

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

35



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Tributação sobre o Valor Agregado e Incentivos Fiscais do Setor Automotivo junto à Organização Mundial do Comércio (OMC)

Value Added Taxation (VAT) and Tax Incentives to Automotive Sector and the World Trade Organization (WTO)

Lucas Bevilacqua

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, com Formação Complementar em Comércio Internacional pela Permanent Mission of Brazil to the World Trade Organization (WTO) in Geneva. Procurador do Estado (GO) em Brasília (DF).

E-mail: lucas.bevilacqua@gmail.com.

Resumo

O presente trabalho pretende apresentar o tratamento conferido pelo sistema multilateral de comércio aos incentivos fiscais do setor automotivo, com destaque para cláusula do tratamento nacional (art. III:2 do GATT). Historicamente, a indústria automotiva foi contemplada por diversos incentivos fiscais federais (IPI) e estaduais (ICMS) nem sempre afinados com as regras do sistema multilateral do comércio. Esta situação levou a uma proliferação de disputas relacionadas ao assunto ao longo dos anos – inicialmente perante o antigo GATT e atualmente perante a Organização Mundial do Comércio. A jurisprudência construída na OMC representa importante baliza para o exercício do poder de conceder benefícios tributários dos países-membros.

Palavras-chave: política industrial, setor automotivo, incentivos fiscais, obrigação de tratamento nacional, Organização Mundial do Comércio.

Abstract

The present article intends to discuss the legal treatment provided by the multilateral trading system to tax incentives granted to automotive industries. This discussion will focus on the national treatment clause (article III:2 “GATT”). The automotive industry has historically received tax incentives in several jurisdictions: the granting governments, however, did not always account for a precise consideration of the rules of the multilateral trading system. This situation has led to the proliferation of disputes related to the issue throughout the years – initially on the late GATT system and currently on the World Trade Organization (WTO). The case law construed by the OMC represents thus an important guidance for the action of members granting such tax benefits.

Keywords: industrial policy, automotive sector, tax incentives, national treatment obligation, World Trade Organization.

1. Introdução

Entre os notáveis registros históricos do Professor Alcides Jorge Costa, tem-se aquele onde aponta que o Brasil curiosamente começou com intervenção do Estado mediante controle de preços, incentivo fiscal e burocracia e até hoje não conseguiu se livrar de alguns desses males.¹ O registro do Professor Alcides aplica-se perfeitamente à indústria automobilística que se instalou no Brasil em função dos incentivos concedidos nas décadas de 1950 e 1960 e, assim, permanece até os dias atuais com o Inovar-auto.

Desde então se estabeleceu no setor automotivo forte intervenção do Estado a ponto de parcela da doutrina do direito tributário afirmar que a indústria automotiva não sobrevive sem incentivo, considerando Inovar-auto estratégia desenvolvimentista na qual o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) opera como inteligente “indutor tecnológico”.²

O alcance do desenvolvimento econômico sempre foi associado à industrialização. O setor automotivo, particularmente, sempre foi visto como estratégico para o desenvolvimento, o que conduziu no processo de industrialização nacional a edição de programas de incentivos com propósito de promoção da indústria automotiva infante e a montante (“sistemistas”).

Com vistas à industrialização dos seus territórios, os Estados brasileiros servem-se de igual estratégia através de generosos incentivos fiscais de ICMS. Não bastasse todo debate que há na ordem interna, acerca da constitucionalidade de tais incentivos, o forte *lobby* empresarial ignora despididamente as obrigações assumidas pela República Federativa do Brasil perante o sistema multilateral de comércio.³

A instalação de contenciosos perante a Organização Mundial do Comércio (OMC), por iniciativa da União Europeia⁴ e, por último, do Japão,⁵ questionando os incentivos fiscais concedidos pelo Governo Federal ao setor automotivo traz ao Brasil o imperativo de repensar seus incentivos fiscais como instrumentos de política industrial.

A política industrial para o setor automotivo usualmente é construída pelos diferentes países a partir dos seguintes instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico: precificação, exigências de conteúdo local, estipulação de tipos de modelos de veículos a serem produzidos, investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D), metas de eficiência energética e gestão tributária.

¹ COSTA, Alcides Jorge. “Tributação no Brasil colonial”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva/GV, 2009, p. 39.

² ZILVETI, Fernando Aurelio. “Subsídios fiscais e a indústria automotiva brasileira”. *Automotive Business*, 30 de agosto de 2013. Disponível em <http://www.automotivebusiness.com.br/noticia/20279/industria-automotiva-vive-de-incentivos>. Acesso em 28.11.2015.

³ Cf. THORSTENSEN, Vera. *OMC – Organização Mundial do Comércio – as regras do comércio internacional e a rodada do milênio*. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

⁴ World Trade Organization. Dispute Settlement. DS n. 472. Brazil – Certain Measures Concerning Taxation and Charges (Complainant: European Union).

⁵ World Trade Organization. Dispute Settlement. DS n. 497. Brazil – Certain Measures Concerning Taxation and Charges (Complainant: Japan).

Tais instrumentos são adotados isoladamente ou de modo combinado, sobretudo, através de normas tributárias indutoras⁶ em sede da tributação sobre o valor agregado; o que implica prejuízo à simplicidade e justiça fiscal⁷ no sistema tributário nacional.

No Comércio Internacional o fluxo internacional de mercadorias resta prejudicado pela concessão de incentivos fiscais na tributação sobre o valor agregado ante a quebra da neutralidade,⁸ sua principal virtude original.⁹

Diversas políticas industriais para o setor automotivo instrumentalizadas através de incentivos fiscais já foram questionadas em face das regras tributárias da OMC:¹⁰ princípio da nação mais favorecida e a cláusula do tratamento nacional (art. III:2 do GATT)¹¹. A jurisprudência da OMC oferece importantes lições e perspectivas aos membros que enfrentam controvérsias relacionadas a regimes tributários especiais ao setor automotivo.¹²

Diante das estratégias adotadas pelo Brasil de concessão de incentivos fiscais na tributação sobre o valor agregado (VAT) à indústria automotiva, o presente trabalho, tendo em conta as regras do sistema multilateral de comércio, propõe-se a responder as seguintes questões: (i) qual a compatibilidade dos regimes especiais de tributação do IPI ao setor automotivo com as regras da OMC?, (ii) há compatibilidade do Programa Inovar-auto com a cláusula do tratamento nacional?, (iii) o previsto no art. III:8(b) do GATT,¹³ que admite o pagamento de subsídios decorrentes da estrutura tributária, contempla, exclusivamente, subvenção direta (*cash grant*) ou admite, também, subvenções indiretas (*tax expenditure*)?, e (iv) leis estaduais veiculadoras de incentivos fiscais de ICMS com vistas ao desenvolvimento regional devem observância às regras da OMC?

Para tanto, o presente trabalho parte, em primeiro, para análise dos regimes especiais da tributação estabelecidos pelo Governo Federal ao setor automo-

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres. “Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 529-546, p. 530.

