

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

24



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Auxílios do Estado em Face da Organização Mundial do Comércio

Lucas Bevilacqua

Procurador do Estado de Goiás. Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da USP. Membro-pesquisador do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Resumo

A interdependência de mercados trouxe novos desafios aos Estados Nacionais, a demandar revisão dos modos de intervenção no domínio econômico. Dentre os instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico encontram-se os incentivos fiscais que podem configurar subsídios, o que gera implicações perante a Organização Mundial do Comércio (OMC). A partir disso, o presente trabalho tem por objetivo analisar os limites encontrados pelos incentivos fiscais no Sistema Multilateral do Comércio.

Abstract

The interdependence of markets has brought new challenges to nation states to demand review of methods of intervention in the economic domain. Among the instruments of state intervention in the economic domain are tax incentives that can configure subsidies, which has implications before the World Trade Organization (WTO). From this the present work aims to analyze the limits found by tax incentives in the Multilateral Trade System.

1. Introdução

A partir da concepção¹ de um Estado Social e Democrático de Direito, houve uma evolução das funções do Estado na economia. De um Estado “vigia noturno” alcançou-se um modelo de Estado interventor/regulador, conferindo-se destaque às funções de distribuição de riquezas e fomento ao desenvolvimento econômico.

Como consequência dessa passagem, aliada ao fenômeno da globalização², tem-se a complexidade de processos e técnicas³ de intervenção do Estado na economia, dentre as quais os incentivos fiscais. Tal complexidade é revelada por alguns paradoxos a serem enfrentados no âmbito do Direito interno e internacional: redução da carga tributária e, simultaneamente, manutenção do equilíbrio orçamen-

¹ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990, pp. 6-7.

² Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. “Globalização e Regulação - Flexibilização do Princípio da Legalidade”. In: BONILHA, Paulo Celso; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). *Direito Tributário Atual* nº 21. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 233-253.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tributação e Liberdade”. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 459.

tário⁴; fomento ao desenvolvimento econômico e observância à neutralidade concorrencial tributária⁵; abertura e integração de mercados e, de outro lado, proteção e fomento à produção nacional, dentre outros.

Dentre esses paradoxos, o presente trabalho tem por propósito analisar a intervenção do Estado no domínio econômico através dos auxílios estatais, com ênfase nos incentivos fiscais, em face das regras da Organização Mundial do Comércio.

Conforme indica Luís Eduardo Schoueri, o potencial conflito entre o princípio da liberdade das transações comerciais, consectário da livre concorrência, e as normas tributárias internas reside justamente na noção de subsídio adotada pela Organização Mundial do Comércio (OMC)⁶. A partir disso, faz-se imprescindível abordar o conceito de subsídio no Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) a fim de cotejá-lo com os auxílios estatais praticados mediante incentivos fiscais.

Os incentivos fiscais podem ocasionar prejuízos para o equilíbrio dos agentes econômicos eficientes⁷, imputando-lhes carga fiscal incompatível com o quadro de livre concorrência no Direito Tributário Internacional⁸, o que evidencia, desde já, a necessidade de controle dos incentivos perante o Sistema Multilateral de Comércio.

No exercício de suas soberanias, os países concedem auxílios estatais justificados pelas mais diversas razões⁹ (indústria infante, pesquisa e desenvolvimento, fomento cultural, proteção meio ambiente, desenvolvimento regional etc.), o que, muitas das vezes, distorce o comércio internacional. Depara-se, assim, com a aparente antinomia da soberania nacional *versus* livre concorrência.

2. Modalidades de Auxílios Estatais: Subvenções, Subsídios, Incentivos e Benefícios Fiscais

A primeira complexidade em matéria de auxílios estatais surge logo no conceito e discernimento de suas várias modalidades: subvenções, subsídios, incentivos e benefícios fiscais. Nessa perspectiva, é oportuno discorrer, sem nenhuma pretensão de estudo analítico, no que consiste cada um desses instrumentos de intervenção do Estado.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos Fiscais - Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 254.

⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Tese de Doutorado em Direito. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009, 376 pp. BRAZUNA, José Luís Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

⁶ "Tributação e Cooperação Internacional". *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 7. Belo Horizonte, jan./fev. 2004, pp. 25-54.

⁷ Cf. FERREIRA, Sérgio de Andréa. "O Incentivo Fiscal como Instituto de Direito Econômico". *Revista de Direito Administrativo* nº 221. Rio de Janeiro, jan./mar. 1998, pp. 31-46.

⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. "Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional". In: BONILHA, Paulo Celso; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Atual* nº 19. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 24-40.

⁹ GAGNÉ, Gilbert. *The WTO Subsidies Agreement: Implications for Nafta*. Canadá: Centre for Trade Policy Law, 1998, p. 3.

O conceito de *subvenção* é alcançado a partir de duas perspectivas¹⁰: *de quem as paga e/ou de quem as recebe*. Sob a perspectiva de quem as paga, figura necessariamente entidade da Administração Pública, direta ou indireta, constituída sob a forma de pessoa jurídica de direito público ou privado, submetido a regime jurídico de direito financeiro.

Luís Eduardo Schoueri¹¹ anuncia importante estudo realizado por Brabrowski que identifica quatro elementos presentes no conceito de subvenções: poder concedente, atos de concessão, finalidade e beneficiário. Brabrowski indica a seguinte definição para as subvenções:

“(...) prestações pecuniárias especiais, por parte de um detentor de meios públicos, a produtores ou a consumidores, que ultrapassam as garantias do Estado a seus cidadãos e nas quais surge, no lugar de uma contraprestação econômica, a obrigação ou disposição do destinatário de adoção de um comportamento determinado, no interesse público.”

As subvenções, quando destinadas ao fomento à exportação ou à proteção do mercado interno e quando específicas para determinado ramo industrial ou empresa, são denominadas como subsídios no âmbito do sistema multilateral do comércio.

Ricardo Lobo Torres¹² reforça tal posição ao indicar que os subsídios podem ser incluídos no conceito mais abrangente de subvenção; sendo, assim, espécie desta consistente em *estímulos de natureza fiscal ou comercial, para promover determinadas atividades econômicas por períodos transitórios*¹³.

Para Adílson Rodrigues Pires, subsídio é “todo auxílio oficial, de ordem financeira, cambial, comercial ou fiscal, concedido direta ou indiretamente ao industrial, assim como ao exportador ou grupo de exportadores, estabelecidos em uma área geográfica, com o fim de estimular a exportação de determinado produto”¹⁴.

Os subsídios têm por finalidade estimular a produtividade de indústrias instaladas no país com o objetivo de promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento.

A intervenção do Estado através de subsídios de natureza fiscal com o propósito de incentivar a exportação ou proteger determinado setor industrial subverte

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Subvenção para Investimentos - Parceria Público-privada - Tratamento Contábil e Fiscal - Não-inclusão na Base de Cálculo do IRPJ e CSLL - Não-incidência de PIS, Cofins e ISS”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e Processo*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 572.

¹¹ *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 55.

¹² *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - os Direitos Humanos e a Tributação*. V. 3. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 383.

¹³ ELALI, André. “Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: a Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs.). *Incentivos Fiscais - Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 48.

¹⁴ *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 203.

a racionalidade do comércio entre países, por *gerar desequilíbrio competitivo entre agentes econômicos neles situados*¹⁵.

Os incentivos fiscais, enquanto fenômeno de Direito Tributário, manifestam-se mediante exonerações tributárias, totais ou parciais, sob a forma de diferimento do pagamento¹⁶, crédito presumido¹⁷, redução de alíquota ou base de cálculo¹⁸, que nada mais são que verdadeiras isenções tributárias na medida em que inibem um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária¹⁹.

Os benefícios fiscais, por sua vez, são o resultado da prática de incentivos fiscais. No entanto, vale advertir que todo incentivo fiscal implica em um benefício fiscal, embora, nem todo benefício fiscal decorra de um incentivo fiscal. Os benefícios fiscais podem ser decorrentes de mero alívio fiscal (*tax relief*) sem nenhuma finalidade indutora, cujo melhor exemplo é a isenção de imposto de renda a portadores de moléstia grave.

Compreendidas as modalidades de auxílios estatais, anuncia-se, desde já, que no cenário atual de abertura de mercados e livre comércio, os incentivos fiscais submetem-se a balizas não só na ordem interna²⁰, devendo também observar as regras e diretrizes estabelecidas no sistema multilateral de comércio.

