

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

37



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

APLICAÇÃO DOS ACORDOS MULTILATERAIS DE COMÉRCIO (GATT/OMC) NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

MULTILATERAL TRADE AGREEMENTS (GATT/WTO) IN BRAZILIAN TAX SYSTEM

Leonardo Buissa

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP). Professor do Programa de Mestrado em Direito e Políticas Públicas da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Goiás (UFG). Professor de Direito Econômico e Tributário da PUCGO. Juiz Federal em Goiás. Goiás (GO). E-mail: leonardobuissa@gmail.com.

Lucas Bevilacqua

Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP) com Formação Complementar em Comércio Internacional pela Mission of Brazil to the World Trade Organization (WTO) em Genebra e Conselheiro CARF/Ministério da Fazenda. Goiás (GO). E-mail: lucas.bevilacqua@gmail.com.

RESUMO

O presente artigo tem por propósito analisar a aplicação de acordos multilaterais de comércio (GATT/OMC) em matéria tributária. Para tanto se empreende estudo do exercício do poder de tributar como manifestação da soberania e da evolução do Direito do Comércio Internacional. A pesquisa parte da premissa de que quando da internalização dos acordos multilaterais de comércio (GATT/OMC) obrigações foram assumidas pela República Federativa do Brasil; o que implica recorte imediato do poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios. Ao final, conclui-se que as normas tributárias dos acordos multilaterais de comércio, a exemplo da cláusula do tratamento nacional, têm eficácia direta no sistema tributário nacional dado que o direito da OMC integra a legislação tributária pátria.

PALAVRAS-CHAVE: ACORDOS MULTILATERAIS DE COMÉRCIO, GATT, OMC, SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, DIREITO DA OMC, LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

ABSTRACT

The article intends to analyze the multilateral trade agreements (GATT/OMC) in tax issues beyond Brazilian tax system. In this order it's necessary to analyze the power to tax as sovereignty implication and the World Trade Law evolution. The research departures of the sentence that when Brazilian Republic signed

multilateral trade agreements (GATT/OMC) assumed commitments to the Multilateral Trade System; which implies in a cut off Brazilian tax jurisdiction. In final remarks it concludes that there is direct effect of GATT/OMC's tax rules in Brazilian tax system, like national treatment clause, as it belongs to domestic legislation.

KEYWORDS: MULTILATERAL TRADE AGREEMENTS, GATT, OMC, NATIONAL TAX SYSTEM, WTO LAW, TAX LEGISLATION

I. INTRODUÇÃO

Em tempos de busca de maior participação no comércio internacional a aplicação dos acordos multilaterais da OMC nas relações jurídicas tributárias torna-se cada dia mais relevante. Nesse cenário volta à tona o debate da eficácia direta de tais normas de direito internacional no sistema tributário nacional: é legítima a pretensão do contribuinte perante o Poder Judiciário em valer-se de isenção tributária a partir de acordo GATT/OMC?

O Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão que reconhece repercussão geral a Recurso Extraordinário no qual contribuinte pretende ver-se desonerado do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de bacalhau da Noruega, alerta que “os acordos internacionais em matéria tributária projetam expectativas legítimas para Estados, instituições e empresas estrangeiras que, se frustradas, podem expor toda a Nação a situações delicadas no plano internacional”¹.

Os Tribunais Superiores brasileiros há muito estabeleceram jurisprudência pela aplicação do GATT; o que culminou com a edição das Súmulas n. 575 do Supremo Tribunal Federal (STF) e n. 20² e n. 71 do Superior Tribunal de Justiça (STJ)³. A Súmula n. 575 foi aprovada, ainda no ano de 1976, justamente com base no art. 98 do Código Tributário Nacional⁴, restando assentado que “à mercadoria importada de País Signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional”.

A Organização Mundial do Comércio (OMC), sucessora do GATT⁵, tem acordos que são normas de direito internacional⁶ com eficácia direta no sistema tributário nacional considerando que incorporados no ordenamento jurídico brasileiro; o que autoriza o

1 BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) n. 627.280/RJ, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Repercussão Geral reconhecida em julgado de 17 de novembro de 2011.

2 A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.

3 O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento de ICM.

4 “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

5 LAFER, Celso. A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 23.

6 Cf. BRITO FILHO, Washington Juarez. O GATT como norma de direito internacional tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4, p. 631-669.

Poder Judiciário⁷ empreender sua aplicação imediata, inclusive, para conferir direitos aos contribuintes.

No entanto, há doutrina para quem o Acordo de Marraquexe, que reúne todos os acordos da OMC, não confere direitos aos particulares possuindo eficácia, exclusivamente, entre países-membros. Há quem considere ser facultado ainda aos países-membros manter suas práticas em desacordo com o direito da OMC mediante compensação das perdas sofridas no setor A com atribuição de vantagens a um setor B. Ademais, sustenta ainda tal doutrina que a recusa de efeito direto pelos países desenvolvidos desaconselha a adoção da eficácia direta no Brasil sob o risco de estarmos a promover uma “discriminação inversa”⁸.

De outro lado, há aqueles que reiteram a posição da jurisprudência há muito firmada ao expor com hialina clareza que a experiência da União Europeia não se amolda às obrigações assumidas pela República Federativa do Brasil perante o sistema multilateral de comércio, não lhe sendo, assim, autorizado negar eficácia direta aos acordos OMC⁹.

Entre os desafios para o Brasil no comércio internacional¹⁰, que muito embora a nona economia mundial responda apenas por um por cento desse¹¹, tem-se a adequação do seu sistema tributário às regras GATT/OMC.