⁸ KOLOZS, Borbála. “Neutrality in VAT”. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; e KRISTOFFERSON, Eleonor. *Value added tax and direct taxation – similarities and differences*. Amsterdã: IBFD, 2009, pp. 201-212, p. 201.

⁹ FERIA, Rita de la. “EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox”. In: LANG, Michael (coord.). *Recent VAT Case Law of the CJEU*. UE: Linde, 2016, p. 4.

¹⁰ MICHEAU, Claire. *State aid, subsidy and tax incentives under EU and WTO law*. Alphin-NL: Kluwer, 2014, p. 36.

¹¹ “Art. III: 2. The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.”

¹² World Trade Organization. Dispute Settlement. DS n. 139 142 Canadá-autos; DS54, 55, 59 64 Indonésia-autos; DS339, 340 e 342 China-autoparts.

¹³ “Art. III: 8. The provisions of this Article shall not prevent the payment of subsidies exclusively to domestic producers, including payments to domestic producers derived from the proceeds of internal taxes or charges applied consistently with the provisions of this Article and subsidies effected through governmental purchases of domestic products.”

tivo, cotejando-os com as regras do sistema multilateral do comércio. Em seguida, o estudo empreende análise da intrincada questão da compatibilidade do Inovar-auto com a cláusula do tratamento nacional e a exceção prevista no art. III:8 (b) do GATT.

Em secção final, considerando que a tributação sobre o valor agregado no Brasil encontra-se, também, sob a competência dos Estados, o estudo empreende análise dos incentivos fiscais de ICMS ao setor automotivo diante do atual quadro do federalismo fiscal brasileiro e dos acordos internacionais assumidos pela República Federativa do Brasil.

2. Regimes Especiais de Tributação ao Setor Automotivo até o Inovar-auto

A análise dos regimes especiais de tributação ao setor automotivo pode ser realizada a partir de dois períodos: das décadas de 1950 e 1960 até a abertura do mercado nacional na década de 1990 e, em um segundo período, da década de 1990 até os dias atuais. Apesar da importância histórica desse primeiro período para compreensão das raízes da intervenção do Estado no setor automotivo analisa-se a seguir, exclusivamente, os regimes editados a partir da abertura de mercados.

A abertura dos mercados com vistas à integração econômica permitiu ao Governo Federal desvencilhar-se, por um instante, das Câmaras Setoriais dirigidas por forte *lobby* patronal e dos trabalhadores da indústria automotiva.

Simultaneamente, a abertura de mercados representou grande desafio à inserção do Brasil no Comércio Internacional dada constante ameaça de (des)equilíbrio da balança de pagamentos considerando a alta pressão pelas importações quando então empreendidos expedientes¹⁴ para contê-las. O Japão, grande interessado no mercado brasileiro desde então, pediu a instalação de painel perante a OMC¹⁵ com a acusação de exigências de conteúdo local e limitação de quotas para veículos, autopeças e insumos em descompasso com as regras do sistema multilateral de comércio¹⁶.

A ofensiva nipônica contribuiu para redução do Imposto de Importação (II) pelo Governo Federal, que empreendeu em seguida uma “derrubada de barreiras alfandegárias”,¹⁷ com o que o efeito antes pretendido de contenção do ingresso de veículos importados foi transferido ao IPI. A partir de então se conferiu ênfase à função indutora do IPI no Comércio Internacional, sem prejuízo de adotá-lo, também, como instrumento de desenvolvimento regional.

Ainda no ano de 1996 foi editada Medida Provisória, posteriormente convertida na Lei n.9.440, de 14 de março de 1997, que estabelecia o “Regime Automotivo Especial para montadoras e empreendimentos assemelhados que viessem

¹⁴ BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n. 1.235 e Decreto n. 1.761, de 26 de dezembro de 1995.

¹⁵ World Trade Organization. Dispute Settlement (DS) n. 51. Brazil – Certain Automotive Investment Measures. (Complainant: Japan).

¹⁶ Article 2 of the TRIMs Agreement; (2) Articles I:1, III:4 and XI:1 of GATT 1994; and (3) Articles 3, 27.2 and 27.4 of the SCM Agreement.

¹⁷ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. “Tributação sobre o comércio exterior”. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2007, p. 39.

a se instalar nas regiões Norte e Nordeste”. Em seguida, foi editada a Lei n. 9.826, de 23 de agosto de 1999, para contemplar também os Estados do Centro Oeste do País: Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, exceto Distrito Federal. Efetividade da lei apenas ao primeiro Estado dado que a logística inviabiliza qualquer investimento do setor nos demais Estados da região, portanto, casuística desde o princípio.

O “Regime Automotivo Especial para montadoras e empreendimentos assemelhados que viessem a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste” previa, inicialmente, as seguintes desonerações: redução ou isenção de Imposto de Importação, IPI incidentes sobre bens, peças, componentes e veículos, Adicional de Frete de Renovação da Marinha Mercante (AFRMM); do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) nas operações de câmbio realizadas para pagamento dos bens importados; do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e adicionais, calculados com base no lucro de exploração do empreendimento; e em crédito presumido do IPI como ressarcimento de contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das empresas beneficiárias, por um período de dez anos, isto é, até 31 de dezembro de 2009.

Inobstante a importância dos incentivos fiscais sobre o imposto sobre a renda da pessoa jurídica na atração do investimento estrangeiro direto (IED)¹⁸ o presente trabalho empreende recorte temporal e material para contemplar tão somente aqueles incentivos fiscais na tributação sobre o valor agregado do imposto sobre produtos industrializados (IPI) que ainda se encontram em vigor; ainda que sob diferente modelagem jurídica.

A abertura de mercados antes empreendida apenas desvencilhou por algum instante o Governo Federal do *lobby* do setor automotivo. A única alteração que houve foi que o mandatário do *lobby* do Sindicato dos trabalhadores tornara-se mandatário da República Federativa do Brasil, portanto, profundo conhecedor dos caminhos e (des)caminhos da intervenção do Estado no domínio econômico, ou melhor, do domínio do econômico na intervenção do Estado.

Nesse contexto foi editada no apagar das luzes daquele segundo mandato presidencial a Medida Provisória n. 471, em 23 de novembro de 2009, prorrogando sabe-se lá a que custo para o Erário e indústria automotiva, o “Regime Automotivo Especial para montadoras do Norte, Nordeste e Centro-Oeste” até 31 de dezembro de 2015.

Antes mesmo de sua expiração o Governo Federal empreendeu renovação do “Regime Automotivo Especial para montadoras do Norte, Nordeste e Centro-oeste” estabelecendo para o IPI que “o crédito presumido poderá ser aproveitado em relação às saídas ocorridas até 31 de dezembro de 2020”.¹⁹

Sem ignorar o “fator alavanca” das sucessivas prorrogações, agora reveladas em juízo,²⁰ importante registrar que a iniciativa fere de morte o princípio republi-

¹⁸ AVI-YONAH, Reuven. *International tax as international law*. Nova York: Cambridge University Press, 2007, pp. 4-5.

¹⁹ BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013; convertida na Lei Federal n. 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 102.