3. Evolução Histórico-normativa dos Subsídios no Sistema Multilateral do Comércio

Desde o GATT (*General Agreement of tariff and trade*, 1947), a prática dos subsídios já era controlada no Comércio Internacional com vistas ao rompimento do *protecionismo* dos mercados, prevendo-se a imposição de medidas compensatórias e normas de consulta e notificação (art. VI).

Porém, antes mesmo da estruturação de qualquer foro internacional de repressão a práticas desleais do comércio internacional, realizou-se, em 20 de março de 1883, a Convenção de Paris, na qual delimitava-se o tema da concorrência desleal em seu art. 10. Com a II Revolução Industrial, houve um aumento do protecionismo de mercados, tornando-se mais incisiva sua repressão com a criação e aplicação de contramedidas, o que já era praticado pelos Estados Unidos da América (EUA)²¹.

No ano de 1979 realizou-se a Rodada de Tóquio, oportunidade na qual foi editado o Código de Subsídios, inspirado na legislação de defesa comercial dos

¹⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Tese de Doutorado em Direito. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009, p. 21.

¹⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 218. Entende o autor tratar-se de uma modalidade de isenção em função da identidade de efeitos muito embora não ocorra uma não incidência legalmente qualificada.

¹⁷ Os créditos presumidos têm natureza complexa, ora apresentando-se como subsídio, ora como subvenção, ora como mera redução da base de cálculo dos tributos (CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 71).

¹⁸ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 281.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 345.

²⁰ ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica*. São Paulo: MP, 2007, p. 125.

²¹ BLIACHERIENE, Ana Carla. "Subsídios: Efeitos, Contramedidas e Regulamentação - Uma Análise das Normas Nacionais e das Normas da OMC". In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 288.

EUA. O Código de Subsídios previa um alargamento do conceito de subsídio, a adesão ao uso do teste da especificidade, a composição de uma lista exemplificativa de condutas ilícitas e a adoção de um sistema de consultas e resolução de controvérsias. O *conceito* de subsídio até então vigente limitava-se como sendo aquela prática governamental de auxílio à indústria doméstica com vistas à introdução de seus produtos em outros países com preços mais baixos que aqueles praticados no mercado internacional - subsídios à *exportação*.

No entanto, foi na Rodada de Uruguai (1993) que houve os principais avanços desde a criação da OMC à definição do termo *subsídio*, o conceito de especificidade, extensão da disciplina do GATT para definição de subsídios domésticos injustos e a criação de um órgão de solução de controvérsias (OSC).

Em matéria institucional, a Rodada do Uruguai criou ainda um Comitê de Subsídios e medidas compensatórias com função consultiva sobre a natureza dos subsídios introduzidos ou mantidos pelos Estados. Ainda em matéria institucional, o acordo prevê um sistema de notificações, devendo qualquer subsídio ser notificado pelos Estados-membros perante a Secretaria da OMC.

Inovação introduzida é o tratamento institucional diferenciado aos países em desenvolvimento e àqueles em processo de transformação em economia de mercado. Aos países em desenvolvimento estabeleceu-se um padrão gradativo de adaptação às normas antissubsídios, por um prazo de oito anos, a partir da entrada em vigor do acordo, a fim de eliminar-se progressivamente seus subsídios à exportação.

Com vistas à eliminação de barreiras no Comércio Internacional, o sistema multilateral de comércio (SMC) prevê limitações à intervenção do Estado na economia. Entre essas, há normativa própria da Organização Mundial do Comércio (OMC) a regulamentar a prática de subsídios: o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), que veio estabelecer conceito, classificações, limitações e os procedimentos perante o Órgão de Solução de Controvérsias (OSC)²².

Interessante notar, conforme observa Luís Eduardo Schoueri, que o potencial conflito entre o princípio da liberdade nas transações comerciais e as normas tributárias internas encontra-se justamente na noção de subsídio adotada pela OMC²³. Daí a importância de verificar-se o próprio conceito de subsídios e uma classificação a permitir a verificação de sua legitimidade.

4. Subsídios: Conceito e Categorias na OMC

A partir da redução das barreiras tarifárias e outras medidas equivalentes, revelou-se o impacto dos subsídios no comércio internacional. As regras acerca dos subsídios no âmbito do sistema multilateral de comércio estão evoluindo com vistas à restrição de tais práticas estatais por meio da definição precisa do conceito de subsídios.

²² Cf. LIMA & ROSENBERG, Maria Lúcia e Bárbara. *O Brasil e o Contencioso da OMC*. Tomo I. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.

