, vol. 49, n. 593, 1994, pp. 593-598.
- ROSENBLOOM, H. D.; NOKED, N. S.; HELAL, M. S., “The unruly world of tax: A proposal for an international tax cooperation forum”, *Florida Law Review*, vol. 15, n. 57, 2014.
- ROSENOW, S.; O’ SHEA, B. J., *A handbook on the WTO customs valuation agreement*, Cambridge University Press, Cambridge ; New York, 2010.
- RUBINI, L., “III.19 Rules on Subsidies”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 389–393.
- RUBINI, L., “Subsidies for emissions mitigation under WTO law”, in Geert van Calster (ed.) *Research handbook on environment, health and the WTO*, Elgar, Cheltenham, 2013 (Research handbooks on the WTO), pp. 561–635.
- RUBINI, L., *The definition of subsidy and state aid: WTO and EC law in comparative perspective*, Oxford Univ. Press, Oxford, 2009.
- RUDDIGKEIT, D., *Border Tax Adjustment an der Schnittstelle von Welthandelsrecht und Klimaschutz vor dem Hintergrund des Europäischen Emissionszertifikatehandels*, Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, Institut für Wirtschaftsrecht, Halle, 2009.
- RUST, A., “Article 24. Non-discrimination”, in Ekkehart Reimer, Alexander Rust, Klaus Vogel (eds.) *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Fourth edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2015.
- SACERDOTI, G., “Multilateralismo in crisis? L’Organizzazione mondiale del Commercio di fronte alla SFIDA di Trump”, *Diritto del Commercio Internazionale*, vol. 32.2, 2018, pp. 385–395.
- SACERDOTI, G., “Taxation issues under the GATT in the WTO Appellate Body Jurisprudence”, in VI Annual GREIT Conference on European and International Taxation, 2012.
- SACERDOTI, G., “Taxation Issues under the GATT in the WTO Appellate Body Jurisprudence”, in Daniel Sarmiento, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de l’Hotellerie-Fallois, *International Bureau of Fiscal Documentation* (eds.) *Litigating EU tax law in international, national and non-EU national courts*, IBFD, Amsterdam, 2014.
- SADOWSKY, M., *Droit de l’OMC, droit de l’Union européenne et fiscalité directe*, Larcier, Bruxelles, 2013.
- SALAZAR ALVAREZ, L.; ALARCÓN RUEDA, N.; GÓMEZ AVENDAÑO, J. A.; JARAMILLO QUINTERO, T., “WTO Law & Environmental policies : consistency of eco-labels, carbon taxes and green subsidies under WTO provisions”, 2018, data de consulta 18 julho 2020, in <http://repository.javeriana.edu.co/handle/10554/37939>.
- SALEHIFAR, A., “The Overlap between Dispute Settlement Mechanisms in World Trade Organization Agreements and Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 72, n. 12, 2019, pp. 51–56.

- SALVATORE, D., *Economía internacional*, Prentice Hall Hispanoamericana, México, D.F., 1999.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 418, 2018, pp. 5–36.
- SANTIAGO, B. V., *O princípio da não-discriminação no cruzamento do direito fiscal internacional com o direito fiscal comunitário*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2009.
- SANTIAGO, I. M., “Free Competition: How Tax Evasion and Tax Competition Distort Markets - The Brazilian Perspective”, *Intertax*, vol. 38, n. 3, 2010, pp. 170–176.
- SANTIAGO, I. M., “Regras tributárias do Gatt e da OMC têm aplicação direta no Brasil”, *Consultor Jurídico*, 2015, data de consulta 17 fevereiro 2018.
- SANTOS TOMAZELA, R., “US Tax Reform: The Potential Tax Implications for Brazilian Taxpayers”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, n. 6a/Special Issue, 2017.
- SASSI, F.; BELLONI, A.; COPOBIANCO, C.; ALEMANNI, A., “Taxation and Economic Incentives on Health-Related Commodities: Alcohol, Tobacco and Food”, in Alberto Alemanno, Amandine Garde (eds.) *Regulating Lifestyle - Europe, Alcohol, Tabacoo and Unhealthy Diets*, Cambridge University Press, Cambridge, 2015 (Les Cahiers de Recherche).
- SAUVÉ, P.; SOPRANA, M., “Disciplining Service Sector Subsidies: Where Do We Stand and Where Can We (Realistically) Go?”, *Journal of International Economic Law*, 2018, data de consulta 23 julho 2018, in <https://academic-oup-com.proxy.uba.uva.nl:2443/jiel/advance-article/doi/10.1093/jiel/jgy030/5049106>.
- SAUVÉ, P.; SOPRANA, M., *Learning by Not Doing: Subsidy Disciplines in Services Trade*, Geneva, 2015.
- SAWYER, A. J., “Developing an international (world) tax organisation for administering binding rulings and APAs - the way forward”, *Australian tax forum.*, vol. 21, n. 2, 2006, pp. 287–330.
- SAYEB, F. M., “The dispute settlement body and the GATS”, in *The WTO dispute settlement mechanism*, Springer, New York, NY, 2019, pp. 215–226.
- SCALERA, J. E., *Negotiating membership in the WTO and the EU: the politics of accession*, Routledge, Taylor & Francis Group, London ; New York, 2017.
- SCHEFER, K. N., “Gains from Trade - How WTO Could Affect Members’ Efforts to Fight Obesity by Encouraging Physical Activity”, *Asian Journal of WTO & International Health Law & Policy*, vol. 10, 2015, pp. 79–113.
- SCHERER, F. M.; WATAL, J., “Post-TRIPS Options for Access to Patented Medicines in Developing Nations”, *Journal of International Economic Law*, vol. 5, n. 4, 2002, pp. 913–939.
- SCHIPPERS, M., “ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?”, *EC Tax Review*, 2019, pp. 32–42.

- SCHIUSTERREITER, R., “The role of Tax in Addressing Climate Change”, in Raffaele Petruzzi, Karoline Spies (eds.) *Tax policy challenges in the 21st century*, Linde, Wien, 2014 (Series on international tax law), pp. 191–220.
- SCHJELDERUP, G.; WEICHENRIEDER, A. J., “Trade, Multinationals, and Transfer Pricing Regulations”, *The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d’Economie*, vol. 32, n. 3, 1999, p. 817-834.
- SCHLATZER, I., *The WTO and other non-tax treaties: aspects of Taxation*, VDM, Müller, Saarbrücken, 2005.
- SCHOLES, M. S.; WOLFSON, M. A.; ERICKSON, M. M.; HANLON, M. L.; MAYDEW, E. L.; SHEVLIN, T., *Taxes and business strategy: a planning approach*, Fifth edition, Pearson, Boston, 2015.
- SCHÖN, W., “Destination-Based Income Taxation and WTO Law: Note”, in *Practical problems in European and international tax law: essays in honour of Manfred Mössner*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 429–452.
- SCHÖN, W., “III.70 National Sovereignty and Taxation”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 507–510.
- SCHÖN, W., “One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Intertax*, vol. 47, n. 12, 2019, pp. 1003–1022.
- SCHÖN, W., “Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Bulletin for international Taxation (IBFD-Bulletin)*, 2018, pp. 278–292.
- SCHÖN, W., “Transfer pricing - Business Incentives, International Taxation and Corporate Law”, in Wolfgang Schön, Kai A. Konrad (eds.) *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Springer Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg, 2012, pp. 47–67.
- SCHÖN, W., “World Trade Organization law and tax law”, *Bulletin for international taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 58, n. 7, 2004, pp. 283–296.
- SCHOUERI, P. L., “Conflicts of international legal frameworks in the area of harmful tax competition: the modified Nexus approach”, 2018, *Wirtschaftsuniversität Wien | Department für Öffentliches Recht und Steuerrecht | Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht*, Wien.
- SCHOUERI, P. L., “The OECD’s approach to IP-boxes as a norm: hard, soft or half-baked”, *British Tax Review*, n. 4, 2017, pp. 438–452.
- SCHREIBER, S. P., “Proposed regs. govern tax on base-erosion payments”, *Journal of Accountancy*, 2018, data de consulta 22 novembro 2018.
- SCHWARZ, J., *Schwarz on tax treaties*, Third edition, CCH, Kingston-upon-Thames, Surrey, 2013.
- SCHYLE, M., “Most Favoured National Treatment in Tax Matters in GATT”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 73–102.

- SCOTT, N., “The WTO Appellate Body’s report on Japan - taxes on alcoholic beverages: building the foundation for international trade rules”, *International Trade Law and Regulations*, vol. 55, n. 3, 1997.
- SEELKOPF, L.; LIERSE, H.; SCHMITT, C., “Trade liberalization and the global expansion of modern taxes”, *Review of International Political Economy*, vol. 23, n. 2, 2016, pp. 208–231.
- SEWALK, S., “A Carbon Tax with Reinvestment Is WTO Compatible”, *Fordham Environmental Law Review*, vol. 25, n. 2, 2014, pp. 338–392.
- SHADIKHODJAEV, S., *Retaliation in the WTO dispute settlement system*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands : Frederick, MD, 2009.
- SHAFFER, G., “How the WTO shapes the regulatory state”, in Francesca Bignami, David Zaring (eds.) *Comparative Law and Regulation*, Edward Elgar Publishing, 2016, pp. 447–479.
- SHAFFER, G., *How the WTO Shapes the Regulatory State*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2014, data de consulta 19 fevereiro 2017, in <https://papers.ssrn.com/abstract=2480664>.
- SHAFFER, G.; ELSIG, M.; PUIG, S., “The extensive (but fragile) authority of the WTO Appellate Body”, *Law and Contemporary Problems*, vol. 79, n. 1, 2016, pp. 237-273.
- SHAFFER, G.; WOLFE, R.; LE, V., “Can Informal Law Discipline Subsidies?”, *Journal of International Economic Law*, vol. 18, n. 4, 2015, pp. 711–741.
- SHAHEEN, F., “International Tax Neutrality: Reconsiderations”, *Virginia Tax Review*, vol. 27, 2007, p. 203.
- SHALLUE, J. J., “An analysis of foreign sales corporations and the European Communities’ four billion-dollar retaliation”, *Denver Journal of International Law and Policy*, vol. 31, n. 2, 2002, pp. 179-221.
- SHARMA, S., “The Interaction of Mutual Agreement Procedures and Art. XXII: 3 GATS”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 551–572.
- SHAVIRO, D., “Goodbye to All That? A Requiem for the Destination-Based Cash Flow Tax”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n. 4/5, 2018.
- SHAXSON, N., “Ten reasons why the Destination Based Cash Flow Tax is a terrible idea”, Tax Justice Network, data de consulta 15 setembro 2019, in <https://www.taxjustice.net/2019/03/19/ten-reasons-why-the-destination-based-cash-flow-tax-is-a-terrible-idea/>, <https://www.taxjustice.net/2019/03/19/ten-reasons-why-the-destination-based-cash-flow-tax-is-a-terrible-idea/>.
- SHELDON, I., “Economic and Legal Analysis of Climate Policy and Border Tax Adjustments: Federal vs. State Regulation”, *Ohio State Law Journal*, vol. 79, n. 4, 2018, pp. 781–800.
- SHEPPARD, L. A., “United States / European Union / Luxembourg / Ireland News Analysis: Transatlantic Tax Planning Tips”, *Journal of Tax Analysts*, 2018, p. 1-4.

- SHIH, W.-C., “Taiwan’s Climate Change Mitigation Policies and Their Potential Interaction with the WTO Rules: Focusing on Economic Incentive Measures”, in Deok-Young Park (ed.) *Legal Issues on Climate Change and International Trade Law*, Springer International Publishing, Cham, 2016, pp. 109–129, data de consulta 25 janeiro 2019, .
- SHIH, W.-C., “The Border Tax Adjustment Provisions of the GATT/WTO and Their Implications on the Design of Energy and Carbon Tax”, *International trade and Business Law Review*, vol. 14–84, 2011, pp. 53-84.
- SHIN, W.; LEE, W., “Legality of R&D Subsidies and Its Policy Framework under the World Trading System: The Case of Civil Aircraft Disputes”, *STI Policy Review*, vol. 4, n. 1, 2013, pp. 27–53.
- SIFONIOS, D., *Environmental Process and Production Methods (PPMs) in WTO Law*, vol. 3, Springer International Publishing, Cham, 2018.
- SIFONIOS, D.; SIFONIOS, D., “National Treatment”, in *Environmental Process and Production Methods (PPMs) in WTO Law*, vol. 3, Springer International Publishing, Cham, 2018, pp. 85–155.
- SILVA, B. F. A., *The impact of tax treaties and EU law on group taxation regimes*, Kluwer Law International B. V, Alphen aan den Rijn, 2016.
- SILVA, E. M. C. E., “Os benefícios tributários do programa Inovar-Auto e os princípios da Nação Mais Favorecida e do Tratamento Nacional: uma análise dos argumentos dos Painéis atualmente em curso contra o Brasil no Órgão de Solução de Controvérsias da OMC.”, *Revista de Direito Internacional*, vol. 13, n. 3, 2017.
- SILVA, E. M. DE C. E., “Predetermined Margins in the Brazilian Transfer Pricing Rules and their compatibility (or not) with the World Trade System”, *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 39, 2018, pp. 121–137.
- SILVEIRA, R. M. DA, *Tributação e concorrência*, Instituto Brasileiro de Direito Tributário : Quartier Latin, São Paulo, SP, 2011.
- SINDICO, F., *Climate Taxes and the WTO: Is the Multilateral Trade Regime a Further Obstacle for Efficient Domestic Climate Policies?*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2007, data de consulta 25 julho 2020, in <https://papers.ssrn.com/abstract=1006014>.
- SINGH, C., “Non-Discrimination in Tax Matters in the GATT - National Treatment”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 49–71.
- SINGH, G., *Subsidies in the Context of the WTO’s Free Trade System: A Legal and Economic Analysis*, 1st, Springer, New York, NY, 2017.
- SINGH, G., *Subsidies in the context of the WTO’s free trade system: a legal and economic analysis*, Springer, Cham, 2017.
- SLEMROD, J. B., “Free trade taxation and protectionist taxation”, *International Tax and Public Finance*, vol. 2, n. 3, 1995, pp. 471–489.

- SLEMROD, J. B.; AVI-YONAH, R. S., “(How) Should Trade Agreements Deal with Income Tax Issues?”, *Tax Law Review*, vol. 55, 2002, pp. 533–554.
- SLOTBOOM, M. M., “Do Different Treaty Purposes Matter for Treaty Interpretation? The Elimination of Discriminatory Internal Taxes in EC and WTO Law”, *Journal of International Economic Law*, vol. 4, n. 3, 2001, pp. 557–579.
- SLOTBOOM, M. M., “Subsidies in WTO Law and in EC Law Broad and Narrow Definitions”, *Journal of World Trade*, 2002, pp. 517–542.
- SMITH, A., *The wealth of nations*, Thrifty Books, Blacksburg, VA, 1776.
- SOKOLIANSKYI, G., “Prohibition of the Discriminatory Income Tax Measures under WTO Law”, 2013, Lund University, Lund, data de consulta 6 outubro 2017, in <http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/3801147>.
- SOLÓRZANO URETA, S., “National Report Mexico”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wein, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 479–494.
- SOPRANO, R., “The Principle of Effectiveness in the Interpretation of the Protocol of Accession of China to the World Trade Organization: Market Economy Considerations in Anti-Dumping Investigations”, *Legal Issues of Economic Integration*, 2019, pp. 29–52.
- SOPRANO, R., *WTO trade remedies in international law: their role and place in a fragmented international legal system*, Routledge, Abingdon, Oxon ; New York, NY, 2019.
- SOUSA, C. M. DE, *O regime da Patent Box: em destaque, o caso português*, Almedina, Coimbra, 2019.
- SOUZA DE MAN, F., *Taxation of services in treaties between developed and developing countries: a proposal for new guidelines*, IBFD Publications, Amsterdam, 2017.
- SOUZA, J. DA L. DE, “Tax Treaty Policy in Addressing Challenges Posed by the Digital Economy”, in Ina Kerschner, Maryte Somare (eds.) *Taxation in a global digital economy*, Linde, Wien, 2017 (Series on international tax law), pp. 25–43.
- SPECHT, S., “Developing an International Carbon Tax Regime”, 2016, p. 14.
- STAIGER, R. W.; STAIGER, R. W., “Non-tariff measures and the WTO”, 2012, Geneva.
- STEGER, D. P., “The Subsidies and Countervailing Measures Agreement; Ahead of its Time or Time for Reform?”, *Journal of World Trade*, vol. 44, n. 4, 2010, pp. 779–796.
- STEINBERG, R. H., “Judicial Lawmaking at the WTO: Discursive, Constitutional, and Political Constraints”, *The American Journal of International Law*, vol. 98, n. 2, 2004, pp. 247–275.
- STERLINI, M. L., “The Agreement on Trade-Related Investments Measures”, in Patrick F. J. Macrory, Arthur Edmond Appleton, Michael G. Plummer (eds.) *The World Trade Organization: legal, economic and political analysis*, Springer, New York, 2005, pp. 437–485.

- STEVENS, C., “Trade agreements and economic development”, in Robert E. Looney (ed.) *Handbook of international trade agreements: country, regional and global approaches*, Routledge, New York, NY, 2018, pp. 67–78.
- STEWART, D. P., “First WTO judicial review of climate change subsidy issues”, *American Journal of International Law*, vol. 107, n. 4, 2013, pp. 864-878.
- STIGLITZ, J. E., *Economics of the public sector*, 2nd ed, W.W. Norton, New York, 1988.
- STOLER, A. L., “The Evolution of Subsidies Disciplines in GATT and the WTO”, *Journal of World Trade*, vol. 44, n. 4, 2010, pp. 797–808.
- STRICKER, T. K., “Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation”, 2006, *Wirtschaftsuniversität Wien | Department für Öffentliches Recht und Steuerrecht | Abteilung für Internationales Steuerrecht*, Wien.
- STRICKER, T. K., “National Report Germany”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International, Ha, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 313–339.
- SUNG, S., “Border Tax Adjustment and Developing Countries: A Perspective from China”, *Ann. Surv. Int’l & Comp. L.*, vol. 21, 2016, pp. 149–176.
- SYKES, A., *The Economics of WTO Rules on Subsidies and Countervailing Measures*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2003, data de consulta 31 outubro 2018, in <https://papers.ssrn.com/abstract=415780>.
- SYKES, A. O., “The Limited Economic Case for Subsidies Regulation”, 2015, data de consulta 7 novembro 2018, in <http://www.ssrn.com/abstract=2531051>.
- TAMBUNAN MARIA R.U.D., “Transfer Mispricing on Intra-group Trading Performed by Multinational Manufacturing in Indonesia: Evidence from Indonesian Tax Court 2015–2019”, *Global Trade and Customs Journal*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 262–271.
- TAX NOTES TECH GROUP, “European Digital Service Taxes` Inconsistency with Commitments under WTO’s GATS (Doc 30171)”, 2019.
- TAYLOR, C. O., “Beyond Retaliation”, *Northwestern Journal of International Law & Business*; Chicago, vol. 38, n. 1, 2017, pp. 55–136.
- TEIXEIRA, A. A., “Tributação e Não Discriminação na Relações Comerciais Internacionais”, in Heleno Tôrres (ed.) *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. 5, Ed. Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2008, pp. 1033–1054.
- TERRA, B. J. M.; WATTÈL, P. J., *European tax law*, 6th ed, Kluwer Law International ; Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, Alphen aan den Rijn, The Netherlands : Frederick, MD, 2012.
- THEOPHILOU, C., “Using the OECD Model Commentaries and Other Tools to Interpret Tax Treaties”, *Tax Notes International*, 2019, pp. 1169–1174.

- THOMPSON JR., S., “Why Trump Should Reject the DBCFT and Stick to His Original Imputation Proposal”, *Tax Notes*, 2017, pp. 473–485.
- THORSTENSEN, V., *OMC - As Regras do Comércio Internacional e a Nova Rodada de Negociações Multilaterais*, 2, Aduaneiras, São Paulo, SP, Brasil, 2001.
- TIETJE, C., “Relationship of International Economic Law to Domestic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 10–13.
- TORRES, H. T., *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*, *Revista dos Tribunais*, São Paulo (Brasil), 1997.
- TORRES, H. T., “Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. Ajustes do valor de transação com royalties e serviços”, in *Direito Tributario Internacional Aplicado.*, vol. II, Quartier Latin, São Paulo, 2004, pp. 179–236.
- TORRES, R. A., “Free Zones and the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures”, *Global Trade and Customs Journal*, vol. 2, n. 5, 2007, pp. 217–223.
- TRACHTMAN, J. P., “WTO law constraints on border tax adjustment and tax credit mechanisms to reduce the competitive effects of carbon taxes”, *National Tax Journal*, vol. 70, n. 2, 2017, pp. 464–494.
- TRACHTMAN, J. P., “The WTO cathedral”, *Stanford Journal of International Law*, vol. 43, n. 1, 2007, pp. 127-167.
- TRACHTMAN, J. P., “The WTO Jurisprudence of Article XX(g) and the Conservation of Natural Resources”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 58–67.
- TRADELAWGUIDE LIMITED, “How to Methodically Research WTO Law”, 2018, Ottawa, Ontario, data de consulta 30 setembro 2019, in www.tradelawguide.com.
- TREBILCOCK, M. J., *Advanced introduction to international trade law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2015.
- TREBILCOCK, M. J.; HOWSE, R.; ELIASON, A., *The regulation of international trade*, Fourth edition, Routledge, Abingdon, Oxon ; New York, 2013.
- TROTTMANN, C., “Ertragsteuerrecht, Warenverkehr und Inländergleichbehandlung vor der Welthandelsorganisation (WTO)”, *IStR Internationales Steuerrecht*, 2004, pp. 661-666.
- TROTTMANN, C., *Gleichbehandlung und Neutralität im Internationalen Ertragsteuerrecht aus Sicht des Welthandelsrechts (WTO)*, Nomos, Baden-Baden, 2010.
- TSAI, E. S., “Like Is a Four-Letter Wort - GATT Article III’s Like Product Conundrum”, *Berkeley Journal of International Law*, vol. 17, n. 1, 1999, pp. 26-60.
- TUGORES QUES, J., *Economía internacional*, McGraw-Hill España, Madrid, 2011.