²⁰ BRASIL. Justiça Federal. 10ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal. Autos n. 66330-71.2015.4.01.3400. Disponível em: www.trf1.jus.br. Acesso em 28.11.2015.

cano que pressupõe controle a demandar “temporariedade” como requisito fundamental da prática de todo e qualquer incentivo fiscal. Poderia argumentar-se que todos esses incentivos foram concedidos por prazo determinado, no entanto, o que concebido ao final da década 1990 e que persistirá, sem qualquer avaliação, até 2020 há muito se tornou praticamente definitivo.

A propósito do requisito da temporariedade nos incentivos, Roberto Ferraz²¹ leciona com propriedade: “(...) sempre haverá de identificar um objetivo determinado que se pretende alcançar através do incentivo. Uma vez alcançado o objetivo, deixará de existir motivo a justificar o incentivo, evidenciando-se portanto a sua necessária temporariedade, combinada com a obrigatoriedade de avaliações periódicas quanto ao possível esgotamento da função do incentivo.”

O Governo Federal não só inobservou seu dever de avaliação periódica, mas prorrogou sucessivamente e inadvertidamente os incentivos fiscais de IPI antes concedidos, ignorando orientação do Ministério da Fazenda quanto à renúncia de receita caracterizada;²² o que configura, inclusive, prática de ato de improbidade administrativa²³ que implica responsabilização civil-administrativa dos agentes públicos e privados com imediata suspensão *do benefício, sobretudo, pelo vício de origem na expedição do ato legislativo já objeto de ação penal.*

Compreendidos os vícios na ordem jurídica interna que inquinam o “Regime Automotivo Especial para montadoras do Norte, Nordeste e Centro-Oeste” importante registrar que desde sua edição ainda no ano de 1997 foi suscitada sua incompatibilidade com as regras do sistema multilateral do comércio.²⁴

A União Europeia, vislumbrando ofensa ao GATT e ao Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC),²⁵ pediu a instalação de painel perante o Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, quando dissuadida em gestão empreendida pelo Itamaraty (Ministério das Relações Exteriores – MRE) que, em sede de consultas, ofereceu quotas de importação.

A harmonização dos regimes especiais do setor automotivo mediante a conciliação da soberania tributária com as regras do Comércio Internacional sempre foi desafiadora para o Brasil, tanto no âmbito multilateral quanto no âmbito da união aduaneira do Mercosul.²⁶

Delicada questão que há é o Acordo Automotivo Brasil-Argentina e a Política Automotiva do Mercosul (PAM) não só em função das relações comerciais intra-

²¹ FERRAZ, Roberto. “Incentivos fiscais – um enfoque constitucional”. *Revista de Estudos Tributários* n. 28. Porto Alegre: Síntese, novembro/dezembro de 2002, p. 103.

²² SCAFF, Fernando Facury; e SILVEIRA, Alexandre. “Incentivos fiscais na Federação brasileira”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 36.

²³ BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 8.429/1992, art. 10: “Constitui ato de improbidade administrativa: VII. a concessão de benefício fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie.”

²⁴ World Trade Organization. Dispute Settlement (DS) n. 81. Brazil – Measures Affecting Trade and Investment in the Automotive Sector.

²⁵ Arts. I, III, X, XIII, XXIII (GATT) e arts. 3, 5 e 27 (SCM).

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Harmonização tributária no Mercosul”. *Revista Direito Mackenzie* n. 1. São Paulo: Mackenzie, 2000, pp. 171-178, p. 177.

bloco, mas, em especial, das relações comerciais extrabloco, isto é, de compatibilização dos acordos bilaterais com as regras do sistema multilateral do comércio. O princípio da não discriminação tem dois consectários no sistema multilateral do comércio: o princípio na nação mais favorecida (*most favorable nation – MFN*),²⁷ que significa que deve ser estendido a todos os países o tratamento favorecido concedido a determinado membro,²⁸ e a cláusula do tratamento nacional (*national treatment – NT*), objeto de análise na próxima seção.

O direito da OMC prevê avaliação mais flexível pela Cláusula de Habilitação aos países em desenvolvimento, admitindo, como regra de exceção²⁹ ao princípio *MFN*, a prerrogativa de pactuação de acordos regionais com vistas à facilitação do

²⁷ “General Most-favored Nation Treatment 1. With respect to customs duties and charges of any kind imposed on or in connection with importation or exportation or imposed on the international transfer of payments for imports or exports, and with respect to the method of levying such duties and charges, and with respect to all rules and formalities in connection with importation and exportation, and with respect to all matters referred to in paragraphs 2 and 4 of Article III, any advantage, favour, privilege or immunity granted by any contracting party to any product originating in or destined for any other country shall be accorded immediately and unconditionally to the like product originating in or destined for the territories of all other contracting parties.”

²⁸ FARREL, Jennifer. “The effects of global and regional trade agreements on domestic tax law and bilateral tax conventions”. *Intertax* v. 35, Issue 4. Kluwer Law International 2007, pp. 286-293, p. 287.

²⁹ Art. XXIV: “Article XXIV: Territorial Application – Frontier Traffic – Customs Unions and Free-trade Areas

(...) 5. Accordingly, the provisions of this Agreement shall not prevent, as between the territories of contracting parties, the formation of a customs union or of a free-trade area or the adoption of an interim agreement necessary for the formation of a customs union or of a free-trade area; Provided that: (a) with respect to a customs union, or an interim agreement leading to a formation of a customs union, the duties and other regulations of commerce imposed at the institution of any such union or interim agreement in respect of trade with contracting parties not parties to such union or agreement shall not on the whole be higher or more restrictive than the general incidence of the duties and regulations of commerce applicable in the constituent territories prior to the formation of such union or the adoption of such interim agreement, as the case may be; (b) with respect to a free-trade area, or an interim agreement leading to the formation of a free-trade area, the duties and other regulations of commerce maintained in each of the constituent territories and applicable at the formation of such free-trade area or the adoption of such interim agreement to the trade of contracting parties not included in such area or not parties to such agreement shall not be higher or more restrictive than the corresponding duties and other regulations of commerce existing in the same constituent territories prior to the formation of the free-trade area, or interim agreement as the case may be; and

(c) any interim agreement referred to in *subparagraphs (a) and (b)* shall include a plan and schedule for the formation of such a customs union or of such a free-trade area within a reasonable length of time. (...) 8. For the purposes of this Agreement: (a) A customs union shall be understood to mean the substitution of a single customs territory for two or more customs territories, so that (i) duties and other restrictive regulations of commerce (except, where necessary, those permitted under *Articles XI, XII, XIII, XIV, XV and XX*) are eliminated with respect to substantially all the trade between the constituent territories of the union or at least with respect to substantially all the trade in products originating in such territories, and, (ii) subject to the provisions of *paragraph 9*, substantially the same duties and other regulations of commerce are applied by each of the members of the union to the trade of territories not included in the union; (b) A free-trade area shall be understood to mean a group of two or more customs territories in which the duties and other restrictive regulations of commerce (except, where necessary, those permitted under *Articles XI, XII, XIII, XIV, XV and XX*) are eliminated on substantially all the trade between the constituent territories in products originating in such territories.”

comércio entre seus membros desde que não crie “dificuldades indevidas para terceiras partes”.³⁰

O Órgão de Apelação da OMC, inclusive, já procedeu a interpretação mais ampla da Cláusula de Habilitação no sentido de que a exceção não se limita ao princípio na *MFN* na medida em que o parágrafo 5 do art. XXIV serve-se da expressão “the provisions of this Agreement”, logo, contemplaria, também outras exceções necessárias para garantir a formação do bloco regional.³¹ Por outro lado, nesta intrincada interface do regionalismo com o multilateralismo, a prática do Comércio Internacional indica que esse é mais justo e eficiente em termos econômicos que a opção pela integração regional; o que atestado pela própria experiência brasileira.