²³ "Tributação e Cooperação Internacional". *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 7. Belo Horizonte, jan./fev. 2004, pp. 25-54.

A atual definição dos subsídios na OMC (art. 1º, ASMC) considera haver tal prática, inclusive, quando “receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações)”.

O ASMC (art. 1º) assim define subsídios:

“a) 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 à infra-estrutura geral, ou quando adquira bens; (iv) quando o governo faça pagamentos a um sistema de fundo, 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 Artigo XVI do GATT de 1994; e

b) com isso se confira uma vantagem.”

Conforme observa Ana Carla Bliancheriane, embora o ASMC tenha definido o instituto, coube à doutrina indicar seus elementos caracterizadores. De acordo com Bliancheriane, “diz-se, genericamente, que o subsídio se configura quando um determinado governo, seja ele nacional ou supranacional, concede auxílios a empresas de um determinado setor, diminuindo-lhes os custos e promovendo-lhes uma vantagem ‘artificial’ no campo da competição internacional”²⁴.

Em perspectiva preliminar, Welber Barral assim os define: “Pode-se conceituar subsídio como sendo uma vantagem indevida concedida pelo Estado, e que beneficia determinadas empresas ou setores.”²⁵

Além dos elementos caracterizadores indicados o art. 1º:2 prescreve que tal medida estatal para que seja caracterizada como subsídio relevante para a OMC deve igualmente ser dotado de *especificidade*, nos termos do art. 2º do ASMC.

Dos dispositivos citados, Bliancheriane sintetiza os seguintes elementos caracterizadores: (a) contribuição financeira ou sustentação de renda ou de preços; (b) governamental ou pública; (c) no território de um membro; (d) com benefício outorgado; e (e) específico.

²⁴ “Subsídios: Efeitos, Contramedidas e Regulamentação - Uma Análise das Normas Nacionais e das Normas da OMC”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

²⁵ “Subsídios e Medidas Compensatórias na OMC”. In: CASELLA, Paulo Borba; MERCADANTE, Araminta de Azevedo. *Guerra Comercial ou Integração Mundial pelo Comércio? A OMC e o Brasil*. São Paulo: LTr, 1998, p. 371.

A OMC, servindo-se da legislação de defesa comercial norte-americana, adotou o conceito do *teste de especificidade (but for test)* a fim de caracterizar um subsídio como repreensível/ilegítimo ou legítimo. A vantagem é considerada específica para empresa ou ramo industrial quando se faz uma comparação entre a situação da empresa com a aplicação da medida contestada, e sem sua aplicação.

O art. 2º do ASMC indica requisitos objetivos que devem ser analisados no teste de especificidade do subsídio. Considera-se subsídio específico quando a legislação vigente, explicitamente, limite o acesso à contribuição financeira estatal à empresa ou indústria ou a um grupo destas; a ramos de produção e a regiões geográficas²⁶.

A importância do elemento caracterizador da especificidade reside no fato de que somente legitimar-se-á a adoção de medidas compensatórias se for específico, ou seja: se se limitar a certas empresas, indústrias ou regiões.

Também são considerados subsídios específicos aqueles que se enquadrarem na definição de subsídio proibido (art. 3º do ASMC), quais sejam: (i) subsídios vinculados, de fato ou de direito, exclusivamente ou dentre outras condições, ao desempenho exportador; e (ii) subsídios vinculados exclusivamente ou dentre outras condições, ao uso preferencial de produtos domésticos em detrimento de produtos estrangeiros, desde que devidamente fundamentados em provas positivas.

Esclarece-nos Biancherinie que não ocorrerá especificidade quando a autoridade outorgante ou a legislação vigente estabelecer condições ou critérios objetivos que disponham sobre o direito de acesso ao subsídio e sobre o respectivo montante a ser concedido, desde que este direito seja automático e que as condições e critérios sejam estritamente respeitados e se possa proceder à sua verificação (art. 2º:1 ASMC e art. 6º, parágrafos 1º e 2º, do Decreto nº 1.751/95).

Os subsídios podem ser classificados a partir de quatro critérios: (a) quanto à finalidade: subsídios à exportação, subsídios domésticos e subsídios à produção geral; (b) quanto ao controle perante a OMC: proibidos, recorríveis e irrecurríveis; (c) quanto à legalidade: legítimos e ilegítimos; e (d) quanto ao tipo de estímulo: subsídios de direito privado, subsídios creditícios e subsídios tributários.