- TUOMINEN, J., “The Link between Transfer Pricing and EU Customs Valuation Law: Is There Any and How Could It Be Strengthened?”, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 25, n. 6, 2018, pp. 1-18.
- UN; CIAT, “Design and Assessment of Tax Incentives in Developing Countries: Selected Issues and A Country Experience”, 2018.
- UNIVERSITY OF CALGARY, “GATS and Direct Taxation | Legal Centre for Business & Technology | University of Calgary”, Legal Centre for Business & Technology.
- UNTERHALTER, D., “On Interpretative and Economic Analysis of Law”, in Theresa Carpenter, Marion Jansen, Joost Pauwelyn (eds.) *The Use of Economics in International Trade and Investment Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017, pp. 76–82.
- VALADÃO, M. A. P., *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*, Del Rey, Belo Horizonte, 2000.
- VALENTE, P., “Digital Revolution. Tax Revolution?”, *Tax Notes Internacional*, 2018, pp. 117–126.
- VALENTE, P., “Resolving Cross-Border Tax Disputes: Developments in the EU and Around the Globe”, *Tax Note International*, 2019, pp. 845–852.
- VALENTE PIERGIORGIO, “Advance Pricing Arrangements: Optimal Tool – Optimal Framework?”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 67–73.
- VÄLJEMARK, C., “National Report United Kingdom”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and direct taxation*, Kluwer Law International ; Linde, The Hague, The Netherlands : Wien, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 685–725.
- VAN CALSTER, G. (ed.), “The precautionary principle in conflicts law perspectives”, in *Research handbook on environment, health and the WTO*, Elgar, Cheltenham, 2013 (Research handbooks on the WTO), pp. 3–40.
- VAN DAMME, I., “I.20 Treaties and Treaty Interpretation in International Economic Law”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 46–48.
- VAN DAMME, I., *Treaty interpretation by the WTO appellate body*, Oxford Univ. Press, Oxford, 2009.
- VAN DE VEN, L. H., “Resolution of Too-Big-To-Fail Institutions Under Dodd-Frank: America First, GATS Second?”, *Journal of World Trade*, vol. 51, n. 6, 2017, pp. 1089–1116.
- VAN HULLE, G., “CFC Rules as a Measure to Address BEPS Opportunity in a Digital Economy”, in Ina Kerschner, Maryte Somare (eds.) *Taxation in a global digital economy*, Linde, Wien, 2017 (Series on international tax law), pp. 45–60.
- VAN RAAD, K., “Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty - Structural and Conceptual Issues”, in Reuven S. Avi-Yonah, James R. Hines, Michael Lang (eds.) *Comparative fiscal federalism: comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court’s tax jurisprudence*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn : Frederick, MD, 2007 (Eucotax series on European taxation).

- VAN RAAD, K., *Nondiscrimination in international tax law*, Kluwer Law and Taxation, Deventer ; Boston, 1986.
- VAN THIEL, S., “General Report (The July 2004 Rust Conference on the World Trade Organization and Taxation).”, in Michael Lang, Judith Herdin, Ines Hofbauer (eds.) *WTO and Direct Taxation*, vol. 10, Linde Verlag and Kluwer Law International, Wien, 2005 (Eucotax series on European taxation), pp. 15–47.
- VASQUES, S., *Manual de direito fiscal*, Edições Almedina, Coimbra, 2011.
- VEGA, A., *International governance through soft law: The case of the OECD transfer pricing guidelines*, University of Bremen, Collaborative Research Center 597: Transformations of the State, 2012.
- VEHORN, C., “Border Tax Adjustments”, in Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle, Urban Institute (eds.) *The encyclopedia of taxation & tax policy*, 2nd ed, Urban Institute Press, Washington, D.C, 2005, pp. 24–27.
- VELARDE, A., “Professor Offers Solutions to Border Tax’s WTO Problems”, *Tax Notes*, 2017.
- VELLA, J., “Digital Services Taxes: Principle as Double-edged Sword”, *National Tax Journal*, vol. 72, n. 4, 2019, pp. 821–837.
- VERGANO, P. R., “Taxing and Marketing Restrictions of Foods High in Fat, Salt or Sugar in the EU”, *European Journal of Risk Regulation*, vol. 7, 2016, pp. 597–603.
- VEZZOLI, G. G., “Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional”, 2011, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- VIDIGAL, G., “Living Without the Appellate Body: Multilateral, Bilateral and Plurilateral Solutions to the WTO Dispute Settlement Crisis”, *Journal of World Investment & Trade*, vol. 20, 2019, pp. 862–890.
- VIDIGAL, G., “WTO Adjudication and the Security Exception: Something Old, Something New, Something Borrowed – Something Blue?”, *Legal Issues of Economic Integration*, 2019, pp. 203–224.
- VIJ, N., *International trade law*, 1, Universal Law Publishing, Haryana, India, 2017.
- VINCENT, D. P., “Internalizing Externalities: An Economic and Legal Analysis of an International Carbon Tax Regime”, *Oregon Law Review*, vol. 92, n. 1, 2013, pp. 163–192.
- VINHAS, M. A., “A Tributação da Prestação Internacional de Serviços”, in D Britto, M. P Caseiro (eds.) *Direito tributário internacional: teoria e prática.*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014.
- VOGEL, K., “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *Berkeley Journal of International Law*, vol. 4, n. 1, 1986, pp. 1-85.
- VOJE JASNA, “The Limits to the Participation of the Taxpayer in Tax Dispute Resolution Procedure Under the Dispute Resolution Directive”, *Intertax*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 157–176.

- VOON, T., “Flexibilities in WTO law to support tobacco control regulation”, *American Journal of Law & Medicine*, vol. 39, n. 2–3, 2013, pp. 199–217.
- VOON, T., “WTO law and risk factors for noncommunicable diseases: a complex relationship”, in Geert van Calster, Marie Denise Prévost (eds.) *Research handbook on environment, health and the WTO*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2013 (Research handbooks on the WTO), pp. 390–408.
- VOON, T.; MITCHELL, A. D., “International Trade Law”, in Tania Voon, Andrew D. Mitchell, Jonathan Liberman (eds.) *Regulating tobacco, alcohol, and unhealthy foods: the legal issues*, Routledge, New York, NY, 2014, pp. 86–109.
- VRANES, E., “Carbon taxes, PPMs and the GATT”, in Panagiotis Delimatsis (ed.) *Research handbook on climate change and trade law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2016 (Research handbooks in climate law).
- VRANES, E., *Trade and the Environment*, Oxford University Press, Oxford, 2009.
- WAGNER, M. L., “Jurisdiction by Estoppel in the International Court of Justice”, *California Law Review*, vol. 74, n. 5, 1986, pp. 1777–1804.
- WAINCYMER, J., “International Tax and International Trade Policy Objectives”, in Frans Vanistendael, Luc Hinnekens, Philippe Hinnekens (eds.) *A vision of taxes within and outside European borders: festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn : Frederick, MD, 2008, pp. 877–904.
- WALLNER, R., “Impacts of Art. 24 OECD Model Convention on VAT/GST”, in Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steindl (eds.) *Global trends in VAT/GST and direct taxes*, LLM, International Tax Law ; Linde, Vienna : Wien, 2015 (Series on international tax law), pp. 557–581.
- WARREN, A. C., “Income tax discrimination against international commerce”, *Tax law review*, vol. 54, n. 2, 2001, pp. 131–169.
- WATSON, J. K. R., *The WTO and the environment: development of competence beyond trade*, Routledge, New York, 2013.
- WEBER, R. H., “Innovative Taxation Strategies Supporting Climate Change Resilience”, in *Environmental Taxation and Climate Change*, Edward Elgar Publishing, 2011, pp. 47–62.
- WEISHAAR, S. E., “Introducing carbon taxes – issues and barriers”, in *Innovation Addressing Climate Change Challenges*, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 1–19.
- WEIB, W., “Biofuels and WTO Law”, in Christoph Herrmann, Jörg Philipp Terhechte (eds.) *European Yearbook of International Economic Law 2011*, Springer Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg, 2011, pp. 169–203, data de consulta 25 janeiro 2019, .
- WESTIN, R. A., *Environmental tax initiatives and multilateral trade agreements: dangerous collisions*, Kluwer Law Internat, The Hague, 1997.
- WHALLEY, J., “Taxes and Trade”, 2002, The University of Western Ontario, and NBER, data de consulta 10 outubro 2019, in Available online at: <http://siteresources.worldbank.org/INT/TPA/Resources/WhalleyPaper.pdf>.

- WHITE, J., “The case against the robot tax”, *International Tax Review*, 2018.
- WILDE, M. F. DE, *Sharing the pie: taxing multinationals in a global market*, IBFD, Amsterdam, 2017.
- WILKE, M., “II.40 Derogations and Exceptions in other WTO Instruments”, in Thomas Cottier, Krista Nadakavukaren Schefer (eds.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2017, pp. 268–270.
- WILLEMYNS, I., “GATS Classification of Digital Services – Does ‘The Cloud’ Have a Silver Lining?”, *Journal of World Trade*, 2019, pp. 59–81.
- WILSON, P., “World Trade Organisation: BRICS and Direct Taxation”, *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, 2017, pp. 238–269.
- WOLFE, R., “Letting the Sun Shine in at the WTO: How transparency Brings the Trading System to Life”, 2013, World Trade Organization.
- WOLFE, R., “Regulatory transparency, developing countries and the WTO”, *World Trade Review*, vol. 2, n. 2, 2003, pp. 157–182.
- WOLFRUM, R.; STOLL, P.-T.; FEINÄUGLE, C. (eds.), *WTO--trade in services*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2008.
- WORLD TRADE ORGANIZATION, *A handbook on the WTO dispute settlement system*, Second edition, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom New York, NY Port Melbourne, VIC, 2017.
- WOUTERS, J.; WILLEMYNS, I., “The Interplay between the G20 and the WTO”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 183–200.
- WTO, Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization (WTO Agreement), 1867 UNTS 154, 1994.
- WTO, Protocol of Accession of Afghanistan, WT/L/974, 2015.
- WTO analytical index: guide to WTO law and practice, Cambridge University Press, Cambridge, UK ; New York, 2012.
- WU, C., “In Search of Coherence”, in Julien Chaisse, Tsai-yu Lin (eds.) *International Economic Law and Governance*, Oxford University Press, 2016, pp. 259–283.
- WU, Y., *Reforming wto rules on state-owned enterprises*, Springer Berlin Heidelberg, New York, NY, 2018.
- XAVIER, A., *Direito tributário internacional*, 2a Ed. Actualiz., Almedina, Coimbra, 2016.
- XAVIER, A. P., *Benefícios Fiscais à Exportação : Limites e Perspectivas*, Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1970.
- XU, D., “The Interactions between Chinese Tax Incentives and WTO’s Subsidy Rules against the Background of EU State Aid”, 2016, Tilburg University, Tilburg.

- YLÖNEN, M.; TEIVAINEN, T., “Politics of Intra-firm Trade: Corporate Price Planning and the Double Role of the Arm’s Length Principle”, *New Political Economy*, vol. 23, n. 4, 2018, pp. 441–457.
- YOON, J.; CHOI, K., “Why Do Export Subsidies Still Exist? R&D and Output Subsidies”, *Japan and the World Economy*, vol. 45, 2018, pp. 30–38.
- ZARRILLI, S., “Domestic Taxation of Energy Products and Multilateral Trade Rules: Is This a Case of Unlawful Discrimination?”, *Journal of World Trade*, 2003, pp. 359–394.
- ZHANG, W., “When Global Tax Reform Meets International Trade Rules: An Inquiry into the Intersection of the GATS and the BEPS Package”, 2016, Geneva, data de consulta 12 outubro 2019, in <http://www.ssrn.com/abstract=2946820>.
- ZHANG, Z., “The U.S. Proposed Carbon Tariffs, WTO Scrutiny and China’s Responses”, in Deok-Young Park (ed.) *Legal Issues on Climate Change and International Trade Law*, Springer International Publishing, Cham, 2016, pp. 67–92.
- ZHOU, W., “The role of regulatory purpose under Articles III: 2 and 4 - toward consistency between negotiating history and WTO jurisprudence”, *World Trade Review*; Cambridge, vol. 11, n. 1, 2012, pp. 81–118.
- ZHOU WEIHUAN, “In Defence of the WTO: Why Do We Need a Multilateral Trading System?”, *Legal Issues of Economic Integration*, 2020, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, pp. 9–42.
- ZHOU, Z., “The definition of Subsidies under the SCM Agreement”, in Judith Herdin-Winter, Ines Hofbauer (eds.) *The relevance of WTO law for tax matters*, Linde, Wien, 2006 (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht), pp. 313–331.
- ZLEPTNIG, S., *Non-economic objectives in WTO law: justification provisions of GATT, GATS, SPS and TBT agreements*, Nijhoff, Leiden, 2010.

WEBSITES

MINISTERIO DA ECONOMIA, “Acordos da OMC”, data de consulta 20 dezembro 2019, in <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1885-omc-acordos-da-omc>.

OECD, “BEPS Actions - OECD BEPS”, data de consulta 12 setembro 2019, in <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

TRADE - OECD, , data de consulta 17 agosto 2019, in <http://www.oecd.org/trade/>.

TRADELAWGUIDE.COM, data de consulta 30 Junho 2020, in <https://www.tradelawguide.com/>.

WORLD TRADE ORGANIZATION, “Evolution of trade under the WTO: handy statistics”, data de consulta 10 dezembro 2019, in https://www.wto.org/english/res_e/statis_e/trade_evolution_e/evolution_trade_wto_e.htm.

WORLD TRADE ORGANIZATION, “WTO | dispute settlement - chronological list of disputes cases”, data de consulta 2 outubro 2019, in https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_status_e.htm.

WORLD TRADE ORGANIZATION, “WTO | European Union - Member information”, 2020, data de consulta 30 junho 2020, in https://www.wto.org/english/thewto_e/countries_e/european_communities_e.htm.

WORLD TRADE ORGANIZATION, WTO Dispute Settlement: One-Page Case Summaries, 1995-2016: 2017 Edition, WTO, 2017.

WORLDTRADELAW.NET, data de consulta 30 setembro 2019, in <http://www.worldtradelaw.net/>.

CASE-LAW**OMC**

- ARGENTINA - FINANCIAL SERVICES, Relatório do Órgão de Recurso, Argentina - Measures Relating to Trade in Goods and Services, WT/DS453/AB/R, 2016.
- ARGENTINA - FINANCIAL SERVICES, Relatório do Painel, Argentina - Measures Relating to Trade in Goods e Services, WT/DS453/R, 2015.
- ARGENTINA – FOOTWEAR (EC), Relatório do Órgão de Recurso, Argentina – Safeguard Measures on Imports of Footwear, WT/DS121/AB/R, 1999.
- ARGENTINA – HIDES AND LEATHER, Relatório do Painel, Argentina – Measures Affecting the Export of Bovine Hides and Import of Finished Leather, WT/DS155/R, 2000.
- ARGENTINA – POULTRY ANTI-DUMPING DUTIES, Relatório do Painel, Argentina – Definitive Anti Dumping Duties on Poultry from Brazil, WT/DS241/R, 2003.
- ARGENTINA – TEXTILES AND APPAREL, Relatório do Órgão de Recurso, Argentina – Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and Other Items, WT/DS56/AB/R, 1998.
- ARGENTINA – TEXTILES AND APPAREL, Relatório do Painel, Argentina – Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and Other Items, WT/DS56/R.
- AUSTRALIA - TOBACCO PLAIN PACKAGING (DOMINICAN REPUBLIC), Relatório do Painel, Australia - Certain Measures Concerning Trademarks, Geographical Indications and Other Plain Packaging Requirements Applicable to Tobacco Products and Packaging, WT/DS435/R, WT/DS441/R, WT/DS458/R, WT/DS467/R, 2018.
- BRAZIL – AIRCRAFT, Relatório do Órgão de Recurso, Brazil – Export Financing Programme for Aircraft, WT/DS46/AB/R, 1999.
- BRAZIL – AIRCRAFT, Relatório do Painel, Brazil – Export Financing Programme for Aircraft, WT/DS46/R, 1999.
- BRAZIL – AIRCRAFT (ART. 21.5 – CANADA), Relatório do Painel, Brazil – Export Financing Programme for Aircraft – Recurso do Canada para Art. 21.5 do DSU, WT/DS46/RW, 2000.
- BRAZIL – DESICCATED COCONUT, Relatório do Órgão de Recurso, Brazil – Measures Affecting Desiccated Coconut, WT/DS22/AB/R, 1997.
- BRAZIL — MEASURES CONCERNING THE IMPORTATION OF PET FILM FROM PERU AND IMPORTED PRODUCTS IN GENERAL, Request for Consultation by Peru, WT/DS596/1, G/ADP/D134/1, G/L/1361, Request for Consultations by Peru, 2020.
- BRAZIL – RETREADED TYRES, Relatório do Órgão de Recurso, Brazil – Measures Affecting Imports of Retreaded Tyres, WT/DS332/AB/R, 2007.
- BRAZIL – RETREADED TYRES, Relatório do Painel, Brazil – Measures Affecting Imports of Retreaded Tyres, WT/DS332/R, 2007.

- BRAZIL - TAXATION, Relatório do Órgão de Recurso, Brazil – Certain Measures Concerning Taxation and Charges, WT/DS472/AB/R WT/DS497/AB/R (adotado 11 Janeiro 2019), 2018.
- BRAZIL - TAXATION, Relatório do Painel, Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges, WT/DS472/R, WT/DS497/R, 2017.
- CANADA – AIRCRAFT, Relatório do Órgão de Recurso, Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft, WT/DS70/AB/R, 1999.
- CANADA – AIRCRAFT, Relatório do Painel, Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft, WT/DS70/R, 1999.
- CANADA – AIRCRAFT CREDITS AND GUARANTEES, Relatório do Painel, Canada – Export Credits and Loan Guarantees for Regional Aircraft, WT/DS222/R, 2003.
- CANADA - AUTOS, Relatório do Órgão de Recurso, Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, 2000.
- CANADA - AUTOS, Relatório do Painel, Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/R, WT/DS142/R, 2000.
- CANADA – DAIRY, Relatório do Painel, Canada – Measures Affecting the Importation of Milk and the Exportation of Dairy Products, WT/DS103/R, WT/DS113/R, 1999.
- CANADA – PERIODICALS, Relatório do Órgão de Recurso, Canada – Certain Measures Concerning Periodicals, WT/DS31/AB/R, 1997.
- CANADA - RENEWABLE ENERGY, Relatório do Órgão de Recurso, Canada - Certain Measures Affecting the Renewable Energy Generation Sector, Canada - Measures Relating to the Feed-In Tariff Program, WT/DS412/AB/R, WT/DS426/AB/R, 2013.
- CANADA - RENEWABLE ENERGY, Relatório do Painel, Canada - Certain Measures Affecting the Renewable Energy Generation Sector, Canada - Measures Relating to the Feed-In Tariff Program, WT/DS412/R, WT/DS426/R, 2012.
- CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES, Relatório do Órgão de Recurso, Chile – Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, 1999.
- CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES, Relatório do Painel, Chile – Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS87/R, WT/DS110/R, 1999.
- CHINA - AUTO PARTS, Relatório do Órgão de Recurso, China – Measures Affecting Imports of Automobile Parts, WT/DS339/AB/R, WT/DS340/AB/R, WT/DS342/AB/R, 2008.
- CHINA - AUTO PARTS, Relatório do Painel, China – Measures Affecting Imports of Automobile Parts, WT/DS339/R WT/DS340/R WT/DS342/R, 2008.
- CHINA - CERTAIN MEASURES GRANTING REFUNDS, REDUCTIONS OR EXEMPTIONS FROM TAXES AND OTHER PAYMENTS, Notification of Mutually Agreed Solution. WT/DS358/14, 2008.

- CHINA - CERTAIN MEASURES GRANTING REFUNDS, REDUCTIONS OR EXEMPTIONS FROM TAXES AND OTHER PAYMENTS, Request for Consultations by the United States, WT/DS358/1, 2007.
- CHINA - ELECTRONICS PAYMENT SERVICES, Relatório do Painel, China – Measures Affecting Electronic Payment Services, WT/DS413/R, 2012.
- CHINA - GOES, Relatório do Painel, China - Countervailing and Anti-Dumping Duties on Grain Oriented Flat-Rolled Electrical Steel from the United States, WT/DS414/R, 2012.
- CHINA - PUBLICATIONS AND AUDIOVISUAL PRODUCTS, Relatório do Órgão de Recurso, China – Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products, WT/DS363/AB/R, 2009.
- CHINA - PUBLICATIONS AND AUDIOVISUAL PRODUCTS, Relatório do Painel, China – Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products, WT/DS363/R, 2009.
- CHINA - RARE EARTHS, Relatório do Órgão de Recurso, China – Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten, and Molybdenum, WT/DS431/AB/R, WT/DS432/AB/R, WT/DS433/AB/R, 2014.
- CHINA - RARE EARTHS, Relatório do Painel, China - Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten, and Molybdenum, WT/DS431/R, WT/DS432/R, WT/DS433/R, 2014.
- CHINA - RAW MATERIALS, Relatório do Órgão de Recurso, China – Measures Related to the Exportation of Various Raw Materials, WT/DS394/AB/R / WT/DS395/AB/R / WT/DS398/AB/R, 2012.
- CHINA - RAW MATERIALS, Relatório do Painel, China – Measures Related to the Exportation of Various Raw Materials, WT/DS394/R / WT/DS395/R / WT/DS398/R /, 2011.
- COLOMBIA – PORTS OF ENTRY, Relatório do Painel, Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R, 2009.
- DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, Relatório do Órgão de Recurso, Dominican Republic – Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes, WT/DS302/AB/R, 2005.
- DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES, Relatório do Painel, Dominican Republic – Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes, WT/DS302/R, 2004.
- EC – APPROVAL AND MARKETING OF BIOTECH PRODUCTS, Relatório do Painel, European Communities – Measures Affecting the Approval and Marketing of Biotech Products, WT/DS291/R, WT/DS292/R, WT/DS293/R, 2006.
- EC – ASBESTOS, Relatório do Órgão de Recurso, European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos Containing Products, WT/DS135/AB/R, 2001.
- EC – ASBESTOS, Relatório do Painel, European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos Containing Products, WT/DS135/R, 2000.

- EC – BANANAS III (ART. 21.5 – US), Relatório do Painel, European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas – Recurso para Art. 21.5 do DSU pelos US, WT/DS27/RW/USA, 2008.
- EC – BANANAS III (ECUADOR), Relatório do Órgão de Recurso, European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas, WT/DS27/AB/R, 1997.
- EC – CHICKEN CUTS, Relatório do Órgão de Recurso, European Communities – Customs Classification of Frozen Boneless Chicken Cuts, WT/DS269/AB/R, WT/DS286/AB/R, 2005.
- EC – COMPUTER EQUIPMENT, Relatório do Painel, European Communities – Customs Classification of Certain Computer Equipment, WT/DS62/R, WT/DS67/R, WT/DS68/R, 1998.
- EC – HORMONES, Relatório do Órgão de Recurso, EC Measures Concerning Meat and Meat Products (Hormones), WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, 1998.
- EC – HORMONES (US), Relatório do Painel, EC Measures Concerning Meat and Meat Products (Hormones), Queixoso the United States, WT/DS26/R/USA, 1997.
- EC – POULTRY, Relatório do Órgão de Recurso, European Communities – Measures Affecting the Importation of Certain Poultry Products, WT/DS69/AB/R, 1998.
- EC – SARDINES, Relatório do Órgão de Recurso, European Communities – Trade Description of Sardines, WT/DS231/AB/R, 2002.
- EC – SEAL PRODUCTS, Relatório do Órgão de Recurso, European Communities – Measures Prohibiting the Importation and Marketing of Seal Products, WT/DS400/AB/R, WT/DS401/AB/R, 2014.
- EC – SEAL PRODUCTS, Relatório do Painel, European Communities – Measures Prohibiting the Importation and Marketing of Seal Products, WT/DS400/R, WT/DS401/R.
- EC – SELECTED CUSTOMS MATTERS, Relatório do Painel, European Communities – Selected Customs Matters, WT/DS315/R, 2006.
- EC – TARIFF PREFERENCES, Relatório do Órgão de Recurso, European Communities – Conditions for the Granting of Tariff Preferences to Developing Countries, WT/DS246/AB/R, 2004.
- EC – TARIFF PREFERENCES, Relatório do Painel, European Communities – Conditions for the Granting of Tariff Preferences to Developing Countries, WT/DS246/R, 2003.
- EC – TRADEMARKS AND GEOGRAPHICAL INDICATIONS (US), Relatório do Painel, European Communities – Protection of Trademarks and Geographical Indications for Agricultural Products and Foodstuffs, Queixa pelos US, WT/DS174/R, adotado 20 Abril 2005, DSR 2005:VIII, 3499, 2005.
- EC – TUBE OR PIPE FITTINGS, Relatório do Painel, European Communities – Anti Dumping Duties on Malleable Cast Iron Tube or Pipe Fittings from Brazil, WT/DS219/R, 2003.