O presente artigo defende a eficácia direta dos acordos da OMC nas relações jurídicas tributárias constituindo norma suficiente o bastante para obstar o exercício do poder de tributar independentemente de legislação interna específica.

O alcance de tal compreensão demanda enfrentar, em primeiro, “o poder de celebrar tratados”¹² e sua internalização no Sistema Tributário Nacional. Para tanto, o presente artigo segue uma trilha, iniciando com o estudo preambular do sistema de competências e da soberania fiscal, rumando para a apreciação dos tratados internacionais e acordos multilaterais de comércio, detendo-se brevemente na evolução das instituições e das normas do direito de comércio internacional para, então, alcançar questões mais específicas como a interpretação do art. 98 do Código Tributário Nacional na aplicação dos acordos multilaterais e a posição do Poder Judiciário frente aos acordos GATT/OMC em matéria tributária.

Eis o que se passa a articular.

7 BRASIL, Presidência da República, Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994, devidamente autorizado pelo Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994.

8 ZANVADALI, Marcelo Freiberger. O juiz brasileiro e as normas da OMC. Revista CEJ, n. 61, p. 47-58.

9 SANTIAGO, Igor Mauler. L'application des règles du GATT/1947 et de l'OMC par le juge brésilien dans solution des controverses fiscales. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). Tributação brasileira em evolução. São Paulo: IASP, 2015, p. 1.149-1.162.

10 SARQUIS, Sarquis José Buainain. Comércio internacional e crescimento econômico no Brasil. Brasília: Fundação Alexandre Gusmão, 2011, p. 143.

11 THORSTENSEN, Vera. Organização Mundial do Comércio – as regras do comércio internacional e a rodada do milênio. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 373.

12 Cf. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O poder de celebrar tratados. Porto Alegre: SAFE, 1995.

II. SISTEMA DE COMPETÊNCIAS, SOBERANIA FISCAL E TERRITORIALIDADE

Em primeiro lugar, cumpre fixar que o sistema de competências, incluindo a tributária, decorre da soberania. A este respeito, assevera Rezek que “atributo fundamental do Estado, a soberania o faz titular de competências que, precisamente porque existe uma ordem jurídica internacional, não são ilimitadas; mas nenhuma outra entidade as possui superiores”¹³. Assim, há uma irretorquível relação entre soberania e competência, a ser abordada neste tópico preliminar do estudo proposto.

Com efeito, insta principiar ressaltando que o poder tributário não é ilimitado, absoluto. Existe a limitação que é conferida exatamente pela competência para tributar. O ente estatal tem o poder coercitivo de tributar como inerente às suas funções, no afã de fazer frente às despesas públicas, dentro da atividade financeira do Estado. Contudo, para lançar mão da tributação o Estado há de ter competência para instituir dado tributo. O exercício do poder, da competência tributária, está umbilicalmente ligado ao poder de legislar sobre a matéria, visto que o poder tributário é exercido por lei, em face do princípio da legalidade, exteriorização do valor da segurança jurídica, que informa o Direito Tributário dentro do Estado Democrático de Direito.

No Brasil, em decorrência do sistema federativo adotado, o poder de tributar é partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Cumpre, todavia, não perder de mira a festejada assertiva de Sampaio Dória no sentido de que a discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal¹⁴.

Não se pode negar, entretanto, que a partilha constitucional do poder de tributar entre os entes subnacionais é o resultado de uma nítida vontade política de descentralização financeira presente no Estado Democrático de Direito instalado na atual Carta Política. Neste aspecto, salienta Luís Eduardo Schoueri que no Brasil foi adotado um sistema de repartição de competências tributárias por ser a “solução para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessário à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo”¹⁵.

Fixados os contornos gerais da competência tributária no direito interno, impende observar em que consiste a competência no campo do direito tributário internacional. Sobre este tema, leciona Gerd W. Rothmann que “a competência tributária dos Estados soberanos não se limita aos seus respectivos territórios [...]. Teoricamente, todos os Estados poderiam tributar pessoas e fatos em qualquer parte do mundo.” Indica então o professor, em sua tese de livre-docência, que a soberania fiscal ultrapassa o território, não havendo uma correlação necessária entre soberania fiscal e soberania territorial¹⁶.

13 REZEK, José Francisco. *Direito internacional público – curso elementar*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 227-228.

14 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

15 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Discriminação de competências e competência residual*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82.

16 ROTHMANN, Gerd W. *Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços – réquiem ou catarse do sistema tributário nacional? Tese de livre-docência*. São Paulo: USP, 2010, p. 36.

Complementando tal lição, assevera Rothmann que a territorialidade não diz respeito à competência tributária, mas tão somente à administração tributária, à sua jurisdição¹⁷. De qualquer forma, não se pode olvidar que em linhas gerais a territorialidade em matéria tributária é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um elemento de conexão com o seu território¹⁸.