Os subsídios à exportação são aqueles que visam beneficiar a produção destinada ao mercado externo. Os subsídios proibidos dão ensejo à aplicação de medidas compensatórias pelo país importador.

Os subsídios domésticos privilegiam a produção nacional em detrimento da importação de produtos estrangeiros. Já os subsídios à produção geral são concedidos independentemente da destinação interna ou externa da produção e deverão, assim como os dois outros, submeter-se ao teste da especificidade a fim de constatar-se se constituem ou não uma prática danosa.

Institucionalmente, os subsídios são classificados a fim de controle perante a OMC em proibidos, acionáveis e não acionáveis; ou vermelhos, amarelos e verdes, respectivamente. Os subsídios proibidos (art. 3º:1 do ASCM), conforme visto dan-

²⁶ O Departamento do Comércio dos Estados Unidos da América (USTR) definiu três regras para determinação da especificidade: (a) limitação jurídica ao acesso aos subsídios; (b) poucos beneficiários indica especificidade de fato; (c) discricionariedade na concessão dos benefícios. Disponível em www.commerce.gov.

tes, são aqueles vinculados a desempenho exportador, de fato ou de direito, exclusivamente ou a partir de uma entre várias condições. A vinculação de fato ficará caracterizada, quando for demonstrado que a sua concessão, ainda que não vinculada de direito ao desempenho exportador, está efetivamente vinculada a exportações ou a ganhos com exportações, reais ou previstos. O simples fato de que subsídios sejam concedidos a empresas exportadoras não deverá ser considerado como subsídio à exportação.

Também são considerados subsídios proibidos aqueles vinculados ao uso preferencial de produtos domésticos em detrimento de produtos estrangeiros, exclusivamente ou a partir de uma entre várias condições.

Nos subsídios proibidos, ou vermelhos, temos uma presunção *iuris tantum* de dano à livre concorrência no Comércio Internacional. Considerando a premissa de que *toda presunção gera uma inversão*, cabe ao país que concedeu a contribuição financeira estatal o ônus da prova quanto à legitimidade de tal prática.

A classificação dos subsídios acionáveis é alcançada por exclusão como sendo todos aqueles subsídios específicos que não são proibidos. Os subsídios acionáveis, ou amarelos (art. 5º do ASCM), são aqueles com potencialidade lesiva, capazes de gerar *efeitos desfavoráveis*²⁷ ao Comércio Internacional. De acordo com Zampetti, consideram-se como efeitos desfavoráveis a geração de dano à indústria doméstica ou anulação de benefícios e *prejuízo grave* aos interesses de outros membros como impedimento de importações de produtos similares para o Estado que subsidia ou crescimento desmesurado de sua parcela no mercado mundial (art. 6º:1).

Os subsídios não acionáveis, irrecorríveis ou verdes (art. 8º, ASMC), são aqueles não sujeitos às medidas compensatórias por não serem considerados específicos. Importante considerar que até 1º de janeiro de 2000 os subsídios específicos quando vinculados à P&D, adaptação ambiental e assistência a região desfavorecida eram também classificados como não acionáveis. Os subsídios não acionáveis submetem-se à notificação prévia ao Comitê de Subsídios, indicando-se fundamentos e dados a legitimá-los.

A classificação quanto à legalidade é consectária da classificação quanto ao controle. Em matéria de legalidade, os subsídios classificam-se em permitidos ou legais e ilegais, os quais são passíveis de medidas compensatórias ou retaliatórias quando autorizadas pela OMC. Subsídio ilegal será aquele específico ou relevante não excetuado pelos acordos e será aferido após submissão ao teste de especificidade naqueles casos em que não haja presunção da ilegalidade.

O quarto critério de classificação, quanto ao tipo de estímulo oferecido, é justamente o que introduz a interface subsídios e incentivos fiscais. Nesta classificação os subsídios classificam-se em subsídios privados, subsídios financeiros e subsídios tributários.

A expressão subsídio privado é utilizada para referir-se àquele regido pelas regras privatísticas do Direito Civil e do Código *antidumping* da OMC. O subsídio creditício é aquele cuja ligação realiza-se com as categorias de direito financeiro

²⁷ ZAMPETTI, Américo Beviglia. "The Uruguay Round Agreement on Subsidies: a Forward-looking Assesment". *Journal of World Trade* v. 29, nº 6, 1995, pp. 5-29.

enquanto que o subsídio tributário é aquele que tenha ligação direta com a regramatriz de incidência tributária.