- EC AND CERTAIN MEMBER - LARGE CIVIL AIRCRAFT (21.5 - US), Relatório do Painel, European Communities and Certain Member States - Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft, Recurso para Art. 21.5 do DSU pelos US, WT/DS316/RW, 2016.
- EC AND CERTAIN MEMBER STATES - LARGE CIVIL AIRCRAFT, Relatório do Órgão de Recurso, European Communities and Certain Member States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft, WT/DS316/AB/R, 2011.
- EC AND CERTAIN MEMBER STATES - LARGE CIVIL AIRCRAFT, Relatório do Painel, European Communities and Certain Member States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft, WT/DS316/R, 2010.
- EC AND CERTAIN MEMBER STATES - LARGE CIVIL AIRCRAFT (21.5 - US), Relatório do Órgão de Recurso, European Communities and Certain Member States - Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft, Recurso para Art. 21.5 do DSU pelos US, WT/DS316/AB/RW (adotado 29 Maio 2018), 2018.
- EC AND CERTAIN MEMBER STATES - LARGE CIVIL AIRCRAFT (22.6), Decisão pelo Árbitro, European Communities and Certain Member States - Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft, Recourse to Article 22.6 of the DSU by the European Union - Decision by the Arbitrator, WT/DS316/ARB, 2 Outubro 2019.
- EU - BIODIESEL, Relatório do Painel, European Union - Anti-Dumping Measures on Biodiesel from Argentina, WT/DS473/R, 2016.
- EU - ENERGY PACKAGE, Relatório do Painel, European Union and Its Member States - Certain Measures Relating to the Energy Sector, WT/DS476/R, circulou 10 Agosto 2018.
- EU - PET (PAKISTAN), Relatório do Órgão de Recurso, European Union - Countervailing Measures on Certain Polyethylene Terephthalate from Pakistan, WT/DS486/AB/R (adotado 28 Maio 2018), 2018.
- EU - PET (PAKISTAN), Relatório do Painel, European Union - Countervailing Measures on Certain Polyethylene Terephthalate from Pakistan, WT/DS486/R, 2017.
- GUATEMALA – CEMENT II, Relatório do Painel, Guatemala – Definitive Anti Dumping Measures on Grey Portland Cement from Mexico, WT/DS156/R, 2000.
- INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES, Relatório do Órgão de Recurso, India – Additional and Extra Additional Duties on Imports from the United States, WT/DS360/AB/R, 2008.
- INDIA – ADDITIONAL IMPORT DUTIES, Relatório do Painel, India – Additional and Extra Additional Duties on Imports from the United States, WT/DS360/R, 2008.
- INDIA - EXPORT RELATED MEASURES, Relatório do Painel, India - Export Related Measures, WT/DS541/R, 2019.
- INDIA – PATENTS (EC), Relatório do Painel, India – Patent Protection for Pharmaceutical and Agricultural Chemical Products, queixa da EC e seus estados membros , WT/DS79/R, 1998.
- INDIA – PATENTS (US), Relatório do Órgão de Recurso, India – Patent Protection for Pharmaceutical and Agricultural Chemical Products, WT/DS50/AB/R, 1997.

- INDIA - SOLAR CELLS, Relatório do Órgão de Recurso, India - Certain Measures Relating to Solar Cells and Solar Modules, WT/DS456/AB/R, 2016.
- INDIA - SOLAR CELLS, Relatório do Painel, India - Certain Measures Relating to Solar Cells and Solar Modules, WT/DS456/R, 2016.
- INDONESIA – AUTOS, Relatório do Painel, Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, 1998.
- INDONESIA – AUTOS (ART. 21.3(c)), Award of the Arbitrator, Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry – Arbitragem conforme Art. 21.3(c) do DSU, WT/DS54/15, WT/DS55/14, WT/DS59/13, WT/DS64/12, 7 Dezembro 1998, DSR 1998:IX, 4029, 1998.
- INDONESIA - IMPORT LICENSING REGIMES, Relatório do Órgão de Recurso, Indonesia - Importation of Horticultural Products, Animals and Animal Products, WT/DS477/AB/R, WT/DS478/AB/R (adotado 22 Novembro 2017), 2017.
- JAPAN – AGRICULTURAL PRODUCTS II, Relatório do Painel, Japan – Measures Affecting Agricultural Products, WT/DS76/R, 1998.
- JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, Relatório do Órgão de Recurso, Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, queixas EC (WT/DS8) / Canada (WT/DS10) / US (WT/DS11), 1996.
- JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II, Relatório do Painel, Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, queixa pela EC (WT/DS8) / Canada (WT/DS10) / US (WT/DS11), 1996.
- KOREA – ALCOHOLIC BEVERAGES, Relatório do Órgão de Recurso, Korea – Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, 1999.
- KOREA – ALCOHOLIC BEVERAGES, Relatório do Painel, Korea – Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS75/R, WT/DS84/R, 1998.
- KOREA – COMMERCIAL VESSELS, Relatório do Painel, Korea – Measures Affecting Trade in Commercial Vessels, WT/DS273/R, 2005.
- KOREA – DAIRY, Relatório do Órgão de Recurso, Korea – Definitive Safeguard Measure on Imports of Certain Dairy Products, WT/DS98/AB/R, 1999.
- KOREA – VARIOUS MEASURES ON BEEF, Relatório do Órgão de Recurso, Korea – Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, 2000.
- MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, Relatório do Órgão de Recurso, Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages, WT/DS308/AB/R, 2006.
- MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS, Relatório do Painel, Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages, WT/DS308/R, 2005.
- PERU — AGRICULTURAL PRODUCTS, Relatório do Órgão de Recurso, Peru - Additional Duty on Imports of Certain Agricultural Products, WT/DS457/AB/R, 2015.

- PHILIPPINES – DISTILLED SPIRITS, Relatório do Órgão de Recurso, Philippines – Taxes on Distilled Spirits, WT/DS396/AB/R, WT/DS403/AB/R, 2011.
- PHILIPPINES – DISTILLED SPIRITS, Relatório do Painel, Philippines – Taxes on Distilled Spirits, WT/DS396/R / WT/DS403/R, 2011.
- RUSSIA - PIGS (EU), Relatório do Painel, Russian Federation - Measures on the Importation of Live Pigs, Pork and Other Pig Products from the European Union, WT/DS475/R, 2016.
- RUSSIA - TRAFFIC IN TRANSIT, Relatório do Painel, Russia - Measures Concerning Traffic in Transit, WT/DS512/R, 2019.
- THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), Relatório do Órgão de Recurso, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/AB/R, 2011.
- THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), Relatório do Painel, Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, Recurso Art. 21.5 do DSU pelas Filipinas, WT/DS371/RW (circulou 12 Novembro 2018), 2018.
- THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), Relatório do Painel, Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, Segundo Recurso para Art. 21.5 do DSU pelas Filipinas, WT/DS371/RW2, 12 Julho 2019, 2019.
- THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES), Relatório do Painel, Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines, WT/DS371/R, 2010.
- TURKEY - TAXATION OF FOREIGN FILM REVENUES, Notification of Mutually Agreed Solution, WT/DS43/3, G/L/177, 1997.
- TURKEY - TAXATION OF FOREIGN FILM REVENUES, Request for Consultations by the United States, WT/DS43/1, G/L/85, 1996.
- US – ANTI-DUMPING AND COUNTERVAILING DUTIES (CHINA), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Definitive Anti-Dumping and Countervailing Duties on Certain Products from China, WT/DS379/AB/R, 2011.
- US – CARBON STEEL (INDIA), Relatório do Órgão de Recurso, United States - Countervailing Measures on Certain Hot-Rolled Carbon Steel Flat Products, WT/DS436/AB/R, 2014.
- US – CLOVE CIGARETTES, Relatório do Órgão de Recurso, United States – Measures Affecting the Production and Sale of Clove Cigarettes, WT/DS406/AB/R, 2012.
- US – CONTINUED ZEROING, Relatório do Órgão de Recurso, United States – Continued Existence and Application of Zeroing Methodology, WT/DS350/AB/R, 2009.
- US – CONTINUED ZEROING, Relatório do Painel, United States – Continued Existence and Application of Zeroing Methodology, WT/DS350/R, 2008.
- US – COUNTERVAILING MEASURES (ART. 21.5 - CHINA), Relatório do Órgão de Recurso, United States - Countervailing Duty Measures on Certain Products from China, WT/DS437/AB/RW (adotado em 15 Agosto 2019).

- US – COUNTERVAILING MEASURES (ART. 21.5 - CHINA), Relatório do Painel, United States - Countervailing Duty Measures on Certain Products from China, Recurso para Art. 21.5 do DSU pela China, WT/DS437/RW, 2018.
- US - COUNTERVAILING MEASURES (CHINA), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Countervailing Duty Measures on Certain Products from China, WT/DS437/AB/R, 2014.
- US – COUNTERVAILING MEASURES ON CERTAIN EC PRODUCTS, Relatório do Órgão de Recurso, United States – Countervailing Measures Concerning Certain Products from the European Communities, WT/DS212/AB/R, 2002.
- US – FSC, Relatório do Órgão de Recurso, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations», WT/DS108/AB/R, 2000.
- US – FSC, Relatório do Painel, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations», WT/DS108/R, 1999.
- US – FSC (21.5 - EC) (I), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations» – Recurso Art. 21.5 do DSU pela EC, WT/DS108/AB/RW, 2002.
- US – FSC (21.5 - EC) (I), Relatório do Painel, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations» – Recurso para Art. 21.5 do DSU pela EC, WT/DS108/RW, 2001.
- US – FSC (21.5 - EC) (II), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations» – Segundo Recurso Art. 21.5 do DSU pela EC, WT/DS108/AB/RW2, 2006.
- US – FSC (21.5 - EC) (II), Relatório do Painel, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations» – Segundo Recurso Art. 21.5 do DSU pela EC, WT/DS108/RW2, 2005.
- US – FSC (22.6), Decisão pelo Árbitro, United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations» – Recurso para Arbitragem pelos US conforme Art. 22.6 do DSU e Art. 4.11 do ASCM, WT/DS108/ARB, 2002.
- US – GAMBLING, Relatório do Órgão de Recurso, United States – Measures Affecting the Cross Border Supply of Gambling and Betting Services, WT/DS285/AB/R, 2005.
- US – GAMBLING, Relatório do Painel, United States – Measures Affecting the Cross Border Supply of Gambling and Betting Services, WT/DS285/R.
- US – GASOLINE, Relatório do Órgão de Recurso, United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline, WT/DS2/AB/R, 1996.
- US – GASOLINE, Relatório do Painel, United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline, WT/DS2/R, 1996.
- US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint), WT/DS353/AB/R, 2012.
- US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT), Relatório do Painel, United States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint), WT/DS353/R, 2011.

- US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART. 21.5 - EU), Relatório do Painel, United States - Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint), Recurso do Artigo 21.5 do DSU pela União Europeia, WT/DS353/RW, 2017.
- US – LARGE CIVIL AIRCRAFT (2ND COMPLAINT) (ART.21.5 - EU), Relatório do Órgão de Recurso, United States - Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint), Recurso do Art. 21.5 do DSU pela União Europeia, WT/DS353/AB/RW (adotado 12 Abril 2019).
- US – LEAD AND BISMUTH II, Relatório do Painel, United States – Imposition of Countervailing Duties on Certain Hot Rolled Lead and Bismuth Carbon Steel Products Originating in the United Kingdom, WT/DS138/R e Corr.2, adotado 7 Junho 2000, 1999.
- US – PIPE AND TUBE PRODUCTS (TURKEY), Relatório do Painel, United States - Countervailing Measures on Certain Pipe and Tube Products from Turkey, WT/DS523/R, 2018.
- US – POULTRY (CHINA), Relatório do Painel, United States – Certain Measures Affecting Imports of Poultry from China, WT/DS392/R, 2010.
- US – RENEWABLE ENERGY, Relatório do Painel, United States - Certain Measures Relating to the Renewable Energy Sector, WT/DS510/R (circulou 27 Junho 2019).
- US – SECTION 211 APPROPRIATIONS ACT, Relatório do Órgão de Recursos, United States – Section 211 Omnibus Appropriations Act of 1998, WT/DS176/AB/R, 2002.
- US – SHRIMP, Relatório do Órgão de Recurso, United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products, WT/DS58/AB/R, 1998.
- US – SHRIMP (ART. 21.5 – MALAYSIA), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products – Recurso para Art. 21.5 do DSU pela Malasia, WT/DS58/AB/RW, 2001.
- US – SOFTWOOD LUMBER V, Relatório do Órgão de Recurso, United States – Final Dumping Determination on Softwood Lumber from Canada – Recurso para Art. 21.5 do DSU pelo Canada, WT/DS264/AB/RW, 2006.
- US – STAINLESS STEEL (MEXICO), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Final Anti Dumping Measures on Stainless Steel from Mexico, WT/DS344/AB/R, 2008.
- US – SUPERCALENDERED PAPER, Relatório do Painel, United States - Countervailing Measures on Supercalendered Paper from Canada, WT/DS505/R, 2018.
- US – TAX INCENTIVES, Relatório do Órgão de Recurso, United States - Conditional Tax Incentives for Large Civil Aircraft, WT/DS487/AB/R, 2017.
- US – TAX INCENTIVES, Relatório do Painel, United States - Conditional Tax Incentives for Large Civil Aircraft, WT/DS487/R, 2016.
- US – TUNA II (21.5 - MEXICO), Relatório do Painel, United States - Measures Concerning the Importation, Marketing and Sale of Tuna and Tuna Products, Recurso para Art. 21.5 do DSU pelo Mexico, WT/DS381/RW, 2015, p. Relatório do Painel, WT/DS381/RW.

- US – TUNA II (21.5 - MEXICO) (II), Relatório do Órgão de Recurso, United States - Measures Concerning the Importation, Marketing and Sale of Tuna and Tuna Products, Recurso ao Art. 21.5 do DSU por the United States, Segundo Recurso para Art. 21.5 do DSU pelo Mexico, WT/DS381/AB/RW/USA, WT/DS381/AB/RW2, adotado 11 Janeiro 2019, 2018.
- US – TUNA II (MEXICO), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Measures Concerning the Importation, Marketing and Sale of Tuna and Tuna Products, WT/DS381/AB/R, 2012.
- US – TUNA II (MEXICO) (21.5 - MEXICO), Relatório do Painel, United States - Measures Concerning the Importation, Marketing and Sale of Tuna and Tuna Products, Recourse to Article 21.5 of the DSU by Mexico, WT/DS381/RW.
- US – TYRES (CHINA), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Measures Affecting Imports of Certain Passenger Vehicle and Light Truck Tyres from China, WT/DS399/AB/R, 2011.
- US – UPLAND COTTON, Relatório do Órgão de Recurso, United States – Subsidies on Upland Cotton, WT/DS267/AB/R, 2005.
- US – UPLAND COTTON (ART. 21.5 - BRAZIL), Relatório do Órgão de Recurso, United States – Subsidies on Upland Cotton – Recurso pelo Art. 21.5 do DSU pelo Brasil, WT/DS267/AB/RW, 2008.
- US – WASHING MACHINES, Relatório do Órgão de Recurso, United States - Anti-Dumping and Countervailing Measures on Large Residential Washers from Korea, WT/DS464/AB/R, 2016.
- US – WASHING MACHINES, Relatório do Painel, United States - Anti-Dumping and Countervailing Measures on Large Residential Washers from Korea, WT/DS464/R, 2016.
- 38/1, Request for Consultations by the European Communities, United States – The Cuban Liberty and Democratic Solidarity Act, WT/DS38/1, G/L/71, S/L/21 , 13 Maio 1996.
- 348/1, Request for Consultations by Panama, Colombia - Customs Measures on Importation of Certain Goods from Panama, WT/DS348/1, G/L/782, G/VAL/D/8, 25 Julho 2006.

GATT

- (GATT) BELGIUM – FAMILY ALLOWANCES, Relatório do Painel, Belgian Family Allowances (Allocations Familiales), adotado 7 Novembro 1952, BISD 1S/59 (G/32).
- (GATT) BELGIUM - INCOME TAX, Relatório do Painel, Income Tax Practices Maintained by Belgium, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/127 e 28S/114.
- (GATT) BRAZIL – INTERNAL TAXES, Relatório do Grupo de Trabalho, Brazilian Internal Taxes (Segundo Relatório), adotado 30 Junho 1949, BISD II/181 (GATT/CP.3/42).
- (GATT) CANADA – FIRA, Relatório do Painel, Canada – Administration of the Foreign Investment Review Act, adotado 7 Fevereiro 1984, BISD 30S/140.
- (GATT) CANADA – GOLD COINS, Relatório do Painel, Canada – Measures Affecting the Sale of Gold Coins, 17 Setembro 1985, não adotado, L/5863.
- (GATT) CANADA – PROVINCIAL LIQUOR BOARDS, Relatório do Painel, Canada – Import, Distribution and Sale of Alcoholic Drinks by Canadian Provincial Marketing Agencies, adotado 22 Março 1988, BISD 35S/37.
- (GATT) CUBA - CONSULAR TAXES, Decisão do Presidente, The Phrase «Charges of any Kind» in Article I:1 in Relation to Consular Taxes, 24 Agosto 1948, BISD II/12.
- (GATT) EEC – PARTS AND COMPONENTS, Relatório do Painel, European Economic Community – Regulation on Imports of Parts and Components, adotado 16 Maio 1990, BISD 37S/132.
- (GATT) EEC – VAT AND THRESHOLD, Relatório do Painel, EC – Value-Added Tax and Threshold, adotado 16 Maio 1984, BISD 31S/247.
- (GATT) FRANCE – COMPENSATION TAX, Decisão das Partes Contratantes, French Special Temporary Compensation Tax on Imports, 17 Janeiro 1955, BISD 3S/26.
- (GATT) FRANCE – INCOME TAX, Panel Report, Income Tax Practices Maintained by France, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/114 e 28S/114.
- (GATT) GERMANY – SARDINES, Relatório do Painel, Treatment by Germany of Imports of Sardines, adotado 31 Outubro 1952, BISD 1S/53.
- (GATT) GREECE – IMPORT TAXES, Relatório do Painel, Special Import Taxes Instituted by Greece, adotado 3 Novembro 1952, BISD 1S/48.
- (GATT) INDIA - TAX REBATES, Decisão do Presidente, Application of Article I:1 to Rebates on Internal Taxes, 24 Agosto 1948, BISD II/12.
- (GATT) ITALY – AGRICULTURAL MACHINERY, Relatório do Painel, Italian Discrimination Against Imported Agricultural Machinery, adotado 23 Outubro 1958, BISD 7S/60 (L/833), 1958.
- (GATT) JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES I, (GATT) Panel Report, Japan – Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages, adotado 10 Novembro 1987, BISD 34S/83.

- (GATT) NETHERLANDS – INCOME TAX, Relatório do Painel, Income Tax Practices Maintained by The Netherlands, adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/137 e 28S/114.
- (GATT) THAILAND – CIGARETTES, Relatório do Painel, Thailand – Restrictions on Importation of and Internal Taxes on Cigarettes, adotado, 7 Novembro 1990, BISD 37S/200.
- (GATT) US – DISC, Relatório do Painel, United States Tax Legislation (DISC), adotado 7-8 Dezembro 1981, BISD 23S/98 e 28S/114.
- (GATT) US – MALT BEVERAGES, Relatório do Painel, United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages, adotado 19 Junho 1992, BISD 39S/206.
- (GATT) US – SUPERFUND, Relatório do Painel, United States – Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, adotado 17 Junho 1987, BISD 34S/136.
- (GATT) US – TAXES ON AUTOMOBILES, Relatório do Painel, United States – Taxes on Automobiles, 11 Outubro 1994, não adotado, DS31/R.
- (GATT) US – TOBACCO, Relatório do Painel, United States – Measures Affecting the Importation, Internal Sale and Use of Tobacco, adotado 4 Outubro 1994, BISD 41S/I/131.

ANEXO 1 NORMAS SUBSTANTIVAS TRIBUTÁRIAS NOS ACORDOS DA OMC

Tabela 1 : Medidas de Ajustes Fiscal de Fronteiras

MEDIDA TRIBUTÁRIA EM CAUSA	PRINCIPAIS DISPOSIÇÕES DA OMC	LITÍGIOS FISCAIS RELEVANTES	DIRETRIZES
Alíquotas das tarifas excedendo limites da alíquotas conforme cláusula do NMF	GATT Art. II (Lista de Concessões) relativas às alíquotas de associadas a cláusula de NMF.	-	As alíquotas das tarifas aplicadas não devem exceder o limite das alíquotas associadas a cláusula de NMF.
Alíquotas tarifárias preferenciais	GATT Arts. I (Tratamento NMF) e XXIV (Uniãos Aduaneiras e Zonas de Livre Comércio), que permite alíquotas tarifárias mais baixas aplicadas em UAs e ZLCs desde que estes acordos abranjam substancialmente todo o comércio entre os territórios constituintes, e a "Cláusula de Habilitação", que permite que os membros do país conceder preferências pautais aos países em desenvolvimento.	-	Em geral, as alíquotas devem ser aplicadas de acordo com a cláusula da NMF (a menos que permitido pelo art. XXIV do GATT ou pela "Cláusula de Habilitação").
Isenções ou reduções tarifárias discriminatórias	GATT Art. I:1 (Tratamento Geral MFN); e ASCM Arts. 1.1 (definição de subsídio – receitas fiscais abandonadas), 2 ("subsídios" específicos), 5 ("efeitos danosos").	INDONESIA – <i>tax measures pertaining to the automobile industry</i> (DS54, 55, 59, 64).	As isenções ou reduções tarifárias não devem discriminar entre importadores. Também não devem ter "efeitos danosos" noutros membros da OMC.
Isenções tarifárias ou reduções dependem dos requisitos de conteúdo local (LCRs).	GATT Art. 2.1 (requisito de conteúdo local - LCR) e anexo do TRIMs, que fornece uma lista ilustrativa de medidas de investimento relacionadas com o comércio, incluindo LCRs, que são inconsistentes com Art. III:4 (NT – Tributação e Regulação Interna).	INDONESIA – <i>tax measures pertaining to the automobile industry</i> (DS54, 55, 59, 64).	As isenções ou reduções tarifárias não devem depender LCRs (ou outras TRIMs).
Drawbacks de impostos aduaneiros para produtos exportados.	ASCM Arts. 3.1(a) (subsídios contingentes sobre o desempenho da exportação), 27 (renúncia país em desenvolvimento), Anexo I (lista ilustrativa dos subsídios à exportação) item (i) relativa à remissão ou à desvantagem dos encargos de importação que excedam os impostos sobre os insumos importados que são consumidos na produção do produto exportado.	-	O excesso de remissão ou a desvantagem das tarifas de importação relativamente aos produtos exportados constituem uma subvenção à exportação e, como tal, é proibida (salvo se a dispensa do Art. 27 do ASCM se aplique). Remissões ou drawbacks por tarifas o excesso de remissão ou a desvantagem das tarifas de importação relativamente aos produtos exportados constituem uma subvenção à exportação e, como tal, é proibida.