Tecendo fundamentada crítica acerca da concepção clássica do princípio da territorialidade, Alberto Xavier esclarece que a territorialidade no seu sentido restrito, ou seja, numa conexão real, pode, quando muito, funcionar em sistemas tributários pouco evoluídos, sendo que o desenvolvimento de formas tributárias mais aperfeiçoadas, como as incidentes sobre a renda global ou o patrimônio demanda a utilização de outros critérios complementares. Aduz, portanto, este autor que: “A invocação do princípio da territorialidade já não constitui, pois, critério suficiente para a imputação de um dado fato tributário a um determinado território: tornam-se indispensáveis critérios suplementares que determinem, para cada tipo de situação, de modo positivo, a conexão relevante e que, quanto às realidades imateriais ou incorporações, definam a sua localização ou ‘sede’.”¹⁹

Na mesma vertente, Antônio de Moura Borges indica a abrangência da soberania fiscal, nos seguintes termos: “Em determinadas circunstâncias, no entanto, fatos ocorridos no exterior podem ser abrangidos pela soberania fiscal de um Estado, desde que guardem relação com a sua esfera interna. É o caso, por exemplo, de tributação de nacionais ou residentes de um Estado, relativamente às rendas obtidas no exterior.”²⁰

Resta claro que a soberania fiscal termina por ultrapassar os estritos lindes do território, mormente no mundo globalizado em que há constantes trocas de bens e de serviços, onde a ideia de territorialidade assume nova dimensão. Esta peculiar dimensão é claramente percebida nas normas do GATT, cuja eficácia imediata faz parte do próprio sistema de fomento das relações comerciais multilaterais, sem o que, os acordos de livre comércio se limitariam a meras cartas de intenção sem a imprescindível efetividade a dar consecução aos propósitos orientadores de tais instrumentos internacionais.

III. DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, TRATADOS INTERNACIONAIS E ACORDOS DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (*WTO LAW*)

Inicialmente, importa observar que até 1947 compreendiam-se como instrumentos de harmonização da competição tributária internacional exclusivamente os tratados contra

17 *Idem*, p. 36.

18 SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 326.

19 XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 19 e 20.

20 BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional. Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992, p. 42.

bitributação (*double tax treaties – DTT*). Em meio século os DTTs tiveram um incremento de 2000%, sendo estimados até metade deste século em 16 mil²¹.

A doutrina brasileira muito escreveu a propósito dos tratados contra bitributação sobre a renda²², sobretudo, nas últimas duas décadas com a abertura econômica do país que, por último, de receptor de investimentos passou a exportador de capitais mediante investimentos em outros países.

A concorrência fiscal na tributação internacional sobre a renda²³ revela-se presente, também, na tributação sobre o consumo na qual os países terminam por estabelecer barreiras ao fluxo internacional de mercadorias e serviços com vistas à proteção de seus mercados domésticos.

Se na história brasileira da tributação internacional sobre a renda o país já firmou mais de duas dezenas de tratados contra bitributação²⁴, a tributação sobre o consumo faz-se regulada, exclusivamente, através dos acordos multilaterais de comércio GATT²⁵/OMC com vistas a permitir o livre fluxo de mercadorias e serviços com destaque para o princípio da não discriminação.

Em interessante estudo a propósito da interpretação de tratados internacionais, Fernando Zilveti conclui que a adoção de tratados multilaterais sobre tributação “seria medida possivelmente mais eficaz [...] não só no que diz respeito aos impostos diretos e indiretos, mas também em relação aos tributos aduaneiros e às regras de intercâmbios entre autoridades fiscais”²⁶.

A doutrina internacional há algum tempo já alerta para a relevância do direito do comércio internacional (*WTO law*) em matéria tributária na medida em que representa autêntica limitação ao poder de tributar. Antônio Uckmar resume o escopo dos acordos GATT/OMC a três limitações impositivas: (i) à tributação discriminatória, (ii) à tributação protetiva e (iii) aos subsídios fiscais²⁷. No entanto, inegavelmente os principais estudos concentram-se, ainda, na tributação sobre a renda²⁸.

A Rodada do Uruguai, concluída em 15 de abril de 1994, compreende, além do acordo constitutivo da OMC, os acordos relativos à organização e liberalização do comércio

21 TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Brasil ainda precisa de tratados de dupla tributação? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 867-891, p. 868.

22 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. Revista Direito Tributário Atual, v. 22. São Paulo: Dialética e IBDT, 2008, p. 267-287. TÔRRES, Heleno Taveira. Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas. São Paulo: RT, 1997, p. 387-410.

23 ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Tributação internacional da renda – a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2014, p. 90.

24 BIANCO, João Francisco. Transparência fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007, p. 147.

25 BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional. São Paulo: IBDT/UFPI, 1992, p. 50.

26 ZILVETI, Fernando Aurelio; TORO, Carlos Eduardo; BRITO, Bianca Maia de. Interpretação de tratados internacionais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação internacional. São Paulo: Saraiva/GVlaw, 2007, p. 129-158, p. 152.

27 UCKMAR, Antônio. Aspetti fiscali nelle regole della organizzazione mondiale del commercio (OMC/WTO). In: UCKMAR, Victor (coord.). Corso di diritto tributario internazionale. Padova: Cedam, 1999, p. 848-867, p. 864.

28 Cf. HOFBAUER, Ines; WINTER, Judith. The relevance of WTO law for tax matters. Wien: Linde, 2006.

internacional²⁹ com destaque para a incorporação do GATT 1947, dado que veicula importantes regras para tributação sobre o consumo, sobretudo, no que respeita ao princípio da não discriminação, que prevê a cláusula do tratamento nacional³⁰.

A fim de compreender-se a conciliação do poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios brasileiros com as obrigações assumidas no sistema multilateral de comércio importante entender antes o procedimento de internalização, bem como a posição hierárquica dos acordos multilaterais de comércio na legislação tributária pátria.

A República Federativa do Brasil, detentora exclusiva de soberania, exerce-a por meio da União³¹, como pessoa jurídica de direito internacional público, ao passo que os entes federativos, como pessoas jurídicas de direito interno: União federal, Estados e Municípios encontram-se compreendidos em uma *ordem jurídica parcial*, dotados de *autonomia*.

Reside justamente aqui o “caráter bifronte”³² da União que ostenta simultaneamente a qualidade de (i) pessoa jurídica de Direito Internacional Público, quando representante da República Federativa do Brasil na ordem jurídica global, e (ii) pessoa jurídica de direito público interno; União federal.