Ana Carla Biancheriene²⁸ indica que a relevância deste último critério de classificação reside no fato de determinar se a intervenção realizada pelo Estado encontra-se ou não regulada pelas limitações ao Poder de tributar e isentar, decorrência da *soberania* tributária, ou, ainda, pelas regras de Direito econômico e financeiro.

A bem da verdade, o que se tem é que mesmo os subsídios classificados como tributários submetem-se também às regras de direito econômico e financeiro. Portanto, a classificação apresentada, embora útil, deve ser tomada com dada cautela, não devendo proceder-se à segmentação total de regimes entre os subsídios tributários e os creditícios.

É oportuno advertir, desde já, que as regras constitucionais de imunidade tributária *estabelecem redução do âmbito de incidência de um determinado tributo constituindo verdadeiras “concessões tributárias estruturais”*²⁹ que, portanto, não podem ser classificadas como benefícios fiscais.

A partir disso tem-se que a imunidade das exportações do ICMS³⁰, por exemplo, muito embora se trate de uma desoneração destinada ao setor exportador, não se trata de um benefício fiscal considerando que o que se dá é tão apenas adequação da *estrutura* do tributo ao princípio da tributação do “país do destino” que está a indicar que a tributação de mercadorias e serviços deve ocorrer exclusivamente no país de destino.

O princípio da tributação do “país do destino” tem por propósito justamente evitar distorções na concorrência de modo que *um mesmo consumo ou uma mesma transação sejam tributadas apenas uma vez e que as mercadorias estrangeiras tenham o mesmo encargo fiscal que as mercadorias nacionais*³¹.

Nesta perspectiva, o princípio da tributação do “país de destino” guarda íntima relação com o “princípio da não discriminação” em razão da nacionalidade, princípio-chave, ao lado da nação não favorecida, de todo arcabouço do sistema multilateral do comércio³².

No entanto, a simples exoneração das exportações na saída do estabelecimento exportador (método da isenção) não é suficiente para consecução nuclear do princípio da tributação do país do destino, vez que não garante a total exoneração das incidências ocorridas nas fases anteriores à exportação.

²⁸ *Defesa Comercial*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 155.

²⁹ Para Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins “as concessões tributárias estruturais não corporizam verdadeira despesa fiscal, porque não encerram a redução do conteúdo subjetivo e objetivo do fato normativamente estabelecido, já que resultam do exercício do poder constituinte, prévio a qualquer quadro legislativo” (*A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 27).

³⁰ “Art. 155, § 2º, X. Não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.”

³¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 265.

³² Cf. CASELLA & MERCADANTE, Paulo Borba e Araminta de Azevedo. *Guerra Comercial ou Integração Mundial pelo Comércio? A OMC e o Brasil*. São Paulo: LTr, 1998.

O princípio da tributação no “país de destino” somente restará plenamente observado com a exoneração total do ciclo econômico ao que imprescindível a *manutenção dos créditos* referentes a operações anteriores (art. 155, parágrafo 2º, XII, f, CRFB)³³.

Portanto, a exoneração do ICMS nas exportações somente se completa com o método do reembolso, o que também não está a configurar subsídio, tratando-se, apenas, de adequação da estrutura do tributo ao princípio da tributação no “país de destino”³⁴.

Do exposto conclui-se que as mais variadas técnicas de concessão de incentivos fiscais: créditos presumidos, redução de alíquota e base de cálculo, suspensão, alíquota zero, remissão, anistia, abatimento, reembolso, diferimento do pagamento etc., podem configurar subsídios acaso presentes os caracteres antes referidos dando ensejo a controle perante a OMC.

5. Incentivos Fiscais na OMC: Soberania vs. Livre Concorrência

A globalização trouxe uma série de contrastes e desafios aos Estados Nacionais. Muitos dos contrastes e desafios gerados pela globalização³⁵ residem no seio do Direito Constitucional. Dentre esses se destaca a *evolução* do conceito de soberania diante do desafio de integração econômica que gera necessidade de se criarem instrumentos de harmonização³⁶.