A partir da crise internacional de 2008 o Governo Federal concedeu sucessivas reduções de IPI à indústria automotiva. No ano de 2011 foi concebido um desconto de 30% na alíquota de IPI que terminou conhecido como “Regiminho”.³² O “Regiminho” estabelecia uma série de vantagens competitivas, exclusivas, a fabricantes instalados no Brasil e/ou no Mercosul, com ofensa grave aos princípios da nação mais favorecida e do tratamento nacional.³³

Em suma, no “Regiminho” a montadora deveria utilizar, no mínimo, 65% de autopeças “regionais”, além de cumprir no mínimo seis etapas produtivas no país, a fim de se beneficiar de um desconto de 30% na alíquota do IPI com o propósito de estimular, assim, que as montadoras instaladas no Brasil preferissem as peças “regionais” àquelas importadas de países extrazona.

O “Regiminho”³⁴ previa ainda a extensão do benefício da redução da alíquota do IPI apenas a veículos importados do Mercosul e do México, ainda que sob determinadas condições, concedendo uma vantagem aos automóveis importados destes países em comparação àqueles importados do restante dos membros, em violação, assim, ao princípio da nação mais favorecida.

Considerando na época o elevado número de importações de veículos coreanos, chineses e alemães, a reação dos importadores foi imediata com ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade³⁵ e ações individuais diante da manifesta inconstitucionalidade formal em face de inobservância da anterioridade nonagesimal e violação do princípio da não discriminação e seus consectários: da nação mais favorecida e do tratamento nacional.

Em resposta, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sustentou tratar-se de norma com caráter extrafiscal do IPI, o que atenuaria a aplicação das

³⁰ PRAZERES, Tatiana Lacerda. *A OMC e os blocos regionais*. São Paulo: Aduaneiras, 2015, p. 276.

³¹ World Trade Organization. Dispute Settlement. DS n. 34. Turkey – Restrictions on Imports of Textile and Clothing Products (Complainant: Índia). *Apelate Body Report*.

³² BRASIL. Governo Federal. Medida Provisória n. 540, de 2011. Lei Federal n. 12.546, de 2011 e Decreto n. 7.567, de 2011. Medida Provisória n. 563, de 3 de abril de 2012. Decreto n. 7.716, de 2012.

³³ COSTA, José Augusto Fontoura. “Aplicação do GATT no Brasil e tributos discriminatórios: o caso dos veículos importados”. *Revista de Direito Empresarial – RDEmp* n. 1, ano 11. Belo Horizonte, janeiro/abril de 2014, pp. 25-41, p. 41.

³⁴ BRASIL. Presidência da República. Art. 3º do Decreto n. 7.567, de 2011.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.661 MC, Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 20.10.2011.

limitações constitucionais ao poder de tributar da anterioridade nonagesimal e da isonomia tributária. No mérito, a PGFN adotou a linha de defesa de que o IPI observa o princípio da seletividade, sendo fixadas suas alíquotas de acordo com a essencialidade do produto, sendo os veículos importados de caráter menos essencial, portanto, não se tratariam de *like products*; o que, evidentemente, é insustentável não só diante de jurisprudência consolidada do STF, que inadmite alíquotas diferenciadas para veículos importados e os de procedência nacional;³⁶ nem mesmo, da própria OMC.³⁷

Em decisão liminar o STF afastou a vigência imediata da norma em função da flagrante violação ao princípio da anterioridade nonagesimal. Diante da insustentabilidade do “Regiminho” foi concebido com um propósito muito mais amplo o “Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (Inovar-auto)”.³⁸

O Inovar-auto, muito além de estabelecer um regime especial de apuração de créditos de IPI pelas sociedades empresárias habilitadas no programa, prevê estratégias de adensamento da cadeia produtiva automotiva, eficiência energética, segurança veicular etc.

Entre as sociedades empresárias habilitadas aptas à apuração de créditos de IPI encontram-se não só montadoras já instaladas, mas também importadoras e depositárias de projetos de investimentos; o que desde já elimina questionamento do favorecimento da indústria local, ou exclusivamente do Mercosul, e discriminação a produtos importados.

O Brasil já é o quinto no *ranking* do número de montadoras de veículos, logo atrás do Japão, portanto, nada casual o contencioso por último instalado perante a OMC sob acusação de prática de tratamento nacional.

3. Inovar-auto, não Discriminação e a Cláusula do Tratamento Nacional

Em tempos de crises econômicas e integração mundial de mercados, missão um tanto mais desafiadora à neutralidade tributária é a compatibilização dos incentivos fiscais às regras do sistema multilateral do comércio, em especial, ao princípio da não discriminação e seu consectário do tratamento nacional.

Na crise de 2008 os países foram ávidos em estabelecer medidas protecionistas de suas economias, sobretudo industriais, em descompasso com a neutralidade fiscal fundamental para promover comércio internacional.³⁹

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) n. 367.785 AgR, Relator: Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 9.5.2006.

³⁷ “as under the measures origin is the sole criterion distinguishing the imported and domestic parts, it is correct to treat such products as like products within the meaning of Article III:2 of the GATT 1994.437 Similarly to the panel in US – FSC (Article 21.5 – EC II), ‘we do not believe that the mere fact that a good has [Chinese] origin renders it ‘unlike’ an imported good. The Panel therefore concludes that the complainants have satisfactorily met their burden of proof 439 that auto parts of domestic and foreign origin are like products within the meaning of Article III:2 of GATT 1994.’” (China – Measures Affecting Imports of Automobile Parts)

³⁸ BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012.

³⁹ VAN DE BOSCHE, Peter. *The law and the policy at world trade organization*. Londres: Cambridge, 2005, p. 65.

Pesquisa realizada pelo Peterson Institute of International Economy evidenciou que na recessão de 2008/9 foram adotadas mais de 100 medidas de conteúdo local entre outros países como Austrália, Canadá, Estados Unidos, Argentina, Cazaquistão, Índia, China e Brasil.⁴⁰

Ainda em seus primórdios, a Organização Mundial do Comércio, que remonta ao GATT/1947,⁴¹ já previa regras de não discriminação com vistas a promover livre circulação de mercadorias. Conforme indica Gary Hufbauer,⁴² a primeira disputa⁴³ acerca da matéria foi em função de o Brasil tributar relógios de acordo com sua origem. O Brasil argumentou que (i) não produzia relógios e que (ii) a maioria das importações tinha origem de países que não eram membros do GATT, sustentando, assim, que apesar da discriminação não havia violação da cláusula do tratamento nacional. O painel não acolheu os argumentos trazidos considerando que a cláusula do tratamento nacional é igualmente aplicada aos produtos importados, independentemente, de substanciais, pequenas ou inexistentes.