A partir disso, a Constituição prescreve como competência privativa do Presidente da República (art. 84, VII) “manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos”, bem como (VIII) “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

O art. 49, I, da Constituição de 1988, prescreve como competência exclusiva do Congresso Nacional “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

De acordo com a melhor doutrina, o referendo do Congresso Nacional (art. 49, I, da CF), compreendido na fase constitutiva da celebração do tratado, tem natureza de autorização ao Presidente da República para ratificação do ato antes praticado, consistindo, assim, em pressuposto de validade do ato³³.

Na celebração dos tratados internacionais, o Presidente da República, na qualidade de Chefe de Estado, isto é, da República Federativa do Brasil, pactua *ad referendum* tratado internacional (fase negociatória) submetendo à apreciação do Congresso Nacional que, mediante ato formal e discricionário, autoriza-o ou não, via decreto legislativo, a ratificar o tratado (fase constitutiva). Ratificado o tratado, necessário, ainda, promulgá-lo e, posteriormente, submetê-lo a publicação a fim de conferir eficácia plena ao mesmo.

29 Cf. NASSER, Rabih Ali. *A liberalização do comércio internacional nas normas do GATT-OMC*. São Paulo: LTr, 1999.

30 Cf. BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. *Tributação sobre o consumo e a cláusula da obrigação do tratamento nacional (TN)*. Revista Direito Tributário Atual, v. 30. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 232-250.

31 “Art. 21. Compete à União: I – manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.”

32 BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 293.

33 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 140.

O sistema multilateral de comércio teve por princípio o *General Agreement Trade of Tariffs* (*GATT*), estabelecido logo após a segunda grande guerra mundial, no ano de 1947, com vistas a propiciar integração de mercados na reconstrução do comércio internacional. O Brasil é membro original do GATT, tendo promovido de imediato sua internalização³⁴; o que permitiu a consolidação de vasta jurisprudência na sua aplicação pelos Tribunais Superiores pátrios, com destaque para as “isenções” tributárias.

Em matéria de concessão de “isenções” por meio de tratados internacionais, verifica-se que não se está diante de uma “isenção”, vez que quando da celebração do tratado houve uma renúncia do poder de tributar pela União, não detendo, assim, o Estado da federação poder de tributar, logo, ausente também o poder de isentar. Assim explica Luís Eduardo Schoueri:

“[...] O poder de isentar anda junto com o poder de tributar. Aquele que pode tributar também pode isentar. Quando o Brasil celebra um acordo comprometendo-se a não discriminar os produtos da Argentina, o que ocorre é renúncia ao poder de tributar que é um momento anterior à própria existência do poder de tributar. O Brasil renunciou à sua competência de tributar diferentemente os produtos oriundos da Argentina, em nosso exemplo. É renúncia ao poder de tributar, ou seja, pelo menos do ponto de vista lógico, antes mesmo de um Estado poder tributar um automóvel ele teve esse poder cortado por uma renúncia que o Estado brasileiro fez àquele poder [...]. Assim, fica claro que não se trata de isenção. Só pode isentar, quem pode tributar. Só podem isentar os impostos estaduais os Estados da Federação. Mas não é isenção, é renúncia. É algo anterior. É renúncia pelo Estado brasileiro. Nunca o Estado da federação chegou a ter o poder de tributar aquele automóvel argentino diferentemente do automóvel brasileiro. Ele não pode tributar porque não houve competência para tanto.”³⁵

Do exposto, tem-se que a leitura correta a ser empreendida ao dispositivo do art. 151, III, da Constituição³⁶, que veda a “isenção heterônoma”, é que a norma refere-se aos casos, de âmbito interno, nos quais os Estados e Municípios detêm competência tributária, tendo, assim, *poder de isentar*.

Portanto, a questão dos tratados internacionais em matéria de tributos estaduais e municipais opera no plano da competência tributária, atribuição do poder de tributar que em nada se confunde com a dispensa legal de tributo na medida em que de isenção tributária não se trata.

Os acordos multilaterais de comércio GATT/OMC integram o Sistema Tributário Nacional na medida em que devidamente internalizados aos que possuem, assim, a mesma eficácia que os demais instrumentos normativos da legislação tributária.

34 BRASIL, Congresso Nacional. Lei n. 313, de 1948.

35 SCHOUERI, Luís Eduardo. Harmonização tributária no Mercosul. Revista Direito Mackenzie, n. 1. São Paulo: Mackenzie, 2000, p. 177.

36 “Art. 151. É vedado à União: [...] III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

A República Federativa do Brasil, como signatária da *Marrakesh Declaration*, de 15 de abril de 1994, assumiu compromissos internacionais perante o sistema multilateral de comércio, limitando, assim, os poderes de tributar da União, dos Estados e dos Municípios; com destaque para as obrigações assumidas no *General Agreement of Tariffs and Trade (GATT)* de vedação de prática discriminatória e no *Subsidies and Countervailing Measures (SCM)* que, por sua vez, estabelece todo um normativo para concessão de subsídios.

Nesse cenário normativo, fundamental compreender-se qual a força normativa e o conteúdo em matéria tributária dos acordos multilaterais de comércio GATT/OMC, sobretudo, em função de sua eficácia direta a permitir, portanto, sua invocação imediata pelo contribuinte perante o Poder Judiciário.