Reembolsos de impostos indiretos em seus bens exportados ou serviços exportados.	<p>ASCM Arts. 3.1(a) (subsídios contingentes sobre o desempenho da exportação), 27 (país em desenvolvimento), Anexo I (lista ilustrativa dos subsídios à exportação) itens (g) e (h) relativa à isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos superiores aos cobrados em produtos “similares” quando vendidos para consumo doméstico.</p>	US – <i>Tax Incentives</i> , (DS487)	<p>Os reembolsos em excesso de impostos indiretos no que respeita aos bens ou serviços exportados constituem subsídios à exportação e, como tal, são proibidos (salvo se a dispensa do Art. 27 do ASCM se aplique). Não são permitidos descontos de impostos indiretos sobre as importações de capitais, uma forma como estes fatores de produção não são considerados como sendo consumidos na fabricação do produto exportado.</p>
Outras taxas de importação/exportação e encargos.	<p>GATS Arts. II (tratamento MFN), XVII (NT), XIV (d) (Não são permitidos descontos de impostos indiretos sobre as importações de capitais, uma forma como estes fatores de produção não são considerados como sendo consumidos na fabricação do produto exportado.), (e) (Tratados de Dupla Tributação), e XXII (Consultas). Medidas tributárias que dependem do desempenho das exportações ou dos LCRs, desde que sejam não discriminatórios.</p>	ARGENTINA – <i>statistical services tax levied on imports</i> (DS56).	Outras taxas de importação e exportação, incluindo taxas de trânsito, geralmente devem envolver taxas específicas em vez de <i>ad valorem</i> .
Imposto retido na fonte sobre as importações.	<p>GATS Arts. II (Tratamento MFN), XVII (NT), XIV (d) (são permitidas desde que sejam não discriminatórias.), (e) (acordos de dupla tributação), e XXII (Consulta). As medidas fiscais dependem do desempenho da exportação ou LCRs são permitidas desde que sejam não discriminatórias.</p>	ARGENTINA – <i>advance tax payments on imports</i> (DS155).	Salvo se listado em cronograma de concessões, o imposto retido na fonte não deve impor uma carga maior aos produtos importados do que aos produtos domésticos (quando alternativas viáveis estão disponíveis para garantir o cumprimento das leis fiscais domésticas).
Imposto de exportação	<p>Protocolos de adesão (prever a eliminação dos impostos e encargos de exportação); GATT Arts. I (Tratamento com NMF) e XX (b) (exceção geral – necessária para proteger a vida ou a saúde), (g) (exceção geral – relativa à conservação dos recursos naturais esgotáveis).</p>	CHINA - <i>export taxes and charges on raw materials</i> (DS394, 395, 398) e CHINA - <i>rare earths</i> (DS431, 432, 433).	Os impostos sobre a exportação devem ser cobrados em conformidade com o princípio do Tratamento da NMF e respeitar os protocolos de adesão dos Membros.

Fonte: Adaptada e atualizada, a partir de DALLY (2016)

Tabela 2 : Medidas de Tributação

MEDIDA TRIBUTÁRIA EM CAUSA	PRINCIPAIS DISPOSIÇÕES DA OMC	LITÍGIOS FISCAIS PERTINENTES	DIRETRIZES
Impostos sobre vendas discriminando mercadorias importadas.	GATT Arts. III:1 (TN – princípios gerais), III:2 (TN – impostos e encargos) primeira sentença (Produtos “Similares”) e segunda sentença (Produtos “diretamente competitivos ou substituíveis”).	Aliquotas de tributação discriminatórias do JAPÃO(DS8, 10, 11), KOREA (DS75, 84), e CHILE (DS87, 110) relativas às importações de bebidas alcoólicas.	Os impostos sobre venda cobrados de produtos importados não devem exceder as cobradas em produtos domésticos “similares”.
Administração fiscal discriminatória.	GATT Arts. III:2 (TN – impostos e encargos), III:4 (TN– leis e regulamentações domésticas), XX(d) (exceções – necessárias para garantir o cumprimento das leis fiscais).	THAILAND – <i>discriminatory conditions for obtaining VAT credits for inputs</i> (DS371).	Os impostos sobre vendas não devem tratar os bens importados de forma menos favorável do que os produtos domésticos "similares" impondo requisitos administrativos adicionais apenas aos produtos importados.
Isenções ou reduções de imposto sobre vendas condicionais em LCRs.	GATT Art. III:2 (NT – impostos e encargos internos), TRIMs Art. 2.1 (requisito de conteúdo local) e lista ilustrativa de TRIMs Anexo, que estabelece medidas de investimento relacionadas com o comércio, incluindo LCRs, que são incompatíveis com GATT Art. III:2.	INDONESIA – <i>tax measures pertaining to the automobile industry</i> (DS54, 55, 59, 64).	As isenções ou reduções de impostos sobre vendas não devem ser discriminatórias ou condicionais LCRs ou outras medidas de investimento relacionadas com o comércio.
Alívio de impostos diretos contingente sobre o conteúdo local.	GATT Art. III:4 (NT – legislação e regulamentação internas) no caso do ETI Act; ASCM Arts. 1.1 (definição de subsídio - receita fiscal perdida), 3.1(b) (subsídio proibido contingente no uso se bens domésticos no lugar de produtos importados), TRIMs Arts. 2 (NT) e Anexo (Lista Ilustrativa).	US – <i>Foreign Sales Corporations and Extraterritorial Income Exclusion (ETI) Act</i> (DS108).	Benefícios fiscais contingente em LCRs constitui um subsídio proibido.
Alívio dos impostos diretos especificamente relacionados às exportações.	ASCM Arts. 1.1 (definição de um subsídio – renuncia das receita fiscais), 3.1(a) (subsídio de exportação proibido), 4.7 (recomendação para retirar um subsídio proibido), Art. 27 (dispensa do países desenvolvidos), Anexo I (Lista Ilustrativa) itens (e), incluindo a nota de rodapé 59 (isenção de dupla tributação), e (f) relativa à isenção total ou parcial, remissão, diferimento ou deduções relacionadas com as exportações de impostos diretos; e Arts. 3.3 (autorizações de subvenção à exportação), 8 (compromissos de concorrência na exportação), e 10.1 (subsídios à exportação não enumerados no Art. 9.1).	US – <i>Foreign Sales Corporations and Extraterritorial Income Exclusion Act</i> (DS108).	Nenhum alívio dos impostos diretos especificamente relacionados às exportações é permitido (ao menos a dispensa do Art. 27 do ASCM se aplique).

<p>Incentivos Tributários "Acionáveis"</p>	<p>ASCM Arts. 1.1 (definição de subsídio – receitas fiscais abandonas), 2 (especificidade do subsídio), 5 (efeitos adversos), 6 (prejuízo grave – deslocamento, perda de vendas e supressão de preços), e 7.8 (remédios – para remover os efeitos adversos ou retirar a subvenção).</p>	<p>INDONESIA – <i>tax measures pertaining to the automobile industry</i> (DS54, 55, 59, 64). US – <i>tax incentives for large civil aircraft</i> (DS317, 353, 487).</p>	<p>Os incentivos fiscais são potencialmente "acionáveis" subsídios se eles são "específicos" e têm "efeitos adversos" em outros Membros da OMC.</p>
<p>Tributação dos serviços e prestadores de serviço.</p>	<p>GATS Arts. II (Tratamento NMF), XVII (NT), XIV (d) (imposição ou cobrança equitativa ou efetiva de impostos diretos), (e) (acordos de dupla tributação), e XXII (consultas). N.B. Medidas fiscais que dependem do desempenho da exportação ou LCRs são permitidas desde que sejam não discriminatórias.</p>		<p>As medidas fiscais relativas aos serviços e prestadores de serviço devem respeitar o tratamento com MFN e, na medida em que tenham sido assumidos compromissos em sectores de serviço específicos, NT (exceto quando permitido por Art. XIV).</p>

Fonte: Adaptada e atualizada, a partir de DALLY (2016)

ANEXO 2 QUADRO SINÓPTICO DAS LIDES TRIBUTÁRIAS NA OMC

Data	Disputa	Citação Completa	Reclamante	Tributo na Disputa	Argumentos Relevantes	Estágio Atual
2020	BRAZIL — PET FILM	<i>Brazil — Measures Concerning the Importation of Pet Film From Peru and Imported Products in General.</i> WT/DS596/1	Peru	Tratamento tributário diferenciado no contexto do Imposto de Produtos Industrializados (IPI)	Medidas do governo propiciam um tratamento tributário desvantajoso aos produtos importados. GATT 1994. Arts II:2 e II:4 do GATT	Consulta 15/07/2020
2017	CANADA — COMMERCIAL AIRCRAFT	<i>Canada — Measures Concerning Trade in Commercial Aircraft -</i> Pedido de Consulta WT/DS522/1 O trabalho do painel foi suspenso a partir de 25 de novembro de 2019 até 4 de novembro de 2020, nos termos do artigo 12.12 do ERL. (WT/DS522/19)	Brasil	Incentivos Fiscais	Medidas do Governos de Canada, Quebec e município de Mirabel, relativas a incentivos fiscais, créditos fiscais Subsidies and Countervailing Measures (SCM): Art. 3.1(a), 3.1(b), 3.2, 5(c), 6.3(a), 6.3(b), 6.3(c), 6.4, 6.5	Painel composto em 06/02/2018
2016	US — RENEWABLE ENERGY	<i>United States — Certain Measures Relating to the Renewable Energy Sector.</i> Relatório do Painel. WT/DS510/R 27/06/2019	Estados Unidos União Europeia	Incentivos Fiscais, Incentivos, Créditos e Reembolsos Fiscais	Medidas dos Estados Unidos relativas aos requisitos de conteúdo doméstico e subsídios fiscais instituídos pelos governos de Estados, especialmente Montana, no setor de energia. GATT 1994: Art. III:4, XVI:1 ASCM: Art. 3.1(b), 3.2, 5(a), 5(c), 6.3(a), 25 Trade-Related Investment Measures (TRIMs): Art. 2.1 Agreement Establishing the World Trade Organization: Art. XVI:4	Apelo ao ORec em 22/08/2019
2016	CHINA — RAW MATERIALS (II)	<i>China — Export Duties on Certain Raw Materials</i> Pedido de Consulta WT/DS508/1 WT/DS509/1	Estados Unidos União Europeia	Imposto de Exportação	Impostos sobre a exportação de certas matérias-primas alega-se que isso é contrário ao Protocolo de Adesão: Parte I, para. 11.3, Part I, para. 1.2, GATT 1994: Art. X:3(a), XI:1	Consulta
2016	COLOMBIA — IMPORTED SPIRITS	<i>Colombia — Measures Concerning Imported Spirits</i> Pedido de Consulta WT/DS502/1	União Europeia	Imposto sobre Consumo	Discriminação tributária das Bebidas Destiladas Art. III:1; III:2, III:4; X:3(a) e XXIV:12 do GATT 1994	Consulta

2015	<i>CHINA— DOMESTICALLY PRODUCED AIRCRAFT</i>	<i>China — Tax Measures Concerning Certain Domestically Produced Aircraft</i> Pedido de Consulta WT/DS501/1	Estados Unidos	IVA	A China isenta a venda de determinadas aeronaves produzidas internamente, incluindo aeronaves de aviação geral, regionais e agrícolas, a partir do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), enquanto as aeronaves importadas continuam sujeitas ao IVA.	Consulta
2014	<i>US — TAX INCENTIVES</i>	United States — Conditional Tax Incentives for Large Civil Aircraft, Relatório do Painel WT/DS487/R 28/11/2016 Relatório do ORec, WT/DS487/AB/R 04/09/2017	União Europeia	Subsídios Fiscais	Incentivos fiscais estabelecidos pelo estado de Washington em relação ao desenvolvimento, fabrico e venda de grandes aeronaves civis. (ASCM): Art. 1, 2, 1.1(a)(1)(ii), 1.1(b), 3.1(b), 3.2, 2.3	Relatório do Painel e ORec Adotados.
2013	<i>BRAZIL — TAXATION</i>	Brazil — Certain Measures Concerning Taxation and Charges Relatório do Painel WT/DS472/R WT/DS497/R 30/08/2017 Relatório do ORec WT/DS472/AB/R WT/DS497/AB/R 13/12/2018	União Europeia Japão	Subsídios Fiscais, Reduções e Créditos Fiscais	Medidas relativas à tributação e encargos no setor automóvel, à indústria electrónica e tecnológica, às mercadorias produzidas nas zonas de livre comércio e às vantagens fiscais para os exportadores. GATT 1994: Art. I:1, II:1(b), III:2, III:4, III:5 Subsidies and Countervailing Measures (SCM): Art. 3.1(b) Trade-Related Investment Measures (TRIMs): Art. 2.1, 2.2	Relatório do Painel e ORec Adotados.
2012	<i>ARGENTINA — FINANCIAL SERVICES</i>	Argentina — Measures Relating to Trade in Goods and Services, WT/DS453/– Relatório do Painel, WT/DS453/R, 30/09/2015 Relatório do ORec, WT/DS453/AB/R 14/04/2016	Panamá	Impostos Retidos na Fonte	Utilização de 8 medidas, incluindo um imposto retido na fonte no pagamento de juros e remuneração diferenciado.	Relatório do Painel e ORec Adotados.
2012	<i>CHINA-RARE EARTHS</i>	<i>China — Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten and Molybdenum –</i> Relatório do Painel, WT/DS394/R/ WT/DS395/R/ WT/DS398/R/ 26/04/2014 Relatório do ORec, WT/DS431/AB/R, WT/DS432/AB/R, WT/DS433/AB/R, 07/08/2014	União Europeia / Estados Unidos/Japão	Imposto de Exportação	Utilização de 30 medidas, incluindo impostos, sobre a exportação de certas terras raras pelos EUA, a UE e o Japão alegavam que isso é contrário às arts. Art. VII, VIII, X, XI, XI:1, X:3(a) e parte 1 do protocolo de adesão da China	Solução mutuamente acordada
2011	<i>UKRAINE — DISTILLED SPIRITS</i>	<i>Ukraine — Taxes on Distilled spirits, WT/DS423</i>	Moldova	Imposto de consumo	Uso do regime de imposto de consumo que tributa bebidas alcoólicas importadas a uma taxa mais elevada em comparação com as bebidas domésticas. Moldova alegou que isso é contrário ao art. III:2 GATT	Painel estabelecido, mas ainda não composto

2010	ARMENIA – INTERNAL SALE OF CIGARATTE AND ALCOHOLIC BEVERAGES	Armenia — Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes and Alcoholic Beverages, WT/DS 411	Ucrânia	Imposto de consumo	Uso do regime de imposto de consumo que tributa tabaco e bebidas alcoólicas a uma taxa mais elevada em comparação com as bebidas domésticas. Ucrânia alegou que isso é contrário ao GATT Art. II:1, III:1, III:2, III:4	Consulta
2010	PHILIPPINES – DISTILLED SPIRITS	Philippines – Taxes on Distilled Spirits – Relatório do Painel, WT/DS396/R, WT/DS403/R, 15/08/2011 Relatório do ORec, WT/DS396/AB/R, WT/DS403/AB/R, 15/08/2011	Comunidade Europeia / Estado Unidos	Imposto de consumo	Utilização do Regime fiscal de Impostos especial de consumo que impõe impostos mais elevados para bebidas destiladas no exterior a uma taxa mais elevada em comparação com as bebidas nacionais A CE alegou que isso é contrário ao art. III:2 GATT	Relatório do Painel e ORec Adotados.
2009	CHINA – RAW MATERIALS	China – Measures Related to the Exportation of Various Raw Materials – Relatório do Painel WT/DS394/R / WT/DS395/R / WT/DS398/R, 05/07/2011 Relatório do ORec, WT/DS394/AB/R, WT/DS395/AB/R, WT/DS398/AB/R, 31/01/2012	Estados Unidos, Comunidades Europeias México	Imposto de Exportação	Utilização de 32 medidas, incluindo impostos, sobre a exportação de certas matérias- primas os EUA, a CE e o México alegavam que isso é contrário às artes. VIII, X & XI GATT e parte 1 do protocolo de adesão da China	Solução mutuamente acordada
2008	INDIA - TAXES	India – Certain Taxes and Other Measures on Imported Wines and Spirits – Request for Consultations, WT/DS380/1, 22/09/08	Comunidades Europeias	Imposto de consumo	Utilização de impostos discriminatórios sobre vinhos e bebidas espirituosas da CE importados para os estados indianos A UE alegou que isso é contrário a arts. III:2 and III:4 GATT and arts. 3.1(a), 3.2, 4.2 SCM Agreement, Art. 1.1, 1.2, 1.2(a), 1.2(b), 2, 3, 4, 5, 6, 7, 10, 13, 16 Avaliação aduaneira.	Consulta
2008	THAILAND – CIGARETTES (PHILIPPINES)	Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines – Relatório do Painel, WT/DS371/R, 15/11/2010 Relatório da AB, WT/DS371/AB/R, 17/07/2011 Relatório do Painel do Recurso para Art. 21.5 da Filipinas WT/371/RW 12/11/2018 Relatório do Painel do Segundo Recurso para Art. 21.5 da Filipinas WT/371/RW2 12/07/2019	Filipinas	Imposto sobre Consumo, health tax, IVA	Utilização de medidas fiscais e aduaneiras que afetam os cigarros provenientes das Filipinas As Filipinas alegaram que isso é contrário às arts. III:2, III:4 and X:3(a) GATT	Apelo ao ORec no segundo recurso

2007	<i>CHINA – TAXES</i>	China – Certain Measures Granting Refunds, Reductions or Exemptions from Tax or Other Payments – Pedido de Consulta, WT/DS358, WT/DS359, 26/02/2007	Estados Unidos México	Reembolso, reduções e créditos do imposto de renda	Utilização de reembolsos, reduções e créditos fiscais para empresas que invistam em equipamentos nacionais. Os EUA alegaram que isso é contrário a art. 3 ASCM, art. III:4 GATT e art. 2 TRIMs	Solução mutuamente acordada
2006	<i>CANADA – TAX EXEMPTIONS AND REDUCTION FOR WINE AND BEER</i>	Canada – Tax Exemptions and Reductions for Wine and Beer – Request for Consultations by the European Communities, WT/DS354/1, 4/12/2006	Comunidade Europeia	impostos especiais de consumo federais	Isenções fiscais canadenses sobre o vinho produzido e a redução da taxa do imposto especial de consumo sobre a cerveja canadense A CE alegou que isso é contrário para art. III:2 GATT e art. 3 ASCM	Solução mutuamente acordada
2006	<i>CHINA – AUTOMOBILE PARTS</i>	China – Measures Affecting Imports of Automobile Parts – Relatório do Painel, WT/DS339/R, WT/DS340/R, WT/DS342/R, 18/07/2008 Relatório do Órgão de Recursos, WT/DS339/AB/R, WT/DS340/AB/R, WT/DS342/AB/R, 15/12/2008	Canadá Estados Unidos Comunidades Europeias	Cobrança de peças importadas que constituem imposto	Tributação diferenciada dos automóveis em função do conteúdo doméstico das peças. O painel considerava os impostos inconsistentes com as artes. III:2 e III:4 GATT. O OREC manteve as conclusões do Painel	Relatório do Painel e OREC Adotados.
2005	<i>US – LARGE CIVIL AIRCRAFT</i>	United States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft – Pedido de Consulta pelas Comunidades Europeias, WT/DS317/1/Add.1, 01/07/2005	Comunidades Europeias	Pacotes de benefícios/centivos fiscais, incluindo créditos fiscais de R&D; subsídios de imposto sobre o rendimento (FSC/ETI)	Utilização de vários subsídios, principalmente dirigidos à Boeing, incluindo incentivos fiscais, pelos EUA na produção de grandes aeronaves civis A CE alegou que isso é contrário às artes. 3.1, 3.2, 5, 6.3 ASCM e arte. III:4 GATT	update!
2004	<i>CHINA – INTEGRATED CIRCUITS</i>	China – Value-Added Tax on Integrated Circuits – Pedido de Consultas dos Estados Unidos, WT/DS309/1, 23/03/2004	Estados Unidos	IVA	Taxas preferenciais de IVA para circuitos integrados produzidos internamente ou concebidos, sob a forma de reembolsos parciais Os EUA alegaram que isso é contrário às artes. I e III GATT e arte. XVII GATS	Solução mutuamente acordada
2004	<i>MEXICO – TAXES ON SOFT DRINKS</i>	Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages – Relatório do Painel, WT/DS308/R, 07/10/2005 Relatório do Órgão de Recursos, WT/DS308/AB/R, 06/03/2006	Estados Unidos	Imposto sobre refrigerante distribuição	O México impôs "imposto sobre refrigerantes" na transferência ou importação de certos refrigerantes, e "imposto de distribuição" na transferência de tais produtos, mais a exigência administrativa sobre aqueles sujeitos aos impostos. Painel e OREC decidiram de forma inconsistente com as artes. III:2 e III:4 GATT	Relatório do Painel e OREC Adotados.