A cláusula do tratamento nacional (art. III:2 do GATT) estabelece que os produtos originários de qualquer membro importados no território de qualquer outro membro gozarão de tratamento não menos favorável que o concedido a produtos similares (*like products*) de origem nacional. Nesse sentido, este princípio da OMC não trata da concessão de benefícios tarifários em si mesmos, apenas veda a discriminação que pode surgir da concessão destes incentivos em uma maneira mais favorável ao produto nacional, em detrimento do produto importado.

Usualmente, os membros servem-se da prática de concessão de incentivos fiscais aos produtos fabricados com insumos de procedência doméstica, configurando-se, assim, clara prática de exigência de conteúdo local. As decisões do OSC já estabeleceram que esta prática não está em consistência com a cláusula do tratamento nacional, na medida em que determina um tratamento mais favorável aos insumos e matérias-primas domésticas.

As medidas com requisitos de conteúdo local proliferaram-se nos programas desenvolvimentistas de diversos membros e tornaram-se ferramenta comum para os membros com vistas à industrialização de seus territórios.⁴⁴

A identificação de eventual ofensa à cláusula de tratamento nacional implica aos membros a realização do teste da similaridade entre o produto doméstico e o importado, tal qual a aferição da existência de tratamento menos favorável ao produto importado, resultante dos incentivos fiscais, com vistas a proteger ou fomentar a indústria nacional. Nesta análise, o Órgão de Apelação em *EC-Asbestos*

⁴⁰ STEPHESON, S. *Addressing local content requirement: report on a global problem*. Washington: Peterson Inst. Intl. Econ., 2013.

⁴¹ BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 313, de 30 de julho de 1948.

⁴² CLYDE HUFBAUER, Gary. "Tax discipline in the WTO". *Journal of World Trade* 44 n. 4, 2010, pp. 763-777.

⁴³ Report of the Contracting Parties, Brazilian Internal Taxes, GATT/CP.3/42-II/181, adopted on 30 Jun. 1949.

⁴⁴ HESTERMEYER, Holger; e NIELSEN, Laura. "The legality of local content measures under WTO Law". *Journal of World Trade* v. 48, Issue 3. Holanda: Kluwer, junho de 2014, pp. 553-591, p. 554.

estabeleceu o teste amplamente aceito para a determinação do que se constitui o “produto similar”, que compreende a análise dos seguintes fatores: (i) as propriedades, natureza e qualidade do produto; (ii) as finalidades dos produtos; (iii) os gostos e preferências do consumidor; e (iv) a classificação tarifária.⁴⁵

A discussão acerca da similaridade costuma tornar-se de menor importância nas hipóteses em que o critério de diferenciação do tratamento tributário seja apenas a origem dos produtos, como estabelecido pelo painel *China – medidas afetando as importações de autopeças*.⁴⁶ Os países-membros, entretanto, usualmente incluem requerimentos adicionais para afiliação em seus programas locais com vistas a camuflar o requerimento de conteúdo nacional, como, por exemplo, requerimentos de certificação ambiental e gastos em pesquisa e desenvolvimento (P&D). Igualmente, a aplicação de regras de origem locais constitui um fator importante ao analisar-se a existência de discriminação entre o que constitui um produto local ou importado.

A partir desse panorama normativo e jurisprudencial a questão que se apresenta agora é saber a compatibilidade das regras de apuração de créditos presumidos do IPI do Inovar-auto com a cláusula do tratamento nacional.

O Inovar-auto prevê três categorias de habilitações para as sociedades empresárias: (i) montadoras já instaladas (*assemblers*); (ii) importadoras (*importers*); e (iii) fabricantes com projetos de investimento (*newcomers*), sendo oportuno registrar a possibilidade de acúmulo de diferentes habilitações por um mesmo agente econômico.

Basicamente as sociedades empresárias beneficiárias do programa podem apurar créditos presumidos de IPI em pontos percentuais sobre as aquisições de insumos estratégicos, ferramentaria e dispêndios em pesquisa, desenvolvimento tecnológico, inovação tecnológica, recolhimentos ao FNDCT (P&D), capacitação de fornecedores, engenharia e tecnologia industrial básica.

No entanto, nem todas as habilitadas estarão aptas a apurar créditos em iguais condições em todas as aquisições dado que há limitações na apropriação dos créditos em P&D que correspondem a apenas 50% do valor do dispêndio limitados à aplicação de 2% da receita bruta total de venda de bens e serviços.⁴⁷

O fato do *importer*, que por óbvio não realizará dispêndios em ferramentaria, e naqueles em P&D, não se apropriar de créditos na mesma proporção se dá em função da própria natureza dos dispêndios que realiza. Portanto, admissível que o fabricante esteja a apurar mais créditos que o *importer*, dado que ao instalar-se no país, incorre, naturalmente, em dispêndios em ferramentaria e insumos

⁴⁵ Conforme estabelecido em *European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos – Containing Products*, WT/DS135/AB/R (12 de março de 2001), parágrafos 101-102; tal qual em Indonésia – Autos, parágrafo. 14.109.

⁴⁶ Conforme estabelecido em *China – Measures affecting imports of automobile parts*. Relatório do Painel, WT/DS339/R, WT/DS340/R, WT/DS342/R, parágrafo 7.126, em seu original, em inglês: “As under the measures origin is the sole criterion distinguishing the imported and domestic parts, it is correct to treat such products as like products within the meaning of Article III:2 of the GATT 1994. Similarly to the panel in US – FSC (Article 21.5 – EC II), ‘we do not believe that the mere fact that a good has [Chinese] origin renders it ‘unlike’ an imported good.”

⁴⁷ Parágrafos 9º e 10 do art. 12 do Decreto n. 7.819, de 2012.

estratégicos. Essa a realidade factual que implica diferente proporção de apuração de créditos, logo, não há tratamento menos favorecido ao *importer* a configurar eventual violação da cláusula do tratamento nacional, dado que o próprio Sistema Tributário Nacional prevê diferentes técnicas de apuração de créditos conforme a natureza e finalidade das aquisições de bens e serviços independentemente de sua procedência.

Importante compreender que não há um direito subjetivo do *importer* ou *newcomer* de apuração de créditos, o que existe é um “postulado do legislador coerente e consequente”.⁴⁸ Considerando a diferente natureza e finalidade das aquisições realizadas pela habilitada, diferentes serão as regras de apuração do crédito presumido de IPI. Tal premissa, no entanto, não é exclusiva do Inovar-auto, nem mesmo do IPI.

De acordo com a natureza e finalidade da aquisição há um regime de apuração de créditos com vistas a propiciar neutralidade ao longo da cadeia produtiva alvo da tributação sobre o valor agregado.