IV. EVOLUÇÃO DAS INSTITUIÇÕES E DAS NORMAS DO DIREITO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL

A evolução das instituições e da normatização do chamado Direito do Comércio Internacional do GATT à OMC é digna de nota³⁷, por ser capaz de exercer irretorquível influência sobre o imposto de consumo na seara interna, já que tal forma de tributação deve ser exercida de modo a não interferir na liberdade concorrencial, buscando o equilíbrio das relações comerciais e evitando medidas de cunho protecionista a discriminar bens e serviços pelo fator da origem. Nesse contexto, as normas do GATT devem ser dotadas de eficácia imediata, a fim de se alcançar o desiderato colimado pelo multilateralismo comercial estabelecido por tal acordo fundamental de livre comércio.

Com efeito, no final da Segunda Guerra Mundial, presentes enormes dificuldades econômicas a ameaçarem todo o sistema financeiro e comercial, os países se reuniram para buscar soluções contra o colapso econômico que se avizinhava. No ano de 1947, um grupo de 23 países, incluindo o Brasil, se reuniu durante a Conferência de Havana para a criação de um órgão internacional que regulasse as relações comerciais internacionais, a chamada Organização Internacional do Comércio (OIC). Todavia, tal tentativa fracassou, em virtude, sobretudo, da não adesão dos Estados Unidos da América. Diante disso, foi adotado o GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade* (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), cujo objetivo precípua era impor limites à liberdade dos países, objetivando promover o livre comércio entre os signatários. Para tanto, tal acordo multilateral de comércio se baseava em princípios tais como o da não discriminação, o da transparência, o da concorrência leal, o da base estável para o comércio, o da proibição de restrições quantitativas a importações e o do tratamento especial para países em desenvolvimento³⁸.

37 THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana. O sistema de solução de controvérsias da OMC. São Paulo: Aduaneiras, 2014, p. 23.

38 VIEIRA, Susana Camargo; NIARARDI, George Augusto; REZEK, Francisco José de Castro; LEMBO, Carolina Maria. Negociações multilaterais de comércio, o processo de integração econômica e a formação de blocos regionais. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). Direito do comércio internacional – aspectos fundamentais. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 70-71.

De tais princípios, interessa ao presente trabalho uma breve análise da não discriminação, consubstanciada nas cláusulas da nação mais favorecida e no tratamento nacional, como também na concorrência desleal, a proibir a concessão de subsídios, de auxílios do Estado, de benefícios, inclusive fiscais, que, ao distorcer os preços, afetam o mercado internacional e acarretam a concorrência prejudicial entre os países.

Quanto ao princípio da não discriminação, infere-se que a cláusula da nação mais favorecida indica que benefícios concedidos por um país signatário do GATT a produtos importados de outro país qualquer, signatário ou não, devem ser estendidos aos produtos importados originários de todos os demais signatários do acordo. Protege-se, portanto, os produtos originários de países signatários do GATT contra discriminações tributárias relativas a produtos originários de outros países. Para Sutherland, ex-diretor geral do GATT e da OMC, o princípio fundamental do sistema de comércio multilateral é o princípio da nação mais favorecida, sendo que sua importância repousa na proteção da liberdade de comércio entre os países, exercida através da quebra de barreiras ao comércio internacional³⁹.

Já a cláusula do tratamento nacional determina que os produtos importados originários de um país signatário do GATT devem ter tratamento não menos favorável aos produtos nacionais similares. O nítido objetivo é evitar práticas protecionistas, em favor da produção doméstica, o que pode impedir a almejada liberdade do comércio internacional. Analisando esta cláusula do GATT, Luciane Amaral Corrêa pontua que, como complemento natural da cláusula da nação mais favorecida que objetiva evitar a discriminação entre produtos importados e produtos similares domésticos, a cláusula do tratamento nacional diz respeito a tributos internos de um país⁴⁰.

Assim, questões relativas ao tributo sobre o consumo guardam estreita relação com o princípio do tratamento nacional⁴¹, visando evitar a discriminação entre produtos importados e nacionais por intermédio de tributos internos e outras medidas que possam discriminar produtos importados, em manifesta prática protecionista.

Cumprido salientar ainda que na Rodada do Uruguai, de 1986 a 1994, com 123 países participantes, observou-se que em face do avanço nas relações de comércio internacional a GATT, apesar do sucesso do sistema multilateral de negociações comerciais internacionais, estava defasada, pelo que se mostrava imperiosa a sua substituição por uma organização capaz de regulamentar o comércio exterior. Retomou-se, então, o ideal primitivo da Conferência de Havana e foi criada uma organização, a OMC – Organização

39 Cf. SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, p. 336.

40 CORREA, Luciane Amaral. A cláusula do tratamento nacional em matéria tributária do GATT/94 e o Brasil: validade e responsabilidade internacional em face do art. 151, III, da Constituição Federal de 1988. *Revista de Informação Legislativa*, v. 39, n. 153. Brasília, jan./mar. 2002, p. 54.

41 BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. *Tributação sobre o consumo e a cláusula da obrigação do tratamento nacional (TN)*. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 30. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 232-250.

Mundial do Comércio⁴². As normas da OMC visam, portanto, garantir a existência do livre mercado internacional, no qual os preços praticados não sofram alterações artificiais⁴³.

Os acordos GATT/OMC visam evitar a concorrência fiscal prejudicial: *Harmful Tax Competition*. Neste tema, André Elali pontua que a mobilidade do capital e das atividades econômicas em geral acaba pressionando os países para a prática de redução de seus tributos ou à concessão de vantagens econômico-financeiras⁴⁴. Para Rodrigo Maito da Silveira, a concorrência fiscal recebe o qualificativo de prejudicial, na medida em que nela se visualiza um círculo vicioso, no qual os países se veem obrigados a oferecer incentivos e os custos destes serão suportados por outros setores da economia ou refletidos na redução dos padrões de bem-estar da sociedade⁴⁵.