2004	<i>EC – COMMERCIAL VESSELS II</i>	European Communities – Aid for Commercial Vessels – Pedido de Consultas da Coreia, WT/DS307/1, 19/02/2004	Coréia	Incentivos fiscais, incluindo “tax lease scheme”	A CE concedeu subsídios fiscais à indústria da construção naval. A Coreia alegou que isto é contrário ao ASCM	Consulta
2003	<i>DOMINICAN REPUBLIC – IMPORT AND SALE OF CIGARETTES</i>	Dominican Republic – Measures Affecting the Importação e Venda Interna de Cigarros – Relatório do Painel, WT/DS302/R, 26/11/2004 Relatório do Órgão de Recurso, WT/DS302/AB/R, 25/04/2005 Arbitragem nos termos do artigo 21.3(c) do Memorando de Entendimento sobre as Regras e Processos que Regem a Resolução de Litígios – Relatório do árbitro, WT/DS302/17, 29/08/2005	Honduras	Imposto de consumo	A República Dominicana aplicou regras especiais para determinar o imposto sobre o consumo de cigarros importados. A metodologia de avaliação não foi objetiva com produtos importados sendo avaliados para o produto nacional “similar mais próximo”. O painel manteve o imposto sobre o consumo seletivo inconsistente com as artes. III:4 e X GATT ORec conclusões do Painel	Relatório do Painel e ORec Adotado. Árbitro – medida a ser levada em conformidade com 24 meses
2003	<i>EC – COMMERCIAL VESSELS</i>	European Communities – Measures Affecting Trade in Commercial Vessels – Relatório do Painel, WT/DS301/R, 22/04/2005	Coréia	Incentivos fiscais	A UE forneceu subsídios a favor da construção naval comercial nacional. A Coreia alegou ser contrária às artes. I:1 e III:4 GATT, e várias obrigações no âmbito do ASCM O painel decidiu que os subsídios não eram inconsistentes sob o ponto de vista da arte. III:4 GATT e o ASCM	Relatório do Painel Adotados
2002	<i>KOREA – COMMERCIAL VESSELS</i>	Korea – Measures Affecting Trade in Commercial Vessels – Relatório do Painel, WT/DS273/R, 07/03/2005	Comunidade Europeia	Lei de Controle do Tratamento Tributário Especial	A Coreia aplicou vários subsídios ao sector da construção naval, que incluíram uma Lei de Controle de Tratamento Fiscal Especial que estabeleceu dois programas fiscais limitados às empresas em reestruturação empresarial. A UE alegou que a lei fiscal era contrária ao ASCM. O painel considerou que a Coreia tinha concedido subsídios, mas a UE não conseguiu demonstrar que os benefícios fiscais resultaram em subsídios, pelo que foi considerada coerente com o ASCM	Relatório do Painel Adotado
2002	<i>URUGUAY – TAX TREATMENT</i>	Uruguay – Tax Treatment on Certain Products – Request for Consultations by Chile, WT/DS261/1, 26/06/2002	Chile	Imposto específico interno	Uruguai utilizou imposto interno específico (“IMESI”) que tributa a primeira alienação ou importação por não-contribuintes de certos bens. O Chile alega que a renda tributável do IMESI é baseada em um preço fictício e viola arts. I e III GATT	Solução mutuamente acordada, 2004 Nenhuma liquidação notificada

2002	<i>US – FLORIDA EXCISE TAX</i>	United States – Equalizing Excise Tax Imposed by Florida on Processed Orange and Grapefruit Products – Request for Consultations by Brazil, WT/DS250/1, 26/03/2002	Brasil	Imposto de consumo	Os EUA impuseram imposto especial de consumo sobre os produtos produzidos a partir de cítricos fora dos EUA. Os produtos cítricos produzidos nos EUA estavam isentos do imposto. O Brasil alega inconsistência com arts. II:1(a), III:1 e III:2 GATT	Solução mutuamente acordada, 2004 Nenhuma liquidação notificada
2001	<i>PERU – TAXES ON CIGARETTES</i>	Peru – Taxes on Cigarettes – Request for Consultations by Chile, WT/DS227/1, 06/03/2001	Chile	Imposto sobre vendas e imposto de consumo	Peru classifica os cigarros pela qualidade do tabaco, com diferentes taxas de impostos aplicáveis O Chile alegou que o critério discriminava os produtos de importação e que era incoerente com a art. III:2 GATT	Reclamação Retirada
2000	<i>NICARAGUA</i>	Nicaragua – Measures Affecting Imports from Honduras and Colombia – Request for Consultations by Honduras, WT/DS201/1, 13/06/2000	Honduras	Imposto sobre bens e serviços	Nicarágua aplicou imposto sobre bens e serviços de Honduras ou da Colômbia Alegado ser inconsistente com arts. I e III GATT e arts. II and XVII GATS	Sem Painel estabelecido. Nenhuma liquidação notificada.
2000	<i>NICARAGUA</i>	Nicaragua – Measures Affecting Imports from Honduras and Colombia – Request for Consultations by Colombia, WT/DS188/1, 20/01/2000	Colômbia	Imposto sobre bens e serviços	Nicarágua aplicou imposto sobre bens e serviços de Honduras ou da Colômbia Alegado ser inconsistente com as artes. I e III GATT e artes. II e XVII GATS	Sem Painel estabelecido. Nenhuma liquidação notificada.
1998	<i>ARGENTINA – HIDES AND LEATHER</i>	Argentina – Measures Affecting the Export of Bovine Hides and the Import of Finished Leather – Relatório do Painel, WT/DS155/R, 19/12/2000 Arbitration under Article 21.3(c) of the Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes – Award of the Arbitrator, WT/DS155/10, 31/08/2001	Comunidade Europeia	IVA e imposto sobre o volume de negócios avançado	A Argentina impôs um IVA adicional de 9% sobre as importações e um imposto antecipado sobre o volume de negócios sobre o preço das mercadorias importadas O painel era inconsistente com a art. III:2 GATT	Relatório do Painel adotado Arbitrador - medida a ser posta em conformidade dentro de aproximadamente 12 meses nenhum acordo notificado
1998	<i>FRANCE – INCOME TAX MEASURES</i>	France – Certain Income Tax Measures Constituting Subsidies – Pedido de Consulta pelos Estados Unidos da América, WT/DS131/1, 11/05/1998	Estados Unidos	Imposto de renda – dedução de despesa	A lei francesa relativa ao imposto sobre o rendimento prevê a dedução temporária de certos custos de arranque de operações no estrangeiro através de uma conta de reserva dedutível nos impostos Os EUA alegaram uma violação de art. 3 ASCM	Sem Painel estabelecido. Nenhuma liquidação notificada.

1998	IRELAND – INCOME TAX MEASURES	<i>Ireland – Certain Income Tax Measures Constituting Subsidies – Request for Consultations by the United States, WT/DS130/1, 11/05/1998</i>	Estados Unidos	Imposto de renda – taxa de imposto especial	A lei irlandesa do imposto de renda prevê uma alíquota especial para as "casas comerciais especiais" no que diz respeito à renda proveniente da venda de exportação de bens fabricados na Irlanda Os EUA alegaram uma violação de art. 3 ASCM	Sem Painel estabelecido. Nenhuma liquidação notificada.
1998	GREECE – INCOME TAX MEASURES	<i>Greece – Certain Income Tax Measures Constituting Subsidies – Request for Consultations by the United States, WT/DS129/1, 11/05/1998</i>	Estados Unidos	Imposto de renda – dedução fiscal especial	Os exportadores da legislação grega sobre o imposto de renda têm direito a dedução fiscal especial calculada a partir da porcentagem da renda de exportação Os EUA alegaram uma violação de art. 3 ASCM	Sem Painel estabelecido. Nenhuma liquidação notificada.
1998	NETHERLANDS – INCOME TAX MEASURES	<i>Netherlands – Certain Income Tax Measures Constituting Subsidies – Request for Consultations by the United States, WT/DS128/1, 11/05/1998</i>	Estados Unidos	Imposto de Renda- Reserva Especial	A lei holandesa do imposto de renda permite uma "reserva especial" para renda derivada de vendas de exportação	Sem Painel estabelecido. Nenhuma liquidação notificada.
1998	BELGIUM – INCOME TAX MEASURES	<i>Belgium – Certain Income Tax Measures Constituting Subsidies – Request for Consultations by the United States, WT/DS127/1, 11/05/1998</i>	Estados Unidos	Imposto de renda – isenção de imposto	Os contribuintes corporativos belgas recebem isenção de impostos para exportação	Sem Painel estabelecido. Nenhuma liquidação notificada.
1998	UNITED STATES – HARBOUR MAINTENANCE TAX	<i>United States – Harbour Maintenance Tax – Request for Consultations by the European Communities, WT/DS118/1, 16/02/1998</i>	Comunidades Europeias	Harbour maintenance tax (HMT)	A UE alegou US HMT viola arts. I, II, III, VIII e X GATT	Sem Painel estabelecido. Nenhuma liquidação notificada.
1997	CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES	<i>Chile – Taxes on Alcoholic Beverages – Relatório do Painel WT/DS87/R, WT/DS110/R, 15/06/1999 Relatório do Órgão de Recursos, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, 13/12/1999 Vigilância da Implementação de Recomendações e Regulamentos - Arbitragem nos termos do artigo 21.3(c) do Entendimento sobre Regras e Procedimentos que Regem a Resolução de Litígios - Sentença do Árbitro, WT/DS110/14, 23/05/2000</i>	Comunidades Europeias (WT/DS87/)(WT/DS110)	Mudança do imposto sobre vendas	A UE apresentou dois pedidos relativos à imposição pelo Chile de um imposto mais elevado sobre as bebidas espirituosas importadas em comparação com as produzidas localmente e, em segundo lugar, a CE contestou a modificação do referido imposto pelo Chile. Os EUA também trouxeram uma queixa idêntica O imposto realizado pelo painel era inconsistente com a art. III:2 GATT ORec manteve a decisão.	Painel e Relatório OREC adotado Arbitrador - medida a ser posta em conformidade dentro de aprox. 14 meses

1997	<i>CHILE – ALCOHOLIC BEVERAGES</i>	Chile – Taxes on Alcoholic Beverages – Pedido de Consultas dos Estados Unidos, WT/DS109/1, 16/12/1997	Estados Unidos	Imposto de venda	Na sequência da queixa anterior feita pela UE, os EUA alegaram que os impostos sobre a venda de bebidas alcoólicas eram inconsistentes com a arte. III:2 GATT A queixa não foi levada mais longe, uma vez que a UE apresentou uma queixa idêntica contra a Coreia.	Sem Painel estabelecido. Nenhuma liquidação notificada.
1997	<i>US – FSC</i>	United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” – Relatório do Painel, WT/DS108/R, 08/10/1999 Relatório do Órgão de Recursos, WT/DS108/AB/R, 24/02/2000 Recurso para Art. 21.5 do DSU pela Comunidade Europeia – Relatório do Painel, WT/DS108/RW, 20/08/2001 Recurso ao artigo 21.5 do DSU pelas Comunidades Europeias – AB-2001-8 –Relatório do Órgão de Recurso, WT/DS108/AB/RW, 14/01/2002 Recurso à Arbitragem pelos Estados Unidos nos termos do artigo 22.6 do DSU e do artigo 4.11- Decisão do Árbitro, WT/DS108/ARB, 30/08/2002 Segundo recurso ao Artigo 21.5 do DSU pelas Comunidades Europeias - Relatório do Painel, WT/DS108/RW2, 30/09/2005 Segundo Recurso ao Artigo 21.5 do DSU pelas Comunidades Europeias – AB-2005-9 – Relatório do Órgão de Recursos, WT/DS108/AB/RW2, 13/02/2006	Comunidades Europeias	Offshore imposto de renda e regras de preços de transferência	Uso do FSC, uma quebra de impostos offshore. Uma parcela dos rendimentos de exportação do FSC foi considerada isenta. Também foram disponibilizadas regras favoráveis de preços de transferência para o FSC. A UE reclamou que o FSC era contrário ao GATT, art. III.1(a) e 3.2 ASCM Painel e OREC encontraram FSC incompatível com GATT e ASCM. Em 2001, os EUA substituíram o FSC pela lei de exclusão de renda extraterritorial (ETI). Painel e ORec. considerou a lei ETI incompatível com ASCM. Em 2002, árbitro concedeu à CE a utilização de sanções contra os EUA. 2004, os EUA introduziram a lei americana de criação de empregos que remove o subsídio ofensivo em DISC e ETI, mas a provisão dentro da lei permite que as empresas se beneficiem das regras do FSC. Em 2005, o painel decidiu que os EUA não conseguiram implementar as conclusões do DSB. Em 2006, o ORec. confirmou as conclusões do Painel	Adoção de Relatórios de Painel e Apelação Introdução da nova Lei do Imposto de Renda dos EUA, mas o FSC/ETI nunca foi totalmente retirado
1997	<i>KOREA – ALCOHOLIC BEVERAGES</i>	Korea – Taxes on Alcoholic Beverages – Relatório do Painel, WT/DS75/R, WT/DS84/R, 17/09/1998 Relatório do Órgão de Recursos, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, 18/01/1999 Arbitragem nos termos do artigo 21.3.c do Memorando de Entendimento sobre as Regras e Processos que Regem a Resolução de Litígios, WT/DS75/16, WT/DS84/14, 04/06/1999	Estados Unidos (WT/DS84/) Comunidades Europeias (WT/DS75/)	Imposto de venda	As queixas feitas pela UE e pelos EUA consideraram em conjunto Queixa dizia respeito à tributação da Coreia de bebidas alcoólicas O painel prendeu impostos de Coreia importou produtos em uma maneira diferentes para ter recursos para a proteção aos produtores domésticos Painel mantido inconsistente com a arte. III: 2 GATT OREC confirmou a constatação do Painel	Relatório do Painel e ORec Adotados.

1997	CANADA – AIRCRAFT	Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft – Relatório do Painel, WT/DS70/R, 14/04/1999 Relatório do Órgão de Recurso, WT/DS70/AB/R, 02/08/1999 Recurso do Brasil ao Artigo 21.5 do DSU - Relatório do Painel, WT/DS70/RW, 09/05/2000 Recurso do Brasil ao artigo 21.5 do DSU – AB-2000-4 – Relatório do Órgão de Recursos, WT/DS70/AB/RW, 21/07/2000	Brasil	Isenção ao Imposto de Renda	Canadá isentou <i>Exportation Development Corporation</i> (EDC) da tributação da renda corporativa. Brasil alegou incompatibilidade com o Art. 3 compatibilidade de ASCM o painel rejeitou a inconsistência no elemento EDC do litígio pelo OREC confirmou os achados	Relatório do Painel e ORec Adotados.
1996	INDONESIA – AUTOS	Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry – Report of the Panel, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, 02/07/1998 Arbitragem nos termos do artigo 21.3.c do Memorando de Entendimento sobre as Regras e Processos que Regem a Resolução de Litígios - Sentença do Árbitro, WT/DS54/15, WT/DS55/14, WT/DS59/13, WT/DS64/12, 07/12/1998	Japão WT/DS64/R WT/DS55/R Comunidades Europeias WT/DS54/R Estados Unidos WT/DS59/R	Luxury Tax	Queixas feitas pelo Japão, a UE e os EUA. O DSB considerou as queixas em conjunto. Indonesia isentos direitos aduaneiros e impostos de luxo sobre as importações de "veículos nacionais" e componentes afins. Painel encontrado incompatível com as artes. I e II: 2 GATT, Art. 2 guarnições e arte. 5 (c) acordo SCM	Relatório do Painel Adotado
1996	ARGENTINA – TEXTILES AND APPAREL	Argentina – Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and Other Items – Relatório do Painel, WT/DS56/R, 25/11/1997 Relatório do Órgão de Recurso, WT/DS56/AB/R, 27/03/1998	Estados Unidos	Impostos Estatístico	Argentina aplicou imposto estatístico de 3% ad valorem sobre importações. Painel governou imposto incompatível com o Art. VIII GATT OREC confirmou o achado do Painel	Relatório do Painel e OREC Adotado.
1996	TURKEY – TAXATION OF FOREIGN FILM REVENUES	Turkey – Taxation of Foreign Film Revenues – Pedido de Consulta pelos Estados Unidos, WT/DS43/1, 17/06/1996	Estados Unidos	Imposto de renda sobre receitas de bilheteria	A Turquia tributou receitas resultantes da visualização de filmes estrangeiros menos favoravelmente do que as receitas resultantes da visualização de origem doméstica filmes. Os E.U. alegada violação da arte. III GATT	Solução mutuamente acordada, 1997
1996	CANADA – PERIODICALS	Canada – Certain Measures Concerning Periodicals – Relatório do Painel, WT/DS31/R, 14/03/1997 Report of the Appellate Body, WT/DS31/AB/R, 30/06/1997	Estados Unidos	Imposto sobre consumos específicos	Tratamento tributário em periódicos importados "split-Run", aqueles que contêm propagandas canadenses sujeitas a imposto igual a 80% do valor de propagandas. Painel realizada em violação da GATTAB confirmou resultados do painel	Relatório do Painel e OREC Adotado. Canadá modificou a medida fiscal
1995	JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES II	Japan – Taxes on Alcoholic Beverages – Relatório do Painel, WT/DS10/R, WT/DS11/R, WT/DS8/R, 11/07/1996 Report of the Appellate Body, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R,	Estados Unidos, Canadá, Comunidade Europeia	Imposto sobre as vendas	Três queixas trazidas pelos EUA, pelo Canadá e pela CE foram consideradas conjuntamente pelo sistema de tributação do licor japonês cobrado substancialmente	Relatório do Painel e OREC Adotado. Japão modificou lei fiscal após relatório do Arbitro.

ANEXO 3 QUADRO DA LIDES TRIBUTÁRIAS NO GATT (1947-1995)

Data	Disputa	Citação Completa	Queixoso	Tributo em Disputa	Argumentos Relevantes	Estágio
1994	US – TAX ON AUTOMOBILES	<i>United States – Taxes on Automobiles</i> , 11/10/1994, DS31/R	Comunidades Europeias	“Luxury tax” e “gas guzzler tax”	Os E.U. aplicaram o imposto de luxo aos carros domésticos e importados na mesma taxa de 10% do preço de retalho que excedeu USD 30.000. Um imposto de gás guzzler também foi aplicado em carros domésticos e importados, e avaliados sobre a economia de combustível por "modelo tipo" painel de imposto de luxo e guzzler gás consistente com o Art. III: 2 GATT	Não adotado
1994	US – TOBACCO	<i>United States – Measures Affecting the Importation, Internal Sale and Use of Tobacco</i> , 4/10/1994, DS44/R, BISD 41S/1/131	Brasil Canada Chile Colombia El Salvador Guatemala Tailândia Zimbawe	Imposto sobre o consumo	Importação de tabaco não sujeita à tarifa mais baixa aplicável à tabacaria dos EUA incompatível com a Art. III:2 GATT	Relatório do painel adotado
1992	US – MALT BEVERAGES	<i>United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages</i> , 16/6/1992, BISD 39S/206	Canada	Imposto de consumo	Os EUA aplicaram a série de medidas fiscais de consumo que todos forneceram isenções fiscais, reduções fiscais ou créditos fiscais para produtores doméstica Painel mantidos inconsistentes com Art. III:2 GATT	Relatório do painel adotado
1992	CANADA – PROVINCIAL LIQUOR BOARDS (US)	<i>Canada – Import, Distribution and Sale of Alcoholic Drinks by Provincial Marketing Agencies</i> , 18/2/1992, BISD 39S/27	Estados Unidos	Imposto sobre vendas	O Canadá aplicou taxas de imposto iguais às bebidas alcoólicas importadas e domésticas, mas o preço base foi calculado de forma diferente para bebidas importadas, incluindo taxas de serviço e direitos de importação. Em segundo lugar, um imposto foi colocado em recipientes de álcool que não faziam parte de um sistema de depósito. O painel realizou os métodos de cálculo consistentes com o Art. III GATT. O painel não governou na segunda edição, porque ofuscou o sistema de entrega de Canadá a respeito das bebidas alcoólicas importadas. Mantido inconsistente com a Art. III: 4 GATT	Relatório do painel adotado
1990	THAILAND – CIGARETTES	<i>Thailand – Restrictions on Importation of and Internal Taxes on Cigarettes</i> , 7/11/1990, BISD 37S/200	Estados Unidos	“Business tax”	A Tailândia impôs imposto de negócios a uma taxa uniforme sobre o tabaco, mas concedeu isenção para os fabricantes licenciados, sendo apenas beneficiado o produtores da Tailândia. Painel considera inconsistente com o Art. III:2 do GATT	Relatório do painel adotado

1987	JAPAN – ALCOHOLIC BEVERAGES I	<i>Japan – Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages</i> , 10/11/1987, BISD 34S/83	Comunidades Europeias	Imposto sobre Consumo	O Japão impôs imposto de consumo sobre licores a taxas diferentes de acordo com um processo de nivelamento. Além disso, foi aplicado um IVA quando o preço excedeu um determinado limiar. A maioria das importações da CE caiu na mais alta categoria. Painel realizou processo de nivelamento e imposição de IVA incompatível com Art. III:2 GATT	Relatório do painel adotado
1987	US – SUPERFUND	<i>United States – Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances</i> , 17/6/1987, BISD 34S/136	Canada Comunidades Europeias México	Imposto sobre Consumo	Os EUA impõe impostos especiais de consumo de produtos petrolíferos, 8,2% imposto sobre o petróleo bruto a partir de dentro dos EUA, e 11,7% sobre importados de petróleo. Painel mantidos inconsistentes com Art. III:2 GATT	Relatório do painel adotado
1985	CANADA – GOLD COINS	<i>Canada – Measures Affecting the Sale of Gold Coins</i> , Panel Report, 17/9/1985, L/5863	Africa do Sul	Tributação sobre Vendas	Canadá isenta <i>Maple Gold Leaf Coins</i> do imposto sobre vendas. As moedas de ouro importadas, neste caso <i>Krugerrand</i> , foram sujeitas ao imposto de vendas de varejo de 7%. Painel considerou medidas incompatível com Art. III:2 GATT	Não adotado
1984	EEC – VALUE- ADDED TAX	<i>Panel on Value-Added Tax and Threshold</i> , 16/5/1984, BISD 31S/247	Estados Unidos	VAT	EC excluíram o pagamento do IVA do preço do contrato das aquisições do governo do Estado-membro, se excederem um limiar especificado no acordo sobre contratos públicos. Painel considerou consistente com o Art.I:1 GATT	Relatório do painel adotado
1976	UNITED STATES – INCOME TAX LEGISLATION DISC	<i>United States Tax Legislation (DISC)</i> , Report of the Panel, 12/11/1976, BISD 23S/98 and BISD 28S/114	Comunidades Europeias	Onshore imposto de renda e regras de preços de transferência	Os EUA concederam aos exportadores diferimento da lei de rendimentos sobre a parte do rendimento de exportação. A receita foi calculada usando regras especiais de preços de transferência. Painel contrárias ao art. XVI:4 GATT	Relatório do painel adotado, com entendimento adicional
1976	INCOME TAX PRACTICES MAINTAINED BY THE NETHERLANDS	<i>Income Tax Practices Maintained by the Netherlands</i> , Report of the Panel, 12/11/1976, BISD 23S/137 and 28S/114	Estados Unidos	Imposto de renda	Os Países Baixos concederam isenções fiscais para o rendimento de vendas externas de sucursais e subsidiárias estrangeiras. Alguns pagamentos entre empresas estavam isentos de impostos. Uso "flexível" de <i>arm's length</i> rules foi utilizado Painel realizado inconsistente com o Art.XVI GATT	Relatório do painel adotado, com entendimento