Muito embora o fato do caso em exame tratar de créditos presumidos de IPI, tem-se que o legislador do Inovar-auto foi coerente e consequente ao estabelecer que aqueles investimentos em insumos estratégicos terão créditos ilimitados, enquanto que em P&D observar-se-ão as limitações legais estabelecidas, justamente, em função da natureza do dispêndio; o que não guarda relação alguma com a origem do produto ou nacionalidade do fabricante.

Não de hoje que a limitação ao direito de crédito na tributação sobre o valor agregado no Brasil encontra severas críticas dado rompimento com o modelo ideal do IVA europeu, no qual se opera o direito amplo e irrestrito de crédito, residindo talvez aqui o inconformismo da União Europeia em não ver o *importer* e *newcomer* integralmente creditados. No entanto, o critério de limitação na apuração de crédito é razoável na medida em que estabelecido de acordo com a natureza e a finalidade do dispêndio realizado independentemente de montadora ou *importer*.

Ademais, o *importer* habilitado no programa poderá importar até 4.800 automóveis por ano, com redução de 30 pontos percentuais do IPI, o que faticamente equivale ao benefício do crédito presumido concedido na aquisição de insumos estratégicos e ferramentaria pela empresa fabricante no país.

Subsidiariamente, por ventura compreenda-se que a sistemática de apuração de créditos do Inovar-auto favoreça as montadoras, quando comparada com os dispêndios que o *importer* está apto a realizar, tem-se que o próprio GATT prevê a possibilidade de pagamento de subsídios à produção doméstica decorrentes de procedimentos da tributação interna.

O art. III:8 (b) do GATT autoriza o pagamento de subsídios para a produção doméstica inclusive aqueles advindos de procedimentos da tributação interna em conformidade com a cláusula do tratamento nacional.⁴⁹ A discussão comumente

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. “O postulado do legislador coerente e a não cumulatividade do PIS/Cofins”. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 176.

⁴⁹ Art. III. 8(b) do GATT, do seu original, em inglês: “The provisions of this Article shall not prevent the payment of subsidies exclusively to domestic producers, including payments to domestic pro-

levantada pelas partes de uma disputa neste assunto se relaciona à amplitude da definição dos subsídios permitidos neste artigo – especificamente, o assunto trata se os subsídios permitidos sob este artigo incluem aqueles de natureza tributária indireta, como, por exemplo, subsídios advindos de créditos tributários presumidos.

Um dos argumentos apresentados no Painel *Indonésia-autos* foi que a referência a “pagamento de subsídios” deveria incluir todos os subsídios enunciados no art. 1º do ASMC, em contraste ao entendimento de que tais subsídios incluíam apenas as subvenções diretas. O valor no argumento da Indonésia reside no fato de que o sistema multilateral de comércio adotou o critério do *tax expenditure* no ASMC, *i.e.*, a indicação de que a concessão de incentivos fiscais, independentemente da técnica adotada para a concessão do benefício, corresponde a um gasto tributário. Este argumento anda na direção contrária da ideia de que apenas um pagamento direto, para o propósito deste artigo, constituiria um subsídio.

No entanto, esse não foi o posicionamento adotado no relatório do painel que entendeu que somente subvenções diretas, e não outras formas de subsídios, poderiam ser considerados “pagamentos de subsídios” para os fins do art. III:8 (b)⁵⁰ do GATT. Considerando que o órgão de apelação já estabeleceu diversas vezes que um mesmo termo deve ter o mesmo significado⁵¹ entre os diversos acordos da OMC, talvez a controvérsia não resida na definição de subsídio em si, mas sim no que consiste um “pagamento” a partir do significado do art. III:8 (b) do GATT, em contraste com a definição de “contribuição financeira”, como previsto no art. 1.1 do ASMC.

É importante notar que doutrinadores europeus entendem que, independentemente da forma de concessão de um benefício, seja direta ou indireta, o efeito do subsídio será o mesmo: “... a noção de auxílio estatal dos tratados é substancialmente mais ampla do que um simples subsídio governamental; em vez disso, esta noção compreende benefícios positivos tais quais aquelas medidas em que, independentemente de sua forma, se reduz o montante que de outra forma seria devido ao estado membro e aquelas que, sem cair na definição estrita do termo ‘subsídio’, são de caráter similar e possuem o mesmo efeito”.⁵²

A discussão sobre se tais incentivos fiscais são inconsistentes com o art. III:2 do GATT; ou se são incentivos permitidos sob o escopo do art. III:8 do mesmo

ducers, including payments to domestic producers derived from proceeds of internal taxes or charges applied consistently with the provisions of this article and subsidies effected through governmental purchases of domestic products.”

⁵⁰ *Indonesia – Certain Measures Affecting the Automotive Industry* (Indonésia – Autos), WT/DS 54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R and Corr.1, 2, 3 and 4, Relatório do Painel, adotado em 23 de julho de 1998.

⁵¹ Relatório do Órgão de Apelação, *European Communities – Measures Affecting Meat and Meat Products*, parágrafo 164, WT/DS26/AB/R, 13 de fevereiro de 1998.

⁵² MICHÉAU, Claire; e RUST, Alexander. *State aid and tax law*. Luxemburgo: Wolters Kluwer, 2013, p. 2. Tradução livre, do original em inglês: “... the treaty notion of State aid is substantially broader than that of simple government subsidy; rather, it embraces positive benefits as well as those measures which, regardless of their form, reduce the amount which would otherwise be due to the Member State and those which, without falling within the strict definition of the word ‘subsidy’, are of the similar character and have the same effect”.

acordo deverá continuar a aparecer nas disputas subsequentes submetidas ao sistema de solução de controvérsias da OMC.

Considerando a atemporalidade da questão, bem como a definição de um “subsídio” conforme estabelecido pela ASMC, é provável que futuros relatórios do Painel e do Órgão de Apelação deverão analisar mais profundamente se pagamentos indiretos por meio de incentivos fiscais também se encontram sob o escopo da definição de “pagamento de subsídios” conforme o art. III:8(b) do GATT.

Diante das razões antes sustentadas entendemos pela compatibilidade do Inovar-auto com a cláusula do tratamento nacional ante exceção previsto no art. III:8(b) do GATT a contemplar, também, subvenções indiretas.

Porventura os painelistas entendam pela incompatibilidade do Inovar-auto com o direito da OMC, e confirmado este entendimento pelo Órgão de Apelação, o programa deverá ser revogado imediatamente ou modificado a fim de se adequar ao direito da OMC. Considerando o tempo de tramitação dos painéis perante o OSC se aposta para 2017 o relatório final do Órgão de Apelação; o que coincide com o término do programa. Portanto, recomendável cautela na análise das investidas atuais da indústria automotiva pela renovação do programa. Ademais, fundamental rememorar o requisito da temporariedade dos incentivos fiscais.