Neste cenário surge uma fricção constante entre dois princípios vigentes na ordem jurídica internacional: liberalização do Comércio Internacional por meio da liberdade de concorrência *versus* Soberania dos Estados Nacionais, onde se situa a *soberania tributária* dos países.

Preferencialmente, os Estados Nacionais têm se utilizado da prática de subsídios mediante benefícios tributários, já que são mais facilmente defensáveis. Conforme Barral, “na busca por brechas nos acordos internacionais que tratam de subsídios, os Estados não tem hesitado em justificar benefícios tributários concedidos, por via da afirmação de sua soberania tributária”³⁷.

³³ “Art. 155, § 2º, XII. Cabe à lei complementar: f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias.”

“Art. 20, § 3º, LC nº 87/96. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: I- para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar de saída para o exterior.”

³⁴ “Merece nota, nos exemplos arrolados acima, que eles cuidam de excluir do conceito de subsídios os casos de restituição de tributos indiretos, ainda que cumulativos e incidentes em etapas anteriores à exportação. Trata-se de autorização de aplicação do princípio do destino segundo o qual os produtos exportados se tributam apenas no país de destino, isentando-os de tributação na origem. Não se trata, necessariamente, de norma tributária indutora, já que sua função é apenas conformar a própria base de tributação do país, que se limita aos produtos consumidos em seu território.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 210)

³⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Obrigações Tributárias - Fato Gerador e Tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 99.

³⁶ ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica*. São Paulo: MP, 2005, p. 128.

³⁷ BARRAL & MICHELIS, Welber e Gilson Wessler. “Sistema Tributário e Normas da OMC: Lições do Caso *Foreign Sales Corporation*”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Comércio Internacional e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

A compreensão da interface dos incentivos tributários com os subsídios na OMC parte da premissa de que “gastos governamentais diretos podem ser realizados na forma de benefícios fiscais e vice-versa”³⁸. É a incorporação do conceito de *tax expenditure* (Surrey)³⁹, na medida em que o benefício outorgado implica renúncia de receita tributária que, por sua vez, corresponde a um gasto tributário⁴⁰.

O Anexo I do ASMC enuncia exemplificativamente os subsídios à exportação:

“e) Isenção, remissão ou diferimento, 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 àquelas 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) (...).

i) A remissão ou devolução de direitos de importação além daqueles praticados sobre insumos importados que sejam consumidos no fabrico do produto exportado (levando na devida conta os desperdícios normais) (...).”

A partir do transcrito tem-se que a prática de incentivos tributários, como *contra face* do exercício do poder de tributar⁴¹ - decorrência da soberania tributária - encontra balizas também no sistema multilateral de comércio a considerar que isenções tributárias *podem* configurar subsídios, conforme nos alerta Schoueri⁴².

Nesta perspectiva, a partir do confronto da norma tributária indutora aos elementos caracterizadores dos subsídios (contribuição financeira; governamental ou pública; no território de um membro; com benefício outorgado e específico) pode

³⁸ BRAUNER, Yariv. “Direito do Comércio Internacional e Acordos Tributários”. In: BONILHA, Paulo; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). *Revista de Direito Tributário Atual* nº 23. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 11-40, p. 31.

³⁹ SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform*. Cambridge: Harvard University Press, 1973, p. 39.

⁴⁰ Cf. HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário - o Gasto Tributário no Direito Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

⁴² *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 210.

estar-se diante de um subsídio ilegal, o que está a legitimar os Estados prejudicados a adoção de contramedidas⁴³ nos termos do ASMC.

Para Agostinho Tavoraro, a vedação na implementação de determinada política fiscal por ato multilateral pode implicar supressão da soberania tributária do país, *in verbis*:

“Com efeito, se soberania tributária é, como escreve McLure, a capacidade de uma nação de implementar qualquer política fiscal que escolha, livre de influências externas, entendemos que essa soberania tributária resulta arranhada, sem transferência ou delegação quando o Estado, através de um tratado multilateral (OMC) ou bilateral se obriga, sem contrapartida direta dos demais Estados, a não adotar determinada política fiscal de incentivos ou subsídios.”⁴⁴

Entre as várias razões para concessão de auxílios estatais⁴⁵ incluem-se a política industrial, pesquisa e desenvolvimento (P&D)⁴⁶, proteção ao meio ambiente, redução de desigualdades sociais e regionais⁴⁷ etc. Oportuno observar encontrarem-se tais justificativas compreendidas nos objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º do CRFB), elencados no título de seus princípios fundamentais (Título I).