1976	INCOME TAX PRACTICES MAINTAINED BY FRANCE	<i>Income Tax Practices Maintained by France, Report of the Panel, 12/11/1976, BISD 23S/114</i>	Estados Unidos	Imposto de renda	A França forneceu isenções fiscais sobre os lucros das empresas residentes por suas subsidiárias no estrangeiro. Adicionalmente, 95% dos dividendos de filiais estrangeiras recebidas pela sociedade-mãe francesa foram excluídos do rendimento tributável. O uso "flexível" do princípio de <i>arm's length</i> era utilizado. Painel concluiu que as medidas eram incompatíveis com Art. XVI GATT	Relatório do painel adotado, com entendimento
1976	INCOME TAX PRACTICES MAINTAINED BY BELGIUM	<i>Income Tax Practices Maintained by Belgium Report of the Panel, 12/11/1976, L/4424 – 23S/127</i>	Estados Unidos	Imposto de renda	A Bélgica forneceu isenção fiscal sobre os lucros de empresas residentes por suas subsidiárias situadas no estrangeiro, com deduções de dividendos. As regras de preços de transferência favoráveis também foram empregadas. Painel mantido incompatível com Art. XVI GATT	Relatório do painel adotado, com entendimento
1971	US TEMPORARY IMPORT SURCHARGE	<i>United States Temporary Import Surcharges 13/09/1971, L/3573</i>	Comunidades Europeias	Imposto de renda	Os EUA aplicaram o crédito do imposto de renda a determinada propriedade depreciável durante uma crise na balança de pagamento. Avaliação apontou medida ser incompatível com Art. III GATT	Não chegou ao Painel
1958	ITALIAN SHIP PLATE	<i>Italian Measures in Favour of Domestic Production, 09/10/1958, L/875</i>	Áustria	Imposto de Renda	Itália concedeu uma remissão para o imposto de renda para as empresas que utilizaram o navio domesticamente produzido. Alegou-se incompatibilidade com o Art.III GATT	Retirada de consulta após Itália retirar a isenção de impostos
1955	FRANCE – COMPENSATION TAX	<i>France – Special Temporary Compensation Tax on Imports, Contracting Party Decision, 17/1/1955, BISD 3S/26</i>	Itália	Imposto de Compensação	O reclamado aplicou o imposto de compensação sobre determinadas bens. Painel importadas Art. I e II GATT	Relatório do painel adotado
1952	GREECE – IMPORT TAXES	<i>Special Import Taxes Instituted by Greece, 3/11/1952, BISD 1S/48</i>	França	Imposto de Importação	O requerido aplicou o imposto de "contribuição especial" sobre as importações. França alega que imposto é contrário à Art. III:2 GATT. Painel adiou a decisão e solicitou mais informações.	Relatório do painel adotado
1952	BELGIUM – FAMILY ALLOWANCES	<i>Belgian Family Allowances (Allocations Familiales), 6/11/1952, BISD 1S/59</i>	Noruega e Dinamarca	Imposição <i>ad valorem</i> sobre mercadorias	Imposição de bens estrangeiros adquiridos por organismos públicos belgas quando o país de importação não operou um sistema de subsídio familiar que preenchesse as normas belgas Violação do Art. III GATT.	Relatório do Painel Adotado e lei belga modificada

1952	GERMANY – SARDINES	<i>Treatment by Germany of Imports of Sardines, Working Party Report, 31/10/1952, BISD 7S/46</i>	Noruega	Imposto Compensatório	A Alemanha impôs um imposto compensatório de 4% sobre as importações de sardinhas, equivalente ao imposto sobre o volume de negócios alemão. As importações, devido a uma fase de preparação, estavam sujeitas a mais 2% de tributos. O Painel considerou que não era necessário examinar esta questão, e manteve-a coerente com Art. III:2 GATT	Relatório do Painel Adotado
1949	BRAZILLAN INTERNAL TAXES	<i>Brazilian Internal Taxes, 30/6/1949, GATT/CP.3/42 – II/181 and 186</i>	Não estabelecido	Imposto de Consumo	O Brasil aplicou um imposto de consumo 100% maior aos produtos importados em comparação com a tributação dos produtos nacionais, em violação do Art. III:2 GATT	Medida tributária não retirada como o Brasil era na época apenas um candidato provisório do GATT
1948	INDIA – TAX REBATES	<i>Application of Article I:1 to Rebates on Internal Taxes, Ruling by the Chairman, 24/8/1948, BISD II/12</i>	Não estabelecido	Imposto de Consumo	Questionado se os descontos de impostos especiais de consumo caíram o Art. I GATT? Sim	Adotadas
1948	CUBA – CONSULAR	<i>The Phrase “Charges of Any Kind” in Article I:1 in Relation to Consular Taxes, Ruling by the Chairman, 24/8/1948, BISD 11/12</i>	Não estabelecido	Imposto Consular	Os Impostos Consulares estão sujeitos ao Art. I:1 GATT? Sim	Adotadas

Fonte: Adaptada e atualizada, a partir de FARRELL (2013)

ANEXO 4 PROVISÕES RELEVANTES NA LEGISLAÇÃO

A4.1 Provisões no GATT

Artigo I (Tratamento Geral da Nação mais favorecida)

1. Qualquer *vantagem, favor, privilégio ou imunidade concedido* por uma parte contratante *em relação* a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e *incondicionalmente* estendido ao *produto 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.* (Destaque nosso)

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 ultrapassem 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.

(c) Os produtos enumerados na Parte II da lista relativa a qualquer das Partes Contratantes, originários de território que, em virtude do Artigo I, goze do direito de tratamento preferencial no tocante à importação, ao serem importados, estarão isentos no território correspondente a essa lista, da parte que exceder dos direitos aduaneiros ordinários fixados na Parte II dessa Lista. observados os termos, as condições ou requisitos constantes da mesma. 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 na referida data, no país importador, tenham de ser aplicados ulteriormente. Nenhuma disposição do presente artigo impedirá que qualquer Parte Contratante mantenha exigências existentes na data do presente Acordo, quanto às condições de entrada dos produtos sujeitos às taxas dos direitos preferenciais.

Artigo II:2(a)

2. Nenhuma disposição do presente artigo impedirá que, uma Parte Contratante, a qualquer tempo, aplique no tocante à importação de qualquer produto:

(a) encargo equivalente a um imposto interno exigido, de conformidade como o disposto no parágrafo 2 do Artigo III, sobre um produto nacional similar ou uma mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte;

(b) direitos destinados a contrabalançar ou a compensar o *dumping* quando, aplicados de conformidade com o disposto no Artigo VI;

(c) taxas ou outros encargos que guardem proporção com os custos dos serviços prestados.

Artigo III (Tratamento Nacional no Tocante a Tributação e Regulação Internas)

Artigo III: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*. (Destaque nosso)

Artigo III: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 similares aos nacionais*. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados ou nacionais, contrariamente os princípios estabelecidos no parágrafo 1. (Destaque nosso)

Ad Artigo III, caput no Anexo I

Qualquer imposto ou outros tributos internos, bem como qualquer lei, regulamento ou prescrição mencionados no § 1º que se apliquem não só ao produto importado como também ao produto nacional similar e que sejam cobrados ou exigidos no caso do produto importado no momento e no local da importação, serão não obstante considerados como taxa interna ou um outro tributo interno ou como uma lei, regulamentação ou exigências regidas no § 1º e estão conseqüentemente sujeitas às disposições do art. III.

Ad Artigo III:2 no Anexo I

Uma taxa que satisfaça às prescrições da primeira frase do parágrafo 2 somente deve ser considerada como incompatível com as prescrições da segunda frase nos casos em que haja concorrência entre de um lado, o produto taxado e de outro, *um produto diretamente competidor ou que possa ser substituto direto e que não seja taxado igualmente*. (Destaque nosso)

Artigo III:4

Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão *tratamento menos favorável* que o concedido a *produtos similares* de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno. Os dispositivos deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas de transporte internas diferenciais, desde que se baseiem exclusivamente na operação econômica dos meios de transporte e não na nacionalidade do produto. (Destaque nosso)

Artigo III:8(b)

As disposições deste artigo não impedirão o *pagamento de subsídios* exclusivamente a produtores nacionais compreendidos os pagamentos a produtores nacionais com recursos provenientes da arrecadação dos *impostos ou tributos internos* aplicados de conformidade com os dispositivos deste Artigo e de subsídios concedidos sob a forma de compra de produtos nacionais pelos poderes públicos. (Destaque nosso)

Artigo VI (direitos “antidumping” e de compensação)

1. As Partes Contratantes reconhecem que o “*dumping*” que introduz produtos de um país no comércio de outro país por valor abaixo do normal, é condenado se causa ou ameaça causar prejuízo material a uma indústria estabelecida no território de uma Parte Contratante ou retarda, sensivelmente o estabelecimento de uma indústria nacional. Para os efeitos deste Artigo, considera-se que um produto exportado de um país para outro se introduz no comércio de um país importador, a preço abaixo do normal, se o preço desse produto:

a) é inferior ao preço comparável que se pede, nas condições normais de comércio, pelo produto similar que se destina ao consumo no país exportador; ou

b) na ausência desse preço nacional, é inferior:

I) ao preço comparável mais alto do produto similar destinado à exportação para qualquer terceiro país, no curso normal de comércio; ou

II) ao custo de produção no país de origem, mais um acréscimo razoável para as despesas de venda e o lucro.

Em cada caso, levar-se-ão na devida conta as diferenças nas condições de venda, as diferenças de tributação e outras diferenças que influam na comparabilidade dos preços.

Artigo VI:4

Nenhum produto do território de qualquer Parte Contratante importado no de outra Parte Contratante, e será sujeito a direitos “*antidumping*” e a direitos de compensação, em virtude de ser esse produto isentado de direitos ou tributos que recaem sobre o produto similar, quando se destina ao consumo no país de origem ou exportação, ou em virtude de serem restituídos esses direitos ou tributos.

Artigo VII (Valor para fins alfandegários)

1. As Partes Contratantes reconhecem, ao que diz respeito à determinação do valor para fins alfandegários, a validade dos princípios gerais que figuram nos seguintes parágrafos do presente artigo e se comprometem a aplicá-los em relação a todos os produtos submetidos a direitos alfandegários ou a outras taxas ou restrições de importação e exportação, baseadas no valor ou pelo mesmo reguladas dentro de qualquer modalidade.

Além disso, cada vez que uma Parte Contratante o solicitar, as Partes Contratantes examinarão a aplicação de qualquer lei ou qualquer regulamento relativo ao valor para fins alfandegários, na base dos referidos princípios.

Qualquer Parte Contratante poderá pedir às demais que lhe forneçam relatórios sobre as medidas que tenham tomado de acordo com as disposições do presente artigo.

...

3. “O valor para fins alfandegários de qualquer mercadoria importada não deverá compreender *nenhuma taxa interna exigível no país de origem* ou de proveniência, da qual a mercadoria importada tenha sido exonerada ou cuja importância tenha sido, ou seja, destinada a um reembolso”. (Destaque nosso.)

Artigo VIII (emolumentos e formalidades referentes à importação e à exportação)

1. (a) Todos os emolumentos e encargos de qualquer natureza que sejam exceto os direitos de importação e de exportação e as taxas mencionadas no Artigo III, percebidas pelas Partes Contratantes na importação ou na exportação ou por ocasião da importação ou da exportação serão limitadas ao custo aproximado dos serviços prestados e *não deverão constituir uma proteção indireta dos produtos nacionais ou das taxas de caráter fiscal sobre a importação ou sobre a exportação*. (Destaque nosso.)

Artigo X (publicação e aplicação dos regulamentos relativos ao comércio)

1. As leis, regulamentos, decisões judiciais e administrativas de aplicação geral, adotados por qualquer Parte Contratante e que visem à classificação ou avaliação dos produtos para fins aduaneiros, às tarifas de Alfândegas, taxas e outras despesas, ou às prescrições, restrições ou interdições de importação ou de exportação, ou a transferência de pagamentos que lhes digam respeito, ou que se refiram à sua venda, sua distribuição, seu transporte ou seu seguro, ou à sua estadia em entreposto, sua inspeção, sua exposição,

sua transformação, sua mistura ou outras utilizações, serão prontamente publicados de maneira a permitir aos Governos ou aos comerciantes deles tomar conhecimento...

Art. X:2

Nenhuma medida de ordem geral, que possa tomar uma Parte Contratante e que tenha por consequência uma elevação do nível de um direito alfandegário ou de outra taxa imposta à importação em virtude de usos estabelecidos e uniformes, ou da qual resume uma prescrição, uma restrição ou uma interdição novas ou agravadas em matéria de importação ou de transferência de fundos relativos a uma importação deverá ser posta em vigor antes de ter sido publicada oficialmente.

Art. X:3

(a) Cada Parte Contratante manterá ou aplicará de maneira *uniforme, imparcial e razoável* todos os regulamentos, leis, decisões judiciais e administrativas da categoria visada no parágrafo 1 de presente artigo.

(b) Cada Parte Contratante manterá ou instituirá, logo que possível, tribunais judiciais, administrativos ou de arbitragem, ou instâncias que tenham por fim especialmente reexaminar e retificar prontamente as medidas administrativas relacionadas com as questões aduaneiras. Esses tribunais ou instâncias serão independentes dos organismos encarregados de aplicação das medidas administrativas e suas decisões serão executadas por esses organismos, cuja prática administrativa dirigirão igualmente, a menos que seja interposta apelação junto a uma jurisdição superior nos prazos previstos para as apelações interpostas pelos importadores, ressalvada a possibilidade da administração central de tal organismo tomar medidas com o fim de obter uma revisão da questão em uma outra ação, se houver base para supor que a decisão é incompatível com os princípios fixados pela lei ou com a realidade dos fatos.

Artigo XI (eliminação geral de restrições quantitativas)

1. Nenhuma Parte Contratante instituirá ou manterá, para a importação de um produto originário do território de outra Parte Contratante, ou para a exportação ou venda para exportação de um produto destinado ao território de outra Parte Contratante, proibições ou restrições a não ser direitos alfandegários, impostos ou outras taxas, quer a sua aplicação seja feita por meio de contingentes, de licenças de importação ou exportação, quer por outro qualquer processo.

Artigo XI:2

As disposições do parágrafo primeiro do presente artigo não se estenderão aos casos seguintes:

(a) proibições ou restrições aplicadas temporariamente à exportação para prevenir ou remediar uma situação crítica, devido a uma penúria de produtos alimentares ou de outros produtos essenciais para a Parte Contratante exportadora;

(b) proibições ou restrições à importação e à exportação necessárias à aplicação de normas ou regulamentações referentes à classificação, controle da qualidade ou venda de produtos destinados ao comércio internacional;

Artigo XVI (subsídios)

1. Se uma Parte Contratante concede ou mantém uma subvenção qualquer, inclusive qualquer forma de proteção das rendas ou sustentação dos preços que tenha diretamente ou indiretamente por efeito elevar as exportações de um produto qualquer do território da referida Parte Contratante ou de reduzir as importações do mesmo no seu território, dará conhecimento, por escrito, às Partes Contratantes, não somente da importância e da natureza dessa subvenção, como dos resultados que possam ser esperados sobre as quantidades do ou dos produtos em questão por ele importados ou exportados e as circunstâncias que tornam a subvenção necessária. Em todos os casos em que fique estabelecido que uma tal subvenção causa ou ameaça causar um prejuízo sério aos interesses de outra Parte Contratante, a Parte Contratante

que a concedeu examinará, quando solicitada, com a ou com as Partes Contratantes interessadas ou com as Partes Contratantes, a possibilidade de limitar a subvenção.

Artigo XVI:2

As Partes Contratantes deveriam se esforçar no sentido de evitar a concessão de subvenções à exportação de produtos base.

Artigo XVIII (assistência governamental para o desenvolvimento econômico)

1. As Partes Contratantes reconhecem que a realização dos objetivos do presente Acordo será facilitada pelo desenvolvimento progressivo de suas economias, em particular nos casos das Partes Contratantes cuja economia não assegurem à população senão um baixo nível de vida e que está nos primeiros estágios de seu desenvolvimento.

Artigo XX (exceções gerais)

Desde que essas medidas não sejam aplicadas de forma a constituir quer um meio de discriminação arbitrária, ou injustificada, entre os países onde existem as mesmas condições, quer uma restrição disfarçada ao comércio internacional, disposição alguma do presente capítulo será interpretada como impedindo a adoção ou aplicação, por qualquer Parte Contratante, das medidas:

- (a) necessárias à proteção da moralidade pública;
- (b) necessárias à proteção da saúde e da vida das pessoas e dos animais e à preservação dos vegetais;
- ...
- (d) necessárias a assegurar a aplicação das leis e regulamentos que não sejam incompatíveis com as disposições do presente acordo, tais como, por exemplo, as leis e regulamentos que dizem respeito à aplicação de medidas alfandegárias, à manutenção em vigor dos monopólios administrados na conformidade do § 4º do art. II e do art. XVII à proteção das patentes, marcas de fábrica e direitos de autoria e de reprodução, e a medidas próprias a impedir as práticas de natureza a induzir em erro;
- ...
- (g) relativas à conservação dos recursos naturais esgotáveis, se tais medidas forem aplicadas conjuntamente com restrições à produção ou ao consumo nacional;

Artigo XXI (exceções relativas à segurança nacional)

Nenhuma disposição do presente Acordo será interpretada:

- (a) como impondo a uma Parte Contratante a obrigação de fornecer informações cuja divulgação seja, a seu critério, contrária aos *interesses essenciais de sua segurança*;
- (b) ou como impedindo uma Parte Contratante de tomar todas as medidas que achar necessárias à proteção dos *interesses essenciais de sua segurança*:
 - (i) relacionando-se às matérias desintegráveis ou às matérias-primas que servem à sua fabricação;
 - (ii) relacionando-se ao tráfico de armas, munições e material de guerra e a todo o comércio de outros artigos e materiais destinados direta ou indiretamente a assegurar o aprovisionamento das forças armadas;
 - (iii) aplicadas em tempo de guerra ou em caso de grave tensão internacional;
- (c) ou como impedindo uma Parte Contratante de tomar medidas destinadas ao cumprimento de suas obrigações em virtude da Carta das Nações Unidas, a fim de manter a paz e a segurança internacionais.

Artigo XXIII (Proteção de Concessões e Vantagens)

1. No caso de uma Parte Contratante considerar que uma vantagem qualquer resultante para ela, direta ou indiretamente, do presente Acordo, está sendo anulada ou reduzida, ou que um dos objetivos do Acordo está sendo dificultado, em consequência:

(a) do não cumprimento por outra das Partes Contratantes dos compromissos pela mesma assumidos em virtude do presente Acordo;

(b) da aplicação por outra das Partes Contratantes de uma medida, contrária ou não às disposições do presente Acordo; ou

(c) da existência de qualquer outra situação,

dita Parte Contratante, a fim de obter solução satisfatória para a questão, poderá dirigir representações ou propostas por escrito à outra ou outras Partes Contratantes que lhe parecerem interessadas. Qualquer Parte Contratante, por essa forma interpelada, examinará, com boa vontade, as representações ou propostas que lhe tenham sido dirigidas.

Artigo XXIV (Aplicação territorial – Tráfego Fronteiriço – Uniões Aduaneiras e Zonas de Livre Troca)

1. As disposições do presente Acordo aplicar-se-ão ao território aduaneiro metropolitano das Partes Contratantes, assim como a qualquer outro território aduaneiro, a respeito do qual o presente Acordo tenha sido aceito nos termos do art. XXVI ou seja aplicado em virtude do art. XXXIII ou de Acordo com o Protocolo de Aplicação Provisória. Cada um desses territórios aduaneiros será considerado como se fosse uma parte no Acordo, exclusivamente para fins de aplicação territorial desse Acordo, com a condição de que as estipulações do presente parágrafo não serão interpretadas como estabelecendo os direitos e obrigações entre dois ou vários territórios aduaneiros, a respeito dos quais o presente Acordo tenha sido aceito nos termos do art. XXVI ou seja aplicado em virtude do artigo XXXIII ou na conformidade do Protocolo de Aplicação Provisória, por uma só Parte Contratante.

2. Para os fins de aplicação do presente Acordo, entende-se por território aduaneiro todo o território para o qual tarifas aduaneiras distintas ou outras regulamentações aplicáveis às trocas comerciais sejam mantidas a respeito de outros territórios para uma parte substancial do comércio do território em questão.

...

8. Para fins de aplicação do presente Acordo:

(a) entende-se por união aduaneira, a substituição, por um só território aduaneiro, de dois ou mais territórios aduaneiros, de modo que :

(i) os direitos aduaneiros e outras regulamentações restritivas das trocas comerciais (com exceção, na medida necessária, das restrições autorizadas nos termos dos artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX) sejam eliminados para a maioria das trocas comerciais entre os territórios constitutivos da união, ou ao menos para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários desses territórios;

(ii) e, à exceção das disposições do parágrafo 9 os direitos aduaneiros e outras regulamentações idênticas em substância sejam aplicadas, por qualquer membro da união, no comércio com os territórios não compreendidos naqueles;

A4.2 Provisões no ASCM

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.:

(i) quando a prática do governo implique *transferência direta* de fundos (por exemplo, doações, empréstimos e aportes de capital), potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações (por exemplo garantias de empréstimos);

(ii) quando *receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas* (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais);

(iii) quando o governo *forneça bens ou serviços* além daqueles destinados a infraestrutura geral ou *quando adquira bens*;

(iv) quando o Governo faça pagamentos a um sistema de fundos ou confie ou instrua órgão privado a realizar uma ou mais das funções descritas nos incisos (i) a (iii) acima, as quais seriam normalmente incumbência do Governo e cuja prática não difira de nenhum modo significativo da prática habitualmente seguida pelos governos;

ou

(a) (2) haja qualquer forma de receita ou sustentação de preços no sentido do art. XVI do GATT 1994;

e

(b) com isso se confira uma vantagem.

Artigo 2 (Especificidade)

1. Com vistas a determinar se um subsídio, tal como definido no parágrafo 1 do art. 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) o subsídio será considerado específico quando a autoridade outorgante, ou a legislação pela qual essa autoridade deve reger-se, explicitamente limitar o acesso ao subsídio a apenas *determinadas empresas*;

(b) não ocorrerá especificidade quando a autoridade outorgante, ou a legislação pela qual essa autoridade deve reger-se, estabelecer condições ou critérios objetivos que disponham sobre o direito de acesso e sobre o montante a ser concedido, desde que o direito seja automático e que as condições e critérios sejam estritamente respeitados. As condições e critérios deverão ser claramente estipulados em lei, regulamento ou qualquer outro documento oficial, de tal forma que se possa proceder à verificação;

(c) se apesar de haver aparência de não-especificidade resultante da aplicação dos princípios estabelecidos nos subparágrafos (a) e (b), houver razões para acreditar-se que o subsídio em consideração seja de fato específico, poder-se-ão considerar outros fatores como: uso predominante de um programa de subsídios por número limitado de empresas, concessão de parcela desproporcionalmente grande do subsídio a determinadas empresas apenas e o modo pelo qual a autoridade outorgante exerceu seu poder discricionário na decisão de conceder um subsídio. Na aplicação deste subparágrafo será levada em conta a diversidade das atividades econômicas dentro da jurisdição da autoridade outorgante, bem como o período de tempo durante o qual o programa de subsídios esteve em vigor;

Artigo 2:2

Será considerado específico o subsídio que seja limitado a determinadas empresas localizadas dentro de uma região geográfica situada no interior da jurisdição da autoridade outorgante. Fica entendido que não

se considerara subsídio específico para os propósitos do presente Acordo o estabelecimento ou a alteração de taxas geralmente aplicáveis por todo e qualquer nível de governo com competência para fazê-lo.

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 ao desempenho exportador, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições, inclusive aqueles indicados a título de exemplo no Anexo I;

(b) subsídios vinculados de fato ou de direito ao uso preferencial de produtos nacionais em detrimento de produtos estrangeiros, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições;

2. O Membro deste Acordo não concederá ou manterá os subsídios mencionados no parágrafo 1.

Artigo 4 (Recursos)

1. Sempre que um Membro tenha motivos para crer que um subsídio proibido esteja sendo concedido ou mantido por outro Membro, poderá o primeiro pedir a realização de consultas ao segundo.

...

7. Se a medida em análise for considerada subsídio proibido, o grupo especial deverá recomendar ao Membro outorgante *que a retire sem demora*. A esse respeito, o grupo especial deverá especificar em sua recomendação o prazo em que a medida deverá ser retirada.