Nesta quadra, é pertinente salientar que a harmonização fiscal, colimada pelos acordos multilaterais de comércio, situa-se em campo diametralmente oposto ao da concorrência fiscal prejudicial, militando a favor da liberdade comercial num mercado que pretende ser livre e globalizado.

A compreensão da aplicação dos princípios em matéria tributária veiculados nos acordos GATT/OMC se realiza a partir das normas gerais de interpretação e integração do direito tributário brasileiro.

V. INTERPRETAÇÃO DO ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NA APLICAÇÃO DOS ACORDOS MULTILATERAIS DE COMÉRCIO GATT/OMC

A questão da hierarquia dos tratados internacionais diante da legislação interna há muito consiste em matéria tormentosa para doutrina e jurisprudência brasileiras não só no seio da seara tributária, afinal, “qual a força jurídica do ato internacional, após incorporado ao direito brasileiro?”⁴⁶.

A compreensão do “efeito negativo”⁴⁷ dos tratados internacionais contra bitributação ao suprimir parcela do poder de tributar dos entes auxilia o intérprete e aplicador da legislação tributária na resolução de eventuais conflitos normativos entre tratados internacionais e legislação tributária interna, considerando que não se trata propriamente de uma questão hierárquica.

A interpretação do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN), que prevê que a legislação tributária superveniente observe os tratados internacionais, deve ser realizada, portanto, com algum temperamento, não sendo autorizado afirmar, assim, que o CTN afirma a

42 VIEIRA, Susana Camargo; NIARARDI, George Augusto; REZEK, Francisco José de Castro; LEMBO, Carolina Maria. Negociações multilaterais de comércio, o processo de integração econômica e a formação de blocos regionais. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). Direito do comércio internacional – aspectos fundamentais. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 72-73.

43 SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação e livre concorrência. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2012, p. 338.

44 ELALI, André. Incentivos fiscais internacionais. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 151.

45 SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação e livre concorrência. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2012, p. 369.

46 OLIVEIRA, Régis Fernandes. Os tratados internacionais e seus reflexos no direito brasileiro. In: TÓRRES, Heleno Taveira. Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem a José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 190-213, p. 198.

47 SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. Revista Direito Tributário Atual, v. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003, p. 20-49.

prevalência das normas de direito tributário internacional sobre a legislação tributária interna.

Os acordos multilaterais de comércio GATT/OMC, como normas de direito tributário internacional, representam limitações ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, derogando, logo, parcela da competência tributária de tais entes em prol de alguns princípios basilares do comércio internacional, a exemplo, da não discriminação.

Se, porventura, dado produto e/ou mercadoria nacional gozar de alguma desoneração tributária a cláusula do tratamento nacional⁴⁸, consectária do princípio da não discriminação, estabelece tratamento não menos favorável que o similar nacional; o que legitima o contribuinte a invocar tal direito diretamente ao Poder Judiciário, independentemente de outorga de isenção em lei específica à mercadoria estrangeira.

Ante ao regime jurídico das desonerações tributárias no sistema tributário nacional, vários são os questionamentos contra a eficácia direta do direito da OMC: violação ao princípio da legalidade tributária específica (art. 150, I, § 6º), violação ao princípio da igualdade tributária (art. 150, II) e inobservância da autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) no caso das desonerações de ICMS (art. 155, § 2º, XII, g)⁴⁹.

Nenhuma dessas eventuais violações encontra respaldo no Sistema Tributário Nacional para obstar a eficácia direta do direito da OMC no resguardo da garantia da não discriminação na medida em que conferir tratamento não menos favorável à mercadoria estrangeira não implica concessão de incentivo fiscal, mas, tão somente, aplicação do princípio da igualdade tributária ante ao tratamento já previsto ao similar nacional.

Entre todos os supostos óbices para negar a eficácia direta ao direito da OMC destaca-se o equívoco da compreensão de que com o deferimento pelo Poder Judiciário da tutela pretendida pelo contribuinte com base no GATT/OMC ter-se-ia violação ao princípio da separação dos poderes dado que supostamente concedida à revelia da legislação interna; o que, também, não subsiste a melhor análise considerando a premissa de que os acordos GATT/OMC integram o sistema tributário nacional, vejamos:

VI. PODER JUDICIÁRIO E A APLICAÇÃO DOS ACORDOS GATT/OMC NA MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Conforme antes visto, os acordos GATT/OMC, na medida em que internalizados, desde 1948⁵⁰, compõem o sistema tributário nacional, integrando, portanto, a legislação

48 "Art. III: 2. Os produtos originários de qualquer Parte Contratante importados no território de qualquer outra Parte Contratante gozarão de tratamento não menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem a sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno. As disposições deste parágrafo não impedirão a aplicação das taxas diferenciais de transportes, baseadas exclusivamente na utilização econômica dos meios de transporte e não na origem de produtos."

49 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário (RE) n. 577.889 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 03.04.2012.

50 BRASIL, Congresso Nacional, Lei n. 313, de 1948 e Presidência da República, Decreto n. 301.355, de 30 de dezembro de 1994, devidamente autorizado pelo Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994.

tributária brasileira, logo, insubsistente o argumento de que admitir eficácia direta implicaria aplicar direito estrangeiro.

O CTN, ao dispor acerca da legislação tributária em seu art. 96, refere-se expressamente aos tratados internacionais. Conforme visto antes, tem-se que os acordos multilaterais do comércio configuram justamente tratados internacionais, portanto, compõem o sistema tributário nacional ao estabelecer balizas ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios.