No mesmo Título I estão previstas (art. 4º) normas orientadoras da República Federativa do Brasil em suas relações internacionais, entre as quais: não intervenção (IV), cooperação entre os povos (IX) e busca da integração econômica na América Latina. É justamente a regra do inciso IX que confere fundamento à aplicação das normas da OMC sobre auxílios estatais.

A partir disso, tendo o Brasil, no exercício de sua soberania, aderido à Rodada do Uruguai, quaisquer iniciativas de fomento econômico, a exemplo da concessão de incentivos fiscais, devem submeter-se ao regime estabelecido pelo ASMC.

A concessão de incentivos fiscais à revelia das diretrizes estabelecidas pela OMC no ASCM implica, antes mesmo da violação de regras internacionais assumidas pela República Federativa do Brasil (art. 21, I, e art. 49, I, CRFB)⁴⁸, vício de

⁴³ Direito especial percebido com a finalidade de contrabalançar qualquer subsídio concedido direta ou indiretamente ao fabrico.

⁴⁴ “OMC e Subsídios Tributários”. Disponível em <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs576.pdf>. Acesso em 23.09.2010.

⁴⁵ “World Trade Report 2006 - Exploring the Links between Subsidies, Trade and WTO”. Disponível em www.wto.org, p. XXIV. Acesso em 20.09.2010.

⁴⁶ Cf. SANCHEZ, Michelle R. “MP252 - Política Industrial nos Limites das Regras da OMC”. *Pontes entre o Comércio e o Desenvolvimento Sustentável*. V. 1, nº 2, mai.-jul./2005, pp. 17-20.

⁴⁷ Cf. GALVÃO, Olímpio J. Arroxelas. “Incentivos Fiscais Regionais no Brasil: uma Avaliação da sua Compatibilidade à Luz da OMC”. *Revista Econômica do Nordeste* nº 4, v. 30. Fortaleza, out./dez. 1999, pp.1.038-51.

⁴⁸ “Art. 21. Compete à União: I. manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.”

“Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.”

inconstitucionalidade por ofensa aos princípios constitucionais que regem o País em suas relações internacionais⁴⁹.

Nessa perspectiva, leis veiculadoras de incentivos fiscais passíveis de classificação na categoria de subsídios proibidos, antes vistos, são inconstitucionais sob o risco de violação dos compromissos internacionalmente assumidos no regular exercício de soberania.

De acordo com a classificação de McLure, a adesão às regras da OMC consistem em *limitações negociadas*⁵⁰ por meio das quais os Estados Nacionais, exatamente no exercício de suas soberanias, acordam, mediante concessões recíprocas, limitar parcela do exercício de seus poderes de tributar, decorrentes da soberania tributária.

Nas lições de Fernando Aurélio Zilveti, “há, em nome da neutralidade, a necessidade de limitar a soberania dos países que pretendam manter múltiplas relações internacionais, celebrando tratados bilaterais ou integrando entidades supranacionais”⁵¹.

Portanto, há uma autolimitação da soberania com fundamento na cooperação entre os povos e busca de integração econômica e política em um cenário globalizado, encontrando-se ambos princípios constitucionais, soberania e livre concorrência, harmonizados.

6. Conclusão

Entre os desafios trazidos pela globalização consta a harmonização da prática de concessão de auxílios estatais com as regras do ASMC da OMC. Os incentivos fiscais, como modalidade de auxílios estatais, encontram balizas também na Organização Mundial do Comércio (OMC)⁵².

A submissão dos incentivos fiscais brasileiros às regras da OMC não implica, *de per se*, supressão de sua soberania tributária, considerando que a própria República Federativa do Brasil procedeu, no exercício de sua soberania nacional, sua *autolimitação* quando da adesão à Organização Mundial do Comércio em homenagem ao princípio da cooperação entre os povos (art. 4º, IX, CRFB) e busca da integração econômica.

⁴⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. “Tratados Internacionais - OMC e Mercosul”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 27. São Paulo: Dialética, dez.1997, pp. 31-53, p. 41.

⁵⁰ MCLURE JR., Charles E. “Globalization, Tax Rules And National Sovereignty”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000, p. 238.

⁵¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. “Variações sobre Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”. In: BONILHA, Paulo; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). *Direito Tributário Atual* nº 19. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 24-40, p. 32.

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 210.