Artigo 5 (Efeitos Danosos)

Nenhum Membro deverá causar, por meio da aplicação de qualquer subsídio mencionado nos parágrafos 1 e 2 do Artigo 1, *efeitos danosos* aos interesses de outros Membros, isto é:

(a) dano à indústria nacional de outro Membro;

(b) anulação ou prejuízo de vantagens resultantes para outros Membros, direta ou indiretamente, do GATT 1994, em especial as vantagens de concessões consolidadas sob o Artigo II do GATT 1994 12;

(c) grave dano aos interesses de outro Membro.

Artigo 6 (Grave Dano)

....

3. Ocorrerá grave dano no sentido do parágrafo (c) do Artigo 5 sempre que ocorra um ou a combinação de vários dos seguintes efeitos: ...

(a) deslocar ou impedir a importação de produto similar produzido por outro Membro no mercado do Membro outorgante do subsídio;

(b) deslocar ou impedir a exportação de produto similar produzido por um Membro no mercado de terceiro país;

(c) provocar significativa redução do preço do produto subsidiado em relação ao preço do produto similar de outro Membro no mesmo mercado ou significativa contenção de aumento de preços, redução de preços ou perda de vendas no mesmo mercado;

(d) aumentar a participação no mercado mundial de determinado produto primário ou de base subsidiado pelo Membro outorgante, quando se compara com a participação média que o Membro detinha no período de três anos anteriores e quando tal aumento se mantém como firme tendência durante algum tempo após a concessão dos subsídios.

Artigo 27 (Tratamento especial e diferenciado de países em desenvolvimento)

1. Os Membros reconhecem que subsídios podem desempenhar papel importante em programas de desenvolvimento econômico de países em desenvolvimento Membros.

Anexo 1

Lista ilustrativa de subsídios de 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 à 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 nos mercados mundiais para seus exportadores.

(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 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.

(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 àquelas 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. (Destaque nosso)

Nota de Rodapé 1

¹ 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 à 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.*(Destaque nosso)

Nota de Rodapé 58

⁵⁸ 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.

Nota de Rodapé 59

⁵⁹ 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 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 direitos 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.

Nota de Rodapé 60

⁶⁰ O parágrafo (h) não se aplica a sistemas de impostos sobre valor acrescentado nem aos ajustes fiscais de fronteira que se estabeleçam em substituição àquele sistema; o problema de excessiva remissão de imposto sobre valor acrescentado é tratado exclusivamente no parágrafo (g).

Nota de Rodapé 64

⁶⁴ No caso de subsídio relacionado com tributação, presumir-se-á que o valor do produto e o valor total das vendas da empresa recebedora no exercício fiscal em que obteve o benefício da medida relacionada com a tributação.

A4.3 Provisões no GATS

Artigo II (Tratamento da Nação Mais Favorecida)

1. Com respeito a qualquer medida coberta por este Acordo, cada Membro deve conceder imediatamente e incondicionalmente aos serviços e prestadores de serviço de qualquer outro Membro, *tratamento não menos favorável* do que aquele concedido a *serviços e prestadores de serviços similares* de qualquer outro país.
2. Um Membro poderá manter uma medida incompatível com o parágrafo 1 desde que a mesma esteja listada e satisfaça as condições do Anexo II sobre isenções ao Artigo II.
3. As disposições deste Acordo não devem ser interpretadas de forma a impedir que qualquer Membro conceda vantagens a países adjacentes destinadas a facilitar o intercâmbio de serviços produzidos e consumidos localmente em zonas de fronteira contígua.(destaque nosso)

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
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.

Artigo XI (Pagamentos e Transferências)

1. Exceto nas circunstâncias previstas no Artigo XII, nenhum Membro aplicará restrições a pagamentos e transferências internacionais para transações correntes referentes a seus compromissos específicos.
2. Nenhuma disposição do presente Acordo afetará os direitos e obrigações dos Membros do Fundo Monetário Internacional contidas no Estatuto do Fundo, inclusive a utilização de medidas cambiais que estejam em conformidade com dito Estatuto, à condição que nenhum Membro imponha restrições às transações de capital de maneira incompatível com os compromissos contraídos pelo mesmo com respeito a essas transações, exceto ao amparo do Artigo XII ou por solicitação do Fundo.

Artigo XIV (Exceções Gerais)

1. Sob reserva de que as medidas abaixo enumeradas não sejam aplicadas de forma que constituam um meio de discriminação arbitrário ou injustificável entre países em que prevaleçam condições similares ou uma restrição encoberta ao comércio de serviços, nenhuma disposição do presente Acordo será interpretada no sentido de impedir que um Membro adote ou aplique medidas:
 - a) necessárias para proteger a moral ou manter a ordem pública;
 - b) necessárias para proteger a vida e a saúde das pessoas e dos animais ou para a preservação dos vegetais
 - c) necessárias para assegurar a observância das leis e regulamentos que não sejam incompatíveis com as disposições do presente Acordo, inclusive aquelas com relação a:
 - i) prevenção de práticas dolosas ou fraudulentas ou aos meios de lidar com efeitos do não cumprimento dos contratos de serviços;

- ii) proteção da privacidade dos indivíduos em relação ao processamento e a disseminação de dados pessoais e a proteção da confidencialidade dos registros e contas individuais;
- iii) a segurança.

d) incompatíveis com o Artigo XVII, sempre que a diferença de tratamento tenha por objetivo assegurar a imposição ou coleta equitativa ou efetiva de impostos diretos em relação a serviços ou prestadores de serviços de outros Membros.

e) incompatíveis com a Artigo II, sempre que a diferença de tratamento resulte de um acordo destinado a evitar a dupla tributação ou de disposições destinadas a evitar a dupla tributação contidas em qualquer outro acordo ou convênio internacional pelo qual o Membro esteja vinculado.

Artigo XXII (Consultas)

1. Todo Membro examinará com compreensão as gestões que venham a ser feitas por outro Membro com respeito a qualquer questão que afere a operação do presente Acordo e oferecerá oportunidades adequadas para a realização de consultas sobre ditas gestões. O Entendimento sobre Solução de Controvérsias será aplicável a tais consultas.

...

3. Nenhum Membro poderá invocar o Artigo XVII, seja em virtude do presente Artigo ou do Artigo XXIII, com respeito a uma medida de outro Membro que esteja compreendida no âmbito de um acordo internacional entre ambos destinado a *evitar a dupla tributação*. Em caso de desacordo quanto ao fato de tal medida estar ou não compreendida em dito acordo entre ambos, qualquer um dos Membros poderá trazer o assunto perante do Conselho para o Comércio de Serviços. O Conselho submeterá a questão a arbitragem. A decisão do árbitro será definitiva e mandatória para os Membros. (destaque nosso)

Nota de Rodapé 6

⁶ Medidas que têm por objetivo assegurar a imposição ou coleta equitativa ou efetiva de impostos diretos incluem medidas adotadas por um Membro ao amparo de seu regime fiscal que:

- se aplicam a prestadores de serviços não residentes em reconhecimento ao fato de que a obrigação fiscal dos não residentes é determinada com respeito aos itens tributáveis cuja fonte ou localização se faça no território do Membro; ou
- se aplicam a não residentes a fim de assegurar a imposição ou coleta de tributos no território do Membro; ou
- se aplicam a residentes ou não residentes a fim de impedir a evasão ou a fraude fiscal, incluindo-se medidas de exceção; ou
- se aplicam aos consumidores de serviços prestados dentro ou a partir de território de outro Membro a fim de assegurar a imposição ou coleta de tributos de tais consumidores derivados de fontes situadas no território do Membro; ou
- estabeleçam distinção entre prestadores de serviços sujeitos a impostos sobre itens tributáveis em nível mundial de outros prestadores de serviços, em reconhecimento à diferença existente entre os mesmos quanto à natureza da base impositiva; ou
- determinem, atribuam ou repartam rendas, lucros, gastos, perdas, deduções ou crédito de pessoas residentes ou sucursais, ou entre pessoas vinculadas ou sucursais de uma mesma pessoa, a fim de salvaguardar a base impositiva do Membro;

A4.4 Provisões no AVA

Artigo 1

1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:

(a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

- (i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;
- (ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou
- (iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;

(b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;

(c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito de conformidade com as disposições do Artigo 8; e

(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

2. (a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito.

Artigo 2

1. (a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições do Artigo 1, será ele o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valorarão, ou em tempo aproximado.

(b) Na aplicação deste Artigo será utilizado, para estabelecer o valor aduaneiro, o valor de transação de mercadorias idênticas numa venda no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade das mercadorias objeto de valorarão. Inexistindo tal venda, será utilizado o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas em um nível comercial diferente ou em quantidade diferente, ajustado para se levar em conta diferenças atribuíveis aos níveis comerciais e/ou às quantidades diferentes, desde que tais ajustes possam ser efetuados com base em evidência comprovada que claramente demonstre que os ajustes são razoáveis e exatos, quer conduzam a um aumento quer a uma diminuição no valor.

Artigo 5

1. (a) Se as mercadorias importadas ou mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no país de importação no estado em que são importadas, o seu valor aduaneiro, segundo as disposições deste Artigo, basear-se-á no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou

similares importadas são vendidas desta forma na maior quantidade total ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração a pessoas não vinculadas àquelas de quem compram tais mercadorias, sujeito tal preço às seguintes deduções:

- (i) as comissões usualmente pagas ou acordadas em serem pagas ou os acréscimos usualmente efetuados a título de lucros e despesas gerais, relativos a vendas em tal país de mercadorias importadas da mesma classe ou espécie;
- (ii) os custos usuais de transporte e seguro bem como os custos associados incorridos no país de importação;
- (iii) quando adequado, os custos e encargos referidos no parágrafo 2 do Artigo 8; e
- (iv) os direitos aduaneiros e outros tributos nacionais pagáveis no país de importação em razão da importação venda das mercadorias.

A4.5 Provisões no TRIMS

Artigo 1 (Alcance)

O presente Acordo se aplica somente a medidas de investimento relacionadas ao comércio de bens (referidas no Acordo como "TRIMS").

Artigo 2 (Tratamento Nacional e Restrições Quantitativas)

1. Sem prejuízo de outros direitos e obrigações sob o GATT 1994, nenhum Membro aplicará qualquer TRIM incompatível com as disposições do Artigo III ou do Artigo XI do GATT 1994.

Anexo Lista Ilustrativa

1. As TRIMS incompatíveis com a obrigação de tratamento nacional prevista no parágrafo 4 do Artigo III do GATT 1994 incluem as mandatórias ou aquelas aplicáveis sob a lei nacional ou decisões administrativas, ou cujo cumprimento é necessário para se obter uma vantagem e que determinam:

- a) que uma empresa adquira ou utilize produtos de origem nacional ou de qualquer fonte nacional especificadas em termos de produtos individuais, em termos de volume ou valor de produtos, ou em termos de uma proporção do volume ou valor de sua produção local;
- b) que a aquisição ou utilização de produtos importados por uma empresa limite-se a um montante relacionado ao volume ou valor de sua produção local.

2 As TRIMs incompatíveis com a obrigação de eliminação geral das restrições quantitativas prevista no parágrafo 1 do Artigo XI do GATT 1994 incluem as mandatórias, aquelas aplicáveis sob a lei nacional ou mediante decisões administrativas, ou aquelas cujo cumprimento é necessário para se obter uma vantagem e que restringem:

- a) a importação por uma empresa de produtos utilizados ou relacionados com sua produção local em geral ou a um montante relacionado ao volume ou valor de sua produção local destinada à exportação;
- b) a importação por uma empresa de produtos utilizados em sua produção local ou relacionados com a mesma mediante a restrição de seu acesso a divisas estrangeiras em um montante equivalente à entrada de divisas estrangeiras atribuíveis a essa empresa;
- c) a exportação ou venda para exportação de produtos por uma empresa, restrição especificada em termos de produtos individuais, em termos de volume ou valor de produtos, ou em termos de uma proporção do volume ou valor de sua produção local.

A4.6 Provisões no TRIPS

Artigo 3 (Tratamento Nacional)

1. Cada Membro concederá aos nacionais dos demais Membros tratamento não menos favorável que o outorgado a seus próprios nacionais com relação à proteção da propriedade intelectual, salvo as exceções já previstas, respectivamente, na Convenção de Paris (1967), na Convenção de Berna (1971), na Convenção de Roma e no Tratado sobre a Propriedade Intelectual em Matéria de Circuitos Integrados. No que concerne a artistas-intérpretes, produtores de fonogramas e organizações de radiodifusão, essa obrigação se aplica apenas aos direitos previstos neste Acordo. Todo Membro que faça uso das possibilidades previstas no Artigo 6 da Convenção de Berna e no parágrafo 1 (b), do Artigo 16 da Convenção de Roma fará uma notificação, de acordo com aquelas disposições, ao Conselho para TRIPS.

2. Os Membros poderão fazer uso das exceções permitidas no parágrafo 1 em relação a procedimentos judiciais e administrativos, inclusive a designação de um endereço de serviço ou a nomeação de um agente em sua área de jurisdição, somente quando tais exceções sejam necessárias para assegurar o cumprimento de leis e regulamentos que não sejam incompatíveis com as disposições deste Acordo e quando tais práticas não sejam aplicadas de maneira que poderiam constituir restrição disfarçada ao comércio.

Artigo 4 (Tratamento de Nação Mais Favorecida)

Com relação à proteção da propriedade intelectual, toda vantagem, favorecimento, privilégio ou imunidade que um Membro conceda aos nacionais de qualquer outro país será outorgada imediata e incondicionalmente aos nacionais de todos os demais Membros. Está isenta desta obrigação toda vantagem, favorecimento, privilégio ou imunidade concedida por um Membro que:

- (a) resulte de acordos internacionais sobre assistência judicial ou sobre aplicação em geral da lei e não limitados em particular à proteção da propriedade intelectual;
- (b) tenha sido outorgada em conformidade com as disposições da Convenção de Berna (1971) ou da Convenção de Roma que autorizam a concessão de tratamento em função do tratamento concedido em outro país e não do tratamento nacional;
- (c) seja relativa aos direitos de artistas-intérpretes, produtores de fonogramas e organizações de radiodifusão não previstos neste Acordo;
- (d) resultem de acordos internacionais relativos à proteção da propriedade intelectual que tenham entrado em vigor antes da entrada em vigor do Acordo Constitutivo da OMC, desde que esses acordos sejam notificados ao Conselho para TRIPS e não constituam discriminação arbitrária ou injustificável contra os nacionais dos demais Membros.

Artigo 27 (Matéria Patenteável)

2. Os Membros podem considerar como não patenteáveis invenções cuja exploração em seu território seja necessário evitar para proteger a ordem pública ou a moralidade, inclusive para proteger a vida ou a saúde humana, animal ou vegetal ou para evitar sérios prejuízos ao meio ambiente, desde que esta determinação não seja feita apenas por que a exploração é proibida por sua legislação.

Artigo 66 (Países de Menor Desenvolvimento Relativo Membros)

2. Os países desenvolvidos Membros concederão incentivos a empresas e instituições de seus territórios com o objetivo de promover e estimular a transferência de tecnologia aos países de menor desenvolvimento relativo Membros, a fim de habilitá-los a estabelecer uma base tecnológica sólida e viável.

A4.7 Provisões no ERL

Artigo 1º Âmbito

1. As normas e processos previstos no presente memorando são aplicáveis aos litígios que sejam objecto de pedidos nos termos das disposições de consulta e resolução de litígios previstas nos acordos enumerados no apêndice 1 do presente memorando (adiante designados como «acordos abrangidos»). As regras e processos previstos no presente memorando são igualmente aplicáveis às consultas e resolução de litígios entre membros referentes aos seus direitos e obrigações previstos no acordo que institui a Organização Mundial do Comércio (referido no memorando como o «Acordo OMC») e no presente memorando, tomadas isoladamente ou conjugadas com qualquer outro acordo abrangido.

Artigo 3º Disposições gerais

1. Os membros reiteram a sua adesão aos princípios de resolução de litígios que têm sido aplicados ao abrigo dos artigos 22º e 23º do GATT de 1947, bem como às normas e processos previstos no presente memorando.

2. O sistema de resolução de litígios da OMC é um elemento fulcral de garantia da segurança e previsibilidade do sistema multilateral de comércio. Os membros reconhecem que o mesmo permite preservar os direitos e obrigações dos membros previstos nos acordos abrangidos e clarificar as disposições desses acordos em conformidade com as normas de interpretação do direito público internacional. As recomendações e decisões do ORL não podem aumentar ou diminuir os direitos e obrigações previstos nos acordos abrangidos.

3. A pronta resolução de situações em que um membro considera que um benefício que lhe é devido directa ou indirectamente ao abrigo de acordos abrangidos está a ser prejudicado por medidas adoptadas por outro membro é essencial para que a OMC exerça as suas funções de um modo eficaz e para a manutenção de um equilíbrio adequado entre os direitos e obrigações dos membros.

4. As recomendações ou decisões adoptadas pelo ORL destinam-se a conseguir uma resolução satisfatória da questão em conformidade com os direitos e obrigações previstos no presente memorando e nos acordos abrangidos.

5. Todas as soluções de questões que sejam formalmente levantadas ao abrigo das disposições de consulta e resolução de litígios dos acordos abrangidos, incluindo a nomeação de árbitros, serão conformes a esses acordos e não anularão ou prejudicarão os benefícios devidos a qualquer membro por força desses acordos, nem impedirão a realização de qualquer objectivo desses mesmos acordos.

6. As soluções mutuamente acordadas para questões formalmente levantadas ao abrigo das disposições de consulta e resolução de litígios dos acordos abrangidos serão notificadas ao ORL e aos conselhos e comités relevantes, onde qualquer membro pode colocar uma questão relacionada com a matéria em discussão.

7. Antes de apresentar um pedido, o membro verificará se qualquer pedido apresentado no âmbito desses processos é fundamentado. O objetivo do sistema de resolução de litígios é o de obter uma solução positiva para um litígio.

É preferível uma solução mutuamente aceitável para as partes e conforme aos acordos abrangidos. Na falta de uma solução mutuamente acordada, o objetivo imediato do sistema de resolução de litígios é normalmente 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. Só se deve recorrer à regra da compensação se a imediata abolição da medida for impraticável e como uma medida provisória, na pendência da abolição da medida que é incompatível com um acordo abrangido. O último recurso previsto no presente memorando de que dispõe um membro consiste na possibilidade do mesmo suspender a aplicação de concessões ou outras obrigações previstas nos acordos abrangidos numa base discriminatória em relação a outro membro, sob reserva de autorização pelo ORL de tais medidas.

8. Sempre que se verifique uma violação das obrigações previstas num acordo abrangido, a acção é considerada *prima facie* como um caso de anulação ou prejuízo. Isto significa que existe normalmente uma presunção de que uma violação das regras tem um efeito negativo nos outros membros partes contratantes nesse acordo abrangido e, em tais casos, é o membro contra o qual foi apresentada a queixa que tem o ónus de provar o contrário.

9. As disposições do presente memorando não prejudicam o direito dos membros procurarem uma interpretação com autoridade das disposições de um acordo abrangido, através de uma decisão adoptada no âmbito do Acordo OMC ou de um acordo abrangido que seja um acordo comercial plurilateral.

10. Fica acordado que os pedidos de conciliação e a utilização dos processos de resolução de litígios não devem ser considerados actos contenciosos e, caso surja um litígio, todos os membros intervirão nesses processos de boa fé com vista a resolver o litígio. Fica igualmente acordado que os pedidos e reconvenções relativos a questões distintas não devem ser ligados.

11. O presente memorando é aplicável apenas aos novos pedidos de consulta, ao abrigo das disposições de consulta dos acordos abrangidos, apresentados após a data de entrada em vigor do Acordo OMC. No que se refere aos litígios relativamente aos quais foi solicitada a abertura de um processo de consultas, ao abrigo do GATT de 1947 ou ao abrigo de qualquer outro acordo anterior aos acordos abrangidos, antes da data de entrada em vigor do Acordo OMC, as normas e processos de resolução de litígios em vigor imediatamente antes da data de entrada em vigor do Acordo OMC continuam a ser aplicáveis (2).

12. Sem prejuízo do disposto no nº 11, caso uma queixa baseada em qualquer um dos acordos abrangidos for apresentada por um país em desenvolvimento membro contra um país desenvolvido membro, a parte queixosa tem o direito de invocar, em alternativa às disposições previstas nos artigos 4º, 5º, 6º e 12º do presente memorando, as disposições correspondentes da Decisão de 5 de Abril de 1966 (BISD 14S/18), excepto nos casos em que o painel considere que o prazo previsto no nº 7 da decisão é demasiado curto para que possa apresentar o seu relatório, podendo, caso a parte queixosa dê o seu acordo, prorrogar-se o referido prazo. Caso exista uma divergência entre as normas e processos correspondentes da decisão, estas últimas prevalecem sobre as primeiras.

Artigo 8º Composição dos painéis

1. Os painéis serão compostos por indivíduos altamente qualificados, funcionários governamentais ou não, incluindo pessoas que tenham feito parte de um painel ou que tenham apresentado uma questão ao mesmo, que tenham intervido como representantes de um membro ou de uma parte contratante no GATT de 1947 ou como representante no conselho ou comité de qualquer acordo abrangido ou de um seu acordo predecessor, ou no Secretariado, bem como pessoas que tenham publicado obras sobre direito ou política comercial internacional, ou que tenham sido funcionários superiores de um departamento de política comercial de um membro.

2. Os membros do painel serão seleccionados tendo em vista a sua independência, uma formação suficientemente diversa e um amplo leque de experiências.

3. Os cidadãos de países membros cujos governos são partes no litígio ou partes terceiras, tal como definidas no nº 2 do artigo 10º, não devem ser membros do painel que esteja a analisar esse diferendo, a menos que as partes em litígio acordem em contrário.

4. Para ajudar a seleccionar os membros do painel, o Secretariado disporá de uma lista indicativa de personalidades, funcionários governamentais ou não, que possuam as qualificações referidas no nº 1, a partir da qual poderão ser escolhidos os membros do painel. Esta lista incluirá o grupo de pessoas susceptíveis de serem membros de um painel, que não são funcionários governamentais, estabelecido em 30 de Novembro de 1984 (BISD 31S/9) bem como outros grupos e listas indicativas estabelecidos ao abrigo de qualquer um dos acordos abrangidos, e manterá os nomes incluídos nesses grupos ou listas indicativas aquando da entrada em vigor do Acordo OMC. Os países membros podem sugerir, periodicamente, nomes de indivíduos, funcionários governamentais ou não, para inclusão na lista indicativa, transmitindo as devidas informações sobre os seus conhecimentos em matéria de comércio internacional e sobre os sectores ou matérias regulados pelos acordos abrangidos. Estes nomes serão acrescidos na lista, após aprovação do ORL. Relativamente a cada um dos indivíduos que constam da lista, será indicado na mesma a sua experiência ou peritagem nos sectores ou matérias regulados pelos acordos abrangidos.