O novo ingresso de IED da indústria automotiva no Brasil propiciou ainda uma desconcentração geográfica da indústria automotiva. Os Estados de Pernambuco, Goiás e Santa Catarina, por exemplo, conseguiram atrair importantes montadoras, o que, no entanto, não é isento de críticas dada inobservância de algumas regras não só constitucionais, mas do próprio sistema multilateral do comércio, vejamos:

4. Incentivos Fiscais de ICMS no Setor Automotivo e Desenvolvimento Regional

Aliados às desonerações de IPI alguns Estados da Federação remodelaram seus incentivos fiscais de ICMS,⁵³ conferindo novo fôlego à guerra fiscal, muito embora a iniciativa de Proposta de Súmula Vinculante (PSV) pelo Supremo Tribunal Federal (STF) com vistas anular todo e qualquer incentivo fiscal concedido à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

O Estado de São Paulo (re)editou o Provéculo, autorizando a indústria automotiva aderente a utilizar crédito acumulado apropriado ou passível de apropriação do ICMS até dezembro de 2015. O crédito acumulado poderá ser utilizado para: (i) pagamento de bens e mercadorias adquiridos para realização de projetos de investimento em São Paulo; (ii) pagamento de ICMS relativo à importação de bens destinados ao ativo imobilizado e, por fim, (iii) transferência a contribuinte de ICMS visando à realização de projetos de investimento.⁵⁴

⁵³ BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 230.

⁵⁴ BRASIL. Estado de São Paulo. Decreto n. 60.570, de 24 de junho de 2014, que prorroga o Decreto n. 53.051, de 3 de junho de 2008.

O Estado de Pernambuco, no ano de 2008, editou Programa de Desenvolvimento da Indústria Automotiva (Prodeauto)⁵⁵ que prevê incentivos fiscais de ICMS com vistas a atrair não só montadoras para seu território, mas todo um conjunto de “sistemistas”, vez que condiciona a fruição dos incentivos pelas montadoras à aquisição de determinada parcela dos insumos em operações internas. Surgia, assim, o “Parque de fornecedores de Goiana”.

Muito embora os louváveis objetivos da condição estabelecida de adensamento da cadeia produtiva no Estado e promoção do desenvolvimento regional, a questão que surge é a razoabilidade do conteúdo discriminatório da norma. Ao condicionar a fruição do incentivo ao uso de insumos locais em detrimento de outros Estados e/ou estrangeiros, tem-se violação não só ao princípio da não discriminação geográfica da Constituição, mas, também, à cláusula do tratamento nacional (art. III:2 do GATT) que veda tributação interna menos favorável a produtos estrangeiros.

Para o enfrentamento do mérito da questão a dúvida que surge é se incentivos fiscais praticados no âmbito de operações internas por iniciativas dos Estados sujeitam-se a controle perante a OMC.

É sabido que membros da OMC são exclusivamente os países-membros, logo, apenas esses podem ser acionados ante eventual prática contrária às regras do sistema multilateral do comércio. No Brasil, 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.

É justamente na qualidade de República Federativa do Brasil que o país é signatário da *Marrakesh Declaration*, de 15 de abril de 1994,⁵⁶ que contempla todos os acordos do sistema multilateral de comércio com destaque para aqueles que veiculam matéria tributária do *General Agreement of Tariffs and Trade (GATT)* e *Subsidies and Countervailing Measures (SCM)*.

Antes mesmo da internalização desses acordos multilaterais de comércio o Brasil já era membro do GATT (1947), vez que procedida sua internalização ainda no ano de 1948, tanto que sedimentada doutrina⁵⁷ e jurisprudência há muito tempo conferem aplicação da cláusula do tratamento nacional, inclusive, em matéria de incentivos fiscais de ICMS perante o STF.⁵⁸

Portanto, dúvida não há que os Estados brasileiros se encontram sujeitos à observância de tais acordos multilaterais de comércio,⁵⁹ vez que o próprio Código

⁵⁵ BRASIL. Estado de Pernambuco. Lei n. 13.484, de 29 de junho de 2008 e Decreto n. 41.934, de 20 de julho de 2015.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ BUISSA, Leonardo; e 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, pp. 232-250, p. 248.

⁵⁸ Súmula n. 575: “À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias concedida à similar nacional.”

⁵⁹ 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

Tributário Nacional determina que legislação tributária superveniente observará os tratados internacionais. Na realidade, a partir do momento em que internalizados trata-se de legislação interna, portanto, vinculante aos Estados brasileiros.

Resta saber se a República Federativa do Brasil pode ser sancionada pela OMC em função de práticas dos Estados em desacordo com as regras do sistema multilateral de comércio. Welber Barral e Tatiana Lacerda dos Prazeres, ao tratar acerca de questão outra em matéria de incentivos fiscais de tributos sob a competência de entes subnacionais, são peremptórios em afirmar que a República Federativa do Brasil pode sim ser acionada em função da inobservância pelos Estados das regras da OMC.⁶⁰

Ainda sob o GATT/1947, o Canadá questionou medidas dos governos estaduais dos Estados Unidos que previa redução de impostos internos para vinhos, cervejas e outras bebidas alcoólicas produzidas localmente. O painel conferiu razão ao Canadá ao entender que a referência a “pagamentos” do art. III:8(b) não abrangeria redução ou isenção de taxas e impostos internos; o que não impedia que houvesse a cobrança de impostos internos cuja arrecadação fosse destinada à concessão de subsídios.⁶¹

De outra feita, já na OMC, Japão e União Europeia insurgiram-se em face do Canadá em função de benefícios previstos pela província de Ontário em desacordo com a cláusula do tratamento nacional. O painel foi regularmente processado restando o Canadá condenado em função da legislação do ente subnacional encontrar-se em desacordo com as regras do GATT.

No caso do Prodeauto vislumbra-se nítida prática de exigência de conteúdo local na medida em que o gozo dos incentivos fiscais está condicionado ao uso de insumos domésticos; o que implica que insumos estrangeiros sujeitam-se a tributação menos favorável que a produção doméstica.

Embora o louvável objetivo do programa em promover adensamento da cadeia produtiva do setor automotivo no Estado de Pernambuco, tem-se violação flagrante ao princípio constitucional da não discriminação geográfica (art. 152). Ademais, conforme leciona Luís Eduardo Schoueri, o desenvolvimento regional não pode ser alcançado a qualquer custo.⁶²

O argumento empreendido pelo Professor Titular das Arcadas se aplica tanto na ordem interna como no sistema multilateral de comércio, considerando que há outras obrigações assumidas, conforme leciona John Jackson: “Members of the WTO are free to pursue their own domestic goals through internal taxation or

Constituição Federal de 1988 [primeira parte]”. *Revista de Informação Legislativa* v. 39, n. 153. Brasília, janeiro/março de 2002, pp. 41-65.

⁶⁰ PRAZERES, Tatiana Lacerda; e BARRAL, Welber. “Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 70. São Paulo: Dialética, pp. 140-149, p. 149.

⁶¹ GATT. United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages, Panel Report, adopted 19 June 1992, BISD 39S/206.

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 241-271, p. 249.

regulation so long as they do not do so in a way that violates art. III or any of the other commitments they have made in the WTO agreement.”⁶³

Nesta perspectiva, os Estados da Federação, enquanto integrantes dos países-membros, são livres para utilizar a tributação como instrumento para o alcance de seus objetivos, desde que não violem o princípio da não discriminação e outras obrigações assumidas pela República Federativa do Brasil perante a OMC.