Do exposto até aqui, se conclui que os acordos GATT/OMC têm igual eficácia à legislação tributária interna, mesmo porque é dela integrante. A questão que demanda ainda resposta é: o Poder Judiciário encontra-se autorizado a conceder tutela jurisdicional ao contribuinte que invoca direito da OMC independentemente de legislação tributária específica à mercadoria estrangeira sob o risco de atuar como “legislador positivo”?

Em primeiro lugar, impende frisar que o Poder Judiciário, ao apreciar pretensão do contribuinte em ver-se desonerado de determinada imposição tributária com supedâneo na cláusula do tratamento nacional, não está a julgar com base no direito estrangeiro. O direito que estriba a pretensão do contribuinte foi incorporado à legislação tributária brasileira, ao que o contribuinte invoca, na realidade, direito interno.

Tem-se, ainda, que ao acolher a pretensão do contribuinte o Poder Judiciário não está a veicular regra de isenção tributária e, nem mesmo, a empreender interpretação extensiva, mas, sim, tão somente, delimitar os limites do poder de tributar do ente considerando obrigações assumidas anteriormente perante o sistema multilateral de comércio, com destaque, para o princípio da não discriminação.

Portanto, quando o Poder Judiciário reconhece a determinado contribuinte o direito a tratamento não menos favorável que o previsto ao produto/mercadoria nacional, conferindo-lhe igual tratamento tributário em dado regime especial, está tão apenas a aplicar a cláusula do tratamento nacional, consectária do princípio da não discriminação, que empreende autêntico recorte do poder de tributar do ente.

Logo, não se trata de o Poder Judiciário estar a conferir tutela constitutiva de direito à isenção tributária não prevista em lei, mas, sim, tutela declaratória de ausência de poder de tributar que implique tratamento menos favorável ao produto/mercadoria de origem estrangeira.

A questão torna-se um tanto mais desafiadora quando a pretensão do contribuinte de isenção de tributos estaduais com base no direito da OMC é levada ao Poder Judiciário dos Estados-membros, que na repartição constitucional da jurisdição brasileira não exercem jurisdição em matéria de tratados e acordos internacionais. Simultaneamente, a Justiça Federal revela-se, também, resistente no julgamento da matéria, ao ponto de se estabelecerem com alguma frequência conflitos negativos de competência jurisdicional,

tendo o STF fixado jurisprudência no sentido de que “o julgamento de causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional é de competência da Justiça Federal, ainda que se discuta isenção de imposto de competência estadual”⁵¹.

O enfrentamento da questão é facilitado através da compreensão da própria posição dos Estados-membros no sistema multilateral do comércio. É sabido que membros da OMC são exclusivamente os países-membros, logo, apenas esses podem demandar e serem demandados perante o sistema multilateral do comércio.

Conforme antes visto, a União ostenta caráter bifronte figurando, na ordem interna como União Federal, e como República Federativa do Brasil na ordem internacional titular, portanto, da representação de todos os entes federativos. Logo, os Estados-membros da federação não participam do sistema multilateral do comércio. Questão decorrente disso que se apresenta é: os Estados-membros, que sequer participam da OMC, podem ser demandados por seus contribuintes para cumprir a cláusula do tratamento nacional prevista no direito da OMC?

Antes mesmo da OMC, a República Federativa do Brasil, como membro do GATT/1947, já se submetia a observância do princípio da não discriminação. Os Estados da federação se encontram, desde então, sujeitos à observância da cláusula do tratamento nacional na medida em que integra o sistema tributário nacional⁵².

Portanto, dúvida não há de que os Estados brasileiros se encontram sujeitos à observância de tais acordos multilaterais de comércio, vez que o próprio CTN determina que legislação tributária superveniente observará os tratados internacionais.

Tal compreensão conduz à conclusão de que a República Federativa do Brasil pode ser, inclusive, sancionada perante a OMC em função de práticas dos Estados em desacordo com as regras da OMC⁵³.

Assente o entendimento de que a União pode ser acionada ante eventual descumprimento pelos Estados das regras do sistema multilateral do comércio, resta saber se esses podem ser acionados diretamente pelos contribuintes perante o Poder Judiciário dos Estados.

Considerando que os acordos GATT/OMC integram o sistema tributário nacional, conclui-se que tais normas, a partir do momento em que internalizadas, conferem direito subjetivo aos contribuintes, que têm total legitimidade para invocar seus dispositivos

51 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário (RE) n. 781.136 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 27.10.2015.

52 CORRÊA, Luciane Amaral. A cláusula do tratamento nacional em matéria tributária do GATT/94 e o Brasil: validade e responsabilidade internacional em face ao artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988 [primeira parte]. Revista de Informação Legislativa, v. 39, n. 153. Brasília, jan./mar. 2002, p. 41-65; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário (RE) n. 229.096, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 16.08.2007.

53 PRAZERES, Tatiana Lacerda; BARRAL, Welber. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 70. São Paulo: Dialética, 2001, p. 140-149, p. 149.

perante a Justiça Federal com vistas a obter, para a mercadoria estrangeira sujeita ao ICMS, tratamento não menos favorável que o previsto ao similar nacional.

Tanto o STJ⁵⁴ quanto o STF têm entendimento consolidado nesse sentido; o que restou, inclusive, sumulado conforme citado ainda na introdução. Qualquer tentativa de rever o entendimento há muito estabelecido pela jurisprudência pátria representa grande retrocesso do país no comércio internacional, de modo que experiências comparadas devem ser tomadas com muita cautela.

A razão de algumas economias desenvolvidas não admitirem eficácia direta ao direito da OMC deve-se ao fato de terem assumido compromissos perante o direito comunitário, leia-se: União Europeia.