5. Os painéis serão compostos por três pessoas, salvo se as partes em litígio acordarem, no prazo de 10 dias a contar da criação do painel, num painel composto por cinco pessoas. Os países membros serão imediatamente informados da composição do painel.
6. O Secretariado proporá nomes para o painel às partes em litígio. As partes em litígio só se poderão opor às nomeações se apresentarem razões fundamentadas para tal.
7. Caso não se chegue a um acordo sobre a composição de um painel no prazo de 20 dias a contar da data de criação do mesmo, o director-geral, a pedido de qualquer uma das partes e em consulta com o presidente do ORL e com o presidente do Conselho ou comité relevante, determinará a composição do painel, nomeando os membros do mesmo que considere mais adequados, em conformidade com as normas ou procedimentos especiais ou complementares previstos nos acordos abrangidos que são objecto do diferendo, após consulta das partes em litígio. O presidente do ORL informará os países membros da composição do painel formado deste modo o mais tardar 10 dias a contar da data em que recebeu o pedido.
8. Os países membros comprometem-se, regra geral, a autorizar a participação de funcionários dos seus governos nos painéis.
9. Os membros de um painel agirão a título individual e não como representantes governamentais nem como representantes de qualquer organização. Os países membros não poderão, pois, dar-lhes instruções nem procurar influenciá-los no que respeita às questões em discussão no painel.
10. Quando se verificar um litígio entre um país membro em desenvolvimento e um país membro desenvolvido o painel deve, caso o país membro em desenvolvimento assim o requeira, incluir pelo menos um indivíduo oriundo de um país membro em desenvolvimento.
11. As despesas dos membros do painel, incluindo as despesas de viagem e as ajudas de custo, serão cobertas pelo orçamento da OMC, em conformidade com os critérios a adoptar pelo Conselho Geral, com base nas recomendações do Comité de Orçamento, Finanças e Administração.

Artigo 11º Função dos painéis

A função dos painéis é a de assistir o ORL no desempenho das suas atribuições previstas no presente memorando e nos acordos abrangidos. Nessa conformidade, o painel deve fazer uma apreciação objetiva da questão que lhe foi colocada, incluindo uma avaliação objetiva dos fatos em disputa e da aplicabilidade e cumprimento dos acordos abrangidos relevantes, bem como chegar a conclusões que ajudem o ORL a adotar as recomendações ou decisões previstas nos acordos abrangidos. Os painéis deverão consultar regulamente as partes em litígio e dar-lhes oportunidade de chegarem a uma solução mutuamente satisfatória.

Artigo 13º Direito de recolher informações

1. Cada painel terá o direito de recolher informações e conselhos técnicos de qualquer indivíduo ou organismo que considere adequado. Contudo, antes de um painel procurar essas informações ou conselhos na jurisdição de um membro deve informar de tal facto as autoridades desse mesmo país membro. Esse membro deve responder atempadamente e de forma completa a qualquer pedido, apresentado por um painel, de informações que o referido painel considere necessárias e adequadas. As informações confidenciais que forem transmitidas não serão reveladas sem uma autorização formal do indivíduo, organismo ou autoridades do membro que transmite a informação.
2. Os painéis podem procurar informações de qualquer fonte relevante e podem consultar peritos para obter o seu parecer sobre certos aspectos da questão. No que respeita a uma questão de facto relativa a matéria científica ou técnica levantada por uma das partes em litígio, o painel pode requerer um parecer escrito de um grupo de peritos. As regras relativas ao estabelecimento de tal grupo, bem como os seus procedimentos, constam do apêndice 4.

Artigo 19º Recomendações do painel e do Órgão de Recurso

1. Caso um painel ou o Órgão de Recurso considerem uma medida incompatível com um acordo abrangido, recomendarão ao membro em causa a conformação dessa medida com o acordo. Além dessas recomendações, o painel ou o Órgão de Recurso podem propor formas para a execução, pelo membro em causa, dessas recomendações.
2. Em conformidade com o nº 2 do artigo 3º, nas suas conclusões e recomendações, o painel e o Órgão de Recurso não podem aumentar ou diminuir os direitos e obrigações previstos nos acordos abrangidos.

Artigo 21º Fiscalização da execução das recomendações e decisões

1. O rápido cumprimento das recomendações ou decisões do ORL é essencial para assegurar uma resolução eficaz dos litígios em benefício de todos os membros.
2. Aquando da análise de medidas no âmbito de um processo de resolução de litígios, será dada especial atenção a questões que afectem os interesses de países membros em desenvolvimento.
3. Numa reunião do ORL a realizar no prazo de 30 dias a contar da data de adoção do relatório do painel ou do Órgão de Recurso, o membro em causa informará o ORL das suas intenções no que se refere à execução das recomendações e decisões do ORL. Caso não seja possível dar imediatamente cumprimento às recomendações e decisões, o membro em causa disporá de um prazo razoável para o fazer. Esse prazo razoável será o seguinte:
 - a) o prazo proposto pelo membro em causa, desde que esse prazo seja aprovado pelo ORL ou, na falta de tal aprovação,
 - b) um prazo mutuamente acordado pelas partes em litígio, dentro de 45 dias a contar da data de adoção das recomendações e decisões ou, na falta de tal acordo,
 - c) um prazo determinado através de arbitragem vinculativa dentro de 90 dias a contar da data de adoção das recomendações e decisões (12). Neste processo de arbitragem, uma norma a respeitar pelo árbitro (13) é a de que o prazo razoável para execução das recomendações do painel ou do Órgão de Recurso não deve exceder 15 meses a contar da data de adoção de um relatório do painel ou do Órgão de Recurso. Contudo, esse prazo pode ser mais curto ou mais longo, consoante as circunstâncias específicas do caso.
4. Salvo nos casos em que o painel ou Órgão de Recurso tenham prorrogado, em conformidade com o nº 9 do artigo 12º ou o nº 5 do artigo 17º, o prazo de apresentação do seu relatório, o período decorrente entre a data de criação do painel pelo ORL e a data de definição de um prazo razoável não deve exceder 15 meses, a menos que as partes em litígio acordem em contrário. Caso o painel ou o Órgão de Recurso tenham obtido uma prorrogação do prazo de apresentação do seu relatório, esse período adicional para apresentação do mesmo deve ser acrescido ao período de 15 meses; a menos que as partes em litígio acordem que se está perante circunstâncias excepcionais, o prazo total não deve exceder os 18 meses.
5. Caso haja desacordo quanto à existência ou compatibilidade com um acordo abrangido de medidas adotadas para dar cumprimento às recomendações e decisões, esse diferendo será resolvido através destes processos de resolução de litígios, incluindo o recurso, sempre que possível, ao painel original. O painel deve apresentar o seu relatório no prazo de 90 dias a contar da data em que a questão lhe foi submetida para apreciação. Caso o painel considere que não pode apresentar o seu relatório dentro do prazo estipulado, informará o ORL, por escrito, das razões do atraso, juntamente com uma estimativa do prazo dentro do qual pensa estar em condições de apresentar o seu relatório.
6. O ORL fiscalizará a execução das recomendações ou decisões adotadas. A questão da execução das recomendações ou decisões pode ser levantada no ORL por qualquer membro em qualquer momento após a sua adoção. Salvo decisão em contrário do ORL, a questão da execução das recomendações ou decisões fará parte da ordem de trabalhos da reunião do ORL a realizar num prazo de seis meses a contar da data de definição do prazo razoável nos termos do nº 3, e manter-se-á na ordem de trabalhos do ORL até que a questão esteja resolvida. Pelo menos 10 dias antes de cada reunião do ORL, o membro em causa apresentará ao ORL um relatório escrito sobre os progressos efetuados na execução das recomendações ou decisões.

7. Se a questão tiver sido colocada por um país membro em desenvolvimento, o ORL estudará as possibilidades de adotar outras medidas que sejam adequadas às circunstâncias.

8. Se a questão for apresentada por um país membro em desenvolvimento, ao considerar as medidas adequadas que pode adotar, o ORL terá em conta não só a incidência comercial das medidas denunciadas mas também o seu impacto na economia do país em desenvolvimento em causa.

Artigo 22º Compensação e suspensão das concessões

1. A compensação e a suspensão de concessões e outras obrigações são medidas temporárias que se podem adotar caso as recomendações e as decisões não sejam executadas dentro de um prazo razoável. Contudo, nem a compensação nem a suspensão de concessões ou outras obrigações são preferíveis à execução completa de uma recomendação como forma de tornar uma medida conforme aos acordos abrangidos. A compensação é voluntária e, se aprovada, deve ser compatível com os acordos abrangidos.

2. Se o membro em causa não tornar a medida que foi considerada incompatível com o acordo abrangido conforme ao mesmo, ou se, de qualquer outro modo, não cumprir as recomendações e as decisões dentro de um prazo razoável previsto no nº 3 do artigo 21º, esse membro deverá, se tal lhe for requerido e nunca após o termo do prazo razoável fixado, entabular negociações com qualquer parte que tenha accionado os processos de resolução de litígios, com vista a chegarem a acordo sobre uma compensação mutuamente satisfatória. Se não for acordada nenhuma compensação satisfatória no prazo de 20 dias a contar da data em que expira o prazo razoável, qualquer parte que tenha accionado o processo de resolução de litígios pode solicitar autorização do ORL para suspender a aplicação, em relação ao membro em causa, das concessões ou outras obrigações previstas nos acordos abrangidos.

...

4. O nível e suspensão de concessões ou outras obrigações autorizadas pelo ORL deve ser equivalente ao nível da anulação ou redução da vantagens.

5. O ORL não autorizará a suspensão de concessões ou outras obrigações se um acordo abrangido proibir essa mesma suspensão.

Artigo 23º Reforço do sistema multilateral

1. Sempre que os membros queiram opor-se à violação de obrigações ou à anulação ou redução de vantagens previstas nos acordos abrangidos, ou a um impedimento para atingir qualquer objetivo previsto nos referidos acordos, deverão recorrer e respeitar as normas e procedimentos previstos no presente memorando.

Artigo 25º Arbitragem

1. Um processo sumário de arbitragem no âmbito da OMC, como forma alternativa de resolução de litígios, pode facilitar a solução de certos litígios sobre questões claramente definidas por ambas as partes.

2. Salvo disposição em contrário no presente memorando, o recurso à arbitragem depende do acordo mútuo das partes, as quais devem acordar nos procedimentos a seguir. O acordo no sentido de se recorrer à arbitragem deve ser notificado a todos os membros com um prazo suficiente antes do início do processo de arbitragem.

3. Os outros membros podem tornar-se parte num processo de arbitragem apenas com o acordo das partes que decidiram recorrer a este processo. As partes no processo de arbitragem devem comprometer-se a respeitar a decisão do árbitro. As decisões do árbitro serão notificadas ao ORL e ao Conselho ou comitê de qualquer acordo relevante, onde qualquer membro pode levantar uma questão relacionada com tal decisão.

4. Os artigos 21º e 22º do presente memorando são aplicáveis *mutatis mutandis* às decisões de arbitragem.

A4.8 Provisões no VCLT

Artigo 26.º (Pacta sunt servanda)

Todo o tratado em vigor vincula as Partes e deve ser por elas cumprido de boa fé.

Artigo 30 (Aplicação de tratados sucessivos sobre a mesma matéria)

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 103.º da Carta das Nações Unidas, os direitos e obrigações dos Estados Partes em tratados sucessivos sobre a mesma matéria são determinados de acordo com os números seguintes.

2 - Quando um tratado estabelece que está subordinado a um tratado anterior ou posterior ou que não deve ser considerado incompatível com esse outro tratado, prevalecem as disposições deste último.

3 - Quando todas as Partes no tratado anterior são também Partes no tratado posterior, sem que o tratado anterior tenha cessado de vigorar ou sem que a sua aplicação tenha sido suspensa nos termos do artigo 59.º, o tratado anterior só se aplica na medida em que as suas disposições sejam compatíveis com as do tratado posterior.

4 - Quando as Partes no tratado anterior não são todas Partes no tratado posterior:

a) Nas relações entre os Estados Partes nos dois tratados é aplicável a norma enunciada no n.º 3;

b) Nas relações entre um Estado Parte em ambos os tratados e um Estado Parte apenas num deles, o tratado no qual os dois Estados são Partes rege os seus direitos e obrigações recíprocos.

5 - O n.º 4 aplica-se sem prejuízo do disposto no artigo 41.º, ou de qualquer questão de cessação da vigência ou de suspensão da aplicação de um tratado nos termos do artigo 60.º, ou de qualquer questão de responsabilidade que possa nascer para um Estado da conclusão ou da aplicação de um tratado cujas disposições sejam incompatíveis com as obrigações que lhe incumbam relativamente a outro Estado, por força de outro tratado.

Artigo 31.º (Regra geral de interpretação)

1 – Um tratado deve ser interpretado de boa-fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respectivos objeto e fim.

2 – Para efeitos de interpretação de um tratado, o contexto compreende, além do texto, preâmbulo e anexos incluídos:

a) Qualquer acordo relativo ao tratado e que tenha sido celebrado entre todas as Partes quando da conclusão do tratado;

b) Qualquer instrumento estabelecido por uma ou mais Partes quando da conclusão do tratado e aceite pelas outras Partes como instrumento relativo ao tratado.

3 – Ter-se-á em consideração, simultaneamente com o contexto:

a) Todo o acordo posterior entre as Partes sobre a interpretação do tratado ou a aplicação das suas disposições;

b) Toda a prática seguida posteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das Partes sobre a interpretação do tratado;

c) Toda a norma pertinente de direito internacional aplicável às relações entre as Partes.

4 – Um termo será entendido num sentido particular se estiver estabelecido que tal foi a intenção das Partes.

Artigo 32.º (Meios complementares de interpretação)

Pode-se recorrer a meios complementares de interpretação, designadamente aos trabalhos preparatórios e às circunstâncias em que foi concluído o tratado, com vista a confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31.º, ou a determinar o sentido quando a interpretação dada em conformidade com o artigo 31.º:

- a) Deixe o sentido ambíguo ou obscuro; ou
- b) Conduza a um resultado manifestamente absurdo ou incoerente.

Artigo 41.º (Acordos para modificar tratados multilaterais somente entre algumas das Partes)

1 - Duas ou mais Partes num tratado multilateral podem concluir um acordo que tenha por objeto modificar o tratado somente nas suas relações mútuas:

- a) Se a possibilidade de tal modificação for prevista pelo tratado; ou
- b) Se essa modificação não for proibida pelo tratado, desde que:
 - i) Não prejudique o gozo, pelas outras Partes, dos direitos que lhes advenham do tratado, nem o cumprimento das suas obrigações;
 - ii) Não respeite a uma disposição cuja derrogação seja incompatível com a realização efetiva do objeto e do fim do tratado no seu todo.

2 - Salvo se, no caso previsto na alínea a) do n.º 1, o tratado dispuser de outro modo, as Partes em causa devem notificar às outras Partes a sua intenção de concluir o acordo e as modificações que este último introduz no tratado.

Artigo 53.º [Tratados incompatíveis com uma norma imperativa de direito internacional geral (jus cogens)]

É nulo todo o tratado que, no momento da sua conclusão, seja incompatível com uma norma imperativa de direito internacional geral. Para os efeitos da presente Convenção, uma norma imperativa de direito internacional geral é uma norma aceite e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados no seu todo como norma cuja derrogação não é permitida e que só pode ser modificada por uma nova norma de direito internacional geral com a mesma natureza.

Artigo 62.º Alteração fundamental das circunstâncias

1 - Uma alteração fundamental das circunstâncias relativamente às que existiam no momento da conclusão de um tratado e que não fora prevista pelas Partes não pode ser invocada como motivo para fazer cessar a vigência de um tratado ou para dele se retirar, salvo se:

- a) A existência dessas circunstâncias tiver constituído uma base essencial do consentimento das Partes em ficarem vinculadas pelo tratado; e
- b) Essa alteração tiver por efeito a modificação radical da natureza das obrigações assumidas no tratado.

2 - Uma alteração fundamental das circunstâncias não pode ser invocada como motivo para fazer cessar a vigência de um tratado ou para dele se retirar:

- a) Se se tratar de um tratado que estabeleça uma fronteira; ou
- b) Se a alteração fundamental resultar de uma violação, pela Parte que a invoca, de uma obrigação decorrente do tratado ou de qualquer outra obrigação internacional relativa a qualquer outra Parte no tratado.

3 - Se uma Parte puder, nos termos dos números anteriores, invocar uma alteração fundamental das circunstâncias como motivo para fazer cessar a vigência de um tratado ou para dele se retirar, pode também invocá-la apenas para suspender a aplicação do tratado.

A4.9 Provisões na CMOCDE (tal como em 21/11/2017)

Artigo 2.º Impostos Visados

1. A presente Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento e sobre o património exigidos em benefício de um Estado Contratante, ou das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

2. São considerados impostos sobre o rendimento e sobre o património todos os impostos incidentes sobre o rendimento total, sobre o património total, ou sobre elementos do rendimento ou do património, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos vencimentos ou salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias.

3. Os impostos atuais a que a presente Convenção se aplica são, nomeadamente:

a) (no Estado A):

b) (no Estado B):

4. A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou substancialmente similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra quaisquer modificações significativas introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

Artigo 3.º Definições Gerais

.....

2. No que diz respeito à aplicação da Convenção a qualquer momento por um Estado contratante, qualquer termo não definido, a menos que o contexto exija o contrário ou o autoridades competentes concordam com um significado diferente de acordo com as disposições do Artigo 25, tem o significado que tem naquele momento sob a lei daquele Estado para o fins dos impostos aos quais a Convenção se aplica, qualquer significado nos termos da leis tributárias aplicáveis daquele Estado prevalecendo sobre um significado dado ao termo sob outras leis desse Estado.

Artigo 24.º Não Discriminação

1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas, diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem nas mesmas circunstâncias,

em particular no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

2. Os apátridas residentes de um Estado Contratante não ficarão sujeitos em nenhum dos Estados Contratantes a nenhuma tributação, ou obrigação com ela conexas, diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem nas mesmas circunstâncias, em particular no que se refere à residência.

3. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante quaisquer deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais, atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

4. Salvo se for aplicável o disposto no número 1 do artigo 9.º, no número 6 do artigo 11.º ou no número 4 do artigo 12.º, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, nas mesmas condições, como se tivessem sido pagos a um residente do primeiro Estado mencionado. De igual modo, quaisquer dívidas de uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do patrimônio tributável dessa empresa, nas mesmas condições, como se tivessem sido contraídas com um residente do primeiro Estado mencionado.

5. As empresas de um Estado Contratante cujo capital, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, seja detido ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado Contratante não ficarão sujeitas, no primeiro Estado mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas, diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas outras empresas similares do primeiro Estado mencionado.

6. Não obstante o disposto no artigo 2.º, as disposições do presente artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Artigo 25.º Procedimento Amigável

1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado Contratante ou por ambos os Estados Contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto na presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado Contratante de que é residente ou, se o seu caso está compreendido no número 1 do artigo 24.º, à autoridade competente do Estado Contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção.

2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar a tributação não conforme com a

Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados Contratantes.

3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se a fim de eliminar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar directamente entre si, inclusivamente através de uma comissão mista constituída por essas autoridades ou pelos seus representantes, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores.

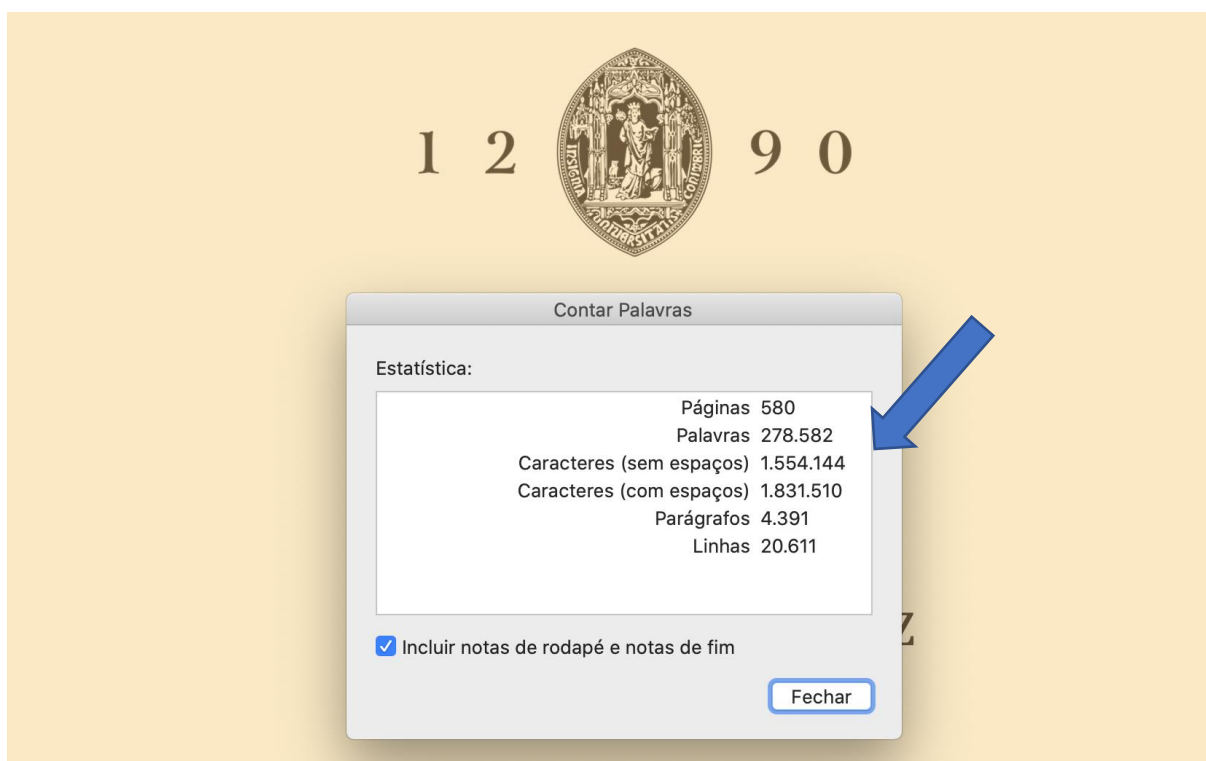
5. Quando,

a) nos termos do número 1, uma pessoa tiver submetido o seu caso à autoridade competente de um Estado Contratante com base em que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes conduziram, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto na presente Convenção, e

b) as autoridades competentes não estiverem em condições de chegarem a acordo para resolverem o caso nos termos do disposto no número 2, no prazo de dois anos a contar da submissão do caso à autoridade competente do outro Estado Contratante,

quaisquer questões não resolvidas decorrentes do caso deverão ser submetidas a arbitragem se a pessoa assim o solicita por escrito. Estas questões não resolvidas, no entanto, não devem ser submetida a arbitragem se uma decisão sobre estas questões já tiver sido proferida por um tribunal ou tribunal administrativo de qualquer um dos Estados. A menos que uma pessoa directamente afetada pelo caso não aceite o acordo mútuo que implementa a decisão arbitral, essa decisão será vinculativa para ambos os Estados Contratantes e será implementada não obstante quaisquer limites de tempo nas leis internas desses Estados. Os competentes dos Estados Contratantes deverão, de comum acordo, resolver a modalidade de aplicação deste parágrafo.

Quantidade de caracteres, sem espaços, excluindo referências e anexos



Antonio Lopo Martinez

<https://www.cienciavitaet.pt/portal/pt/8110-78E6-6572>

Nota final: A redação desta tese foi concluída no dia 14/10/2020. Eventos subsequentes, entre a data de conclusão e a de carregamento no “Estudo Geral”, não estão refletidos no manuscrito.