Paulo Caliendo, ao tratar acerca da aplicação do princípio da não discriminação no direito tributário internacional, traz importante lição que evidencia que a própria União Europeia admite aplicação direta das convenções internacionais pactuadas em seu âmbito, criando, assim, direitos individuais que as cortes nacionais devem proteger, vejamos: “a finally, the court has consistently held that articles 12, 13 and 95 of the Treaty have direct effect and create individual rights which the national courts must protect (judgements in Case 26/62 Van Gend & Loos (1963) ECR1, in Capolongo, cited above, and in Case 74/76 Iannelli v Meroni (1977) ECR 557)”⁵⁵.

Portanto, improcedente o argumento de que as economias desenvolvidas negam eficácia direta às convenções internacionais. Quando assim procedem, deve-se ao fato de haver convenções, também internacionais, previamente firmadas em prol do direito comunitário.

A conciliação do multilateralismo com o bilateralismo⁵⁶ tende a padronizar a eficácia do direito da OMC em seus países-membros de modo que tão logo haverá reciprocidade de tratamento entre os membros da OMC, sendo desaconselhável qualquer mudança de postura do Brasil no trato do direito da OMC.

VII. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De todo o exposto conclui-se que os acordos GATT/OMC, ao momento em que internalizados, têm eficácia direta no ordenamento jurídico pátrio.

Tal compreensão autoriza o contribuinte a reivindicar o direito a tratamento não menos favorável às mercadorias estrangeiras diretamente ao Poder Judiciário, seja Federal ou dos Estados.

54 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recursos Especiais (REsp) n. 112.550/SP; n. 154.092/SP, n. 167.758/SP, n. 206.182/SP e n. 1.141.647/SP.

55 CALIENDO, Paulo. Princípio da igualdade de tratamento entre nacionais e estrangeiros em direito tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 25-60, p. 53.

56 PRAZERES, Tatiana Lacerda. A OMC e os blocos regionais. São Paulo: Aduaneiras, 2008, p. 283.

O Poder Judiciário, ao prestar a tutela jurisdicional, conferindo às mercadorias estrangeiras igual tratamento ao previsto ao similar nacional, não atua como “legislador positivo”, na medida em que apenas limita o poder de tributar do ente à obrigação de tratamento nacional.

Entender de modo contrário implica severo prejuízo ao Brasil no comércio internacional, sendo fundamental que o país assegure o livre fluxo de mercadorias; o que a eficácia direta do direito da OMC só vem a contribuir.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda – a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2014.

BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. São Paulo: IBDT/UFPI, 1992.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Tributação sobre o consumo e a cláusula da obrigação do tratamento nacional (TN). *Revista Direito Tributário Atual*, v. 30. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.

CALIENDO, Paulo. Princípio da igualdade de tratamento entre nacionais e estrangeiros em direito tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3.

CORRÊA, Luciane Amaral. A cláusula do tratamento nacional em matéria tributária do GATT/94 e o Brasil: validade e responsabilidade internacional em face ao artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988 [primeira parte]. *Revista de Informação Legislativa*, v. 39, n. 153. Brasília, jan./mar. 2002.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOFBAUER, Ines; WINTER, Judith. *The relevance of WTO law for tax matters*. Wien: Linde, 2006.

LAFER, Celso. *A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 1998.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: SAFE, 1995.

NASSER, Rabih Ali. *A liberalização do comércio internacional nas normas do GATT-OMC*. São Paulo: LTr, 1999.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. Os tratados internacionais e seus reflexos no direito brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem a José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

PRAZERES, Tatiana Lacerda. *A OMC e os blocos regionais*. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

_____; BARRAL, Welber. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 70. São Paulo: Dialética, 2001.

ROTHMANN, Gerd W. *Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços – réquiem ou catarse do sistema tributário nacional?* Tese de livre-docência. São Paulo: USP, 2010.

SANTIAGO, Igor Mauler. L'application des règles du GATT/1947 et de l'OMC par le juge brésilien dans solution des controverses fiscales. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução*. São Paulo: IASP, 2015.

SARQUIS, Sarquis José Buainain. *Comércio internacional e crescimento econômico no Brasil*. Brasília: Fundação Alexandre Gusmão, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 22. São Paulo: Dialética e IBDT, 2008.

_____. Harmonização tributária no Mercosul. *Revista Direito Mackenzie*, n. 1. São Paulo: Mackenzie, 2000.

_____. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003.

_____. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2011.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Brasil ainda precisa de tratados de dupla tributação? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

THORSTENSEN, Vera. *Organização Mundial do Comércio – as regras do comércio internacional e a rodada do milênio*. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

_____; OLIVEIRA, Luciana. *O sistema de solução de controvérsias da OMC*. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 1997.

VIEIRA, Susana Camargo; NIARARDI, George Augusto; REZEK, Francisco José de Castro; LEMBO, Carolina Maria. Negociações multilaterais de comércio, o processo de integração econômica e a formação de blocos regionais. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Direito do comércio internacional – aspectos fundamentais*. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

UCKMAR, Antônio. Aspetti fiscali nelle regole della organizzazione mondiale del commercio (OMC/WTO). In: UCKMAR, Victor (coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 1999.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ZANVADALI, Marcelo Freiburger. O juiz brasileiro e as normas da OMC. *Revista CEJ*, n. 61.

ZILVETI, Fernando Aurelio; TORO, Carlos Eduardo; BRITO, Bianca Maia de. Interpretação de tratados internacionais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação internacional*. São Paulo: Saraiva/GVlaw, 2007.

Data de recebimento: 06/03/2017.

Data de aprovação do artigo: 09/05/2017.