O que se apresenta no cenário nacional é que os Estados brasileiros reproduzem práticas há muito adotadas pelos Estados Unidos e União Europeia em desacordo com as regras do sistema multilateral de comércio a partir de uma competição tributária predatória (*harmful tax competition*) através de regras tributárias nitidamente discriminatórias (*tax discrimination*) às mercadorias de fora de seus territórios.

O que inicialmente propicia vantagens aos seus territórios, com geração de postos de trabalho e atração de novos investimentos, mas a experiência internacional demonstra, justamente, o contrário, dado o fenômeno da “corrida ao fundo do tacho” (*race to the bottom*). Exemplo compartilhado pela doutrina norte-americana⁶⁴ foi de indústria automotiva instalada em determinado Estado norte-americano que, ante as vantagens fiscais oferecidas pelo Estado vizinho, promoveu mudança de sua linha de produção, o que lhe conferiu, além da redução dos ônus tributários, redução de custos operacionais na medida em que as leis trabalhistas do novo Estado eram mais flexíveis, o que lhe permitiu aumento da jornada de trabalho e redução do número de empregos.

A experiência estrangeira geralmente invocada para defender a prática de incentivos fiscais retrata, justamente, o contrário, dado que a lógica da tomada de decisão empresarial é baseada no lucro, enquanto que o Estado deve perseguir o interesse público; raramente conciliável com o objetivo perseguido pelo agente econômico em um mesmo instrumento.

Na União Europeia, além de programa de trabalho no âmbito da Comissão Europeia com vistas a ter cada vez “menos auxílios e mais orientados”,⁶⁵ vigora um coeso movimento na European Court of Justice (ECJ) e na doutrina do direito tributário pelo fim dos incentivos, sobretudo, nos tributos indiretos⁶⁶ sobre o valor agregado.⁶⁷

⁶³ JACKSON, John; DAVEY, William; e SYKES JR., Alan. *International economic relations*. 5ª ed. St. Paul: Thomson, 2008, p. 553.

⁶⁴ KAYE, T. “Comparison between the US and the EU system”. In: MICHEAU, Claire; e RUST, Alexander. *State aid and tax law*. Luxemburgo: Wolters Kluwer, 2013, p. xx.

⁶⁵ UNIÃO EUROPEIA. Comissão das Comunidades Europeias (CCE). *Plano de ação no domínio dos auxílios estatais – menos auxílios e mais orientados: um roteiro para a reforma dos auxílios estatais 2005-2009*. Bruxelas 07/06/2005 COM (2005) 107 final. SEC (2005) 795, 20 p., p. 6. Disponível em <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/recherche.cfm?CL=pt> Acesso em 24.11.2011.

⁶⁶ ENGLISCH, Joachim. “EU State aid rules applied to indirect tax measures”. *EC Tax Review* 2013-1. Holanda: Kluwer Law International BV, pp. 9-18.

⁶⁷ KREVER, Richard; e FERIA, Rita de la. “Ending VAT exemption: towards a post-modern VAT”. *Working paper* n. 12/28. Oxford University Centre for Business Taxation Said Business School, Park End Street, Oxford, Ox1 1HP.

No Brasil, além da precariedade dos mecanismos de controle, vigora ainda um discurso provinciano na defesa dos incentivos fiscais na contramão do atual cenário de integração mundial de economias; o que implica severos prejuízos não só à neutralidade tributária no Comércio Internacional, mas, sobretudo, à segurança jurídica no IED.

Exemplo disso são as discussões acerca da exigência de unanimidade do Confaz para a concessão de incentivos fiscais de ICMS que aguarda há décadas uma posição definitiva do STF, o que permite, ainda, algumas autorizadas vozes da doutrina defender que tal exigência viola os princípios federativo, democrático e da proporcionalidade.⁶⁸

O princípio que fundamenta a exigência da unanimidade do Confaz é a neutralidade, na medida em que admitir que uma maioria, por mais qualificada que seja, delibere pela concessão de qualquer vantagem fiscal a determinado Estado é erradicar o mercado do Estado concorrente; o que, conforme Alcides Jorge Costa, esfacela o mercado interno⁶⁹ e, por conseguinte, a Federação. Por isso, não sem razão Ives Gandra Martins ao posicionar-se, inclusive, pelo *status* de cláusula pétrea na medida em que a alteração do *quórum* constitui medida tendente a abolir o pacto federativo.⁷⁰

A despeito da PSV em trâmite no STF pela inconstitucionalidade dos incentivos de ICMS, os Estados continuam a concedê-los, sobretudo, com vistas a atrair ou consolidar um parque industrial automotivo para atender o mercado interno na contramão do Comércio Internacional que discute estratégias para os países em desenvolvimento, como economia digital, investimento em pesquisa e desenvolvimento (P&D), fortalecimento de pequenas empresas (PMEs) e cadeias globais de valor onde cada etapa produtiva é realizada em um país e os produtos finais destinados a diferentes países ao redor do mundo, consolidando-se, assim, o Comércio Internacional.

O Estado de Goiás, muito embora sintonizado com novos perfis de IED, reeditou leis concessivas de incentivos fiscais de ICMS⁷¹ ao setor automotivo, concedendo-lhe crédito outorgado do ICMS em valor correspondente ao montante efetivamente investido na construção ou na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e em direitos correspondentes à tecnologia necessária à fabricação dos veículos.⁷²

⁶⁸ SCAFF, Fernando F.; e SILVEIRA, Alexandre. “Incentivos fiscais na Federação brasileira”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 42.

⁶⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Guerra fiscal na visão de Alcides Jorge Costa e na minha”. In: PRETO, Raquel Elita (coord.). *Tributação brasileira em evolução – estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015.

⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “A unanimidade consensual de Estados e Distrito Federal como requisito para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS: princípio constitucional fundamental para manutenção do pacto federativo, o que o transforma em cláusula imodificável da Lei Suprema”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* n. 59, ano 10. Belo Horizonte, setembro/outubro de 2012, pp. 177-193.

⁷¹ BRASIL. Estado de Goiás. Lei n. 13.591, de 18 de janeiro de 2000, institui o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás (Produzir). Lei n. 9.489, de 19 de julho de 1984, institui o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (Fomentar).

⁷² BRASIL. Estado de Goiás. Lei n. 16.671, de 18 de janeiro de 2009, dispõe sobre a concessão de incentivo fiscal destinado à implantação ou ampliação de empreendimento industrial de veículo automotor no Estado de Goiás. Alterada pela Lei n. 17.433, de 26 de outubro de 2011.

As montadoras instaladas no Estado de Goiás podem utilizar os créditos outorgados de ICMS diretamente na subtração do ICMS a pagar correspondente à saída de veículos, suas partes e peças, materiais institucionais, inclusive os importados do exterior.

A propósito dessas últimas operações – importação de veículos do exterior – os Estados brasileiros foram generosos em estabelecer, também, incentivos fiscais de ICMS Importação com vistas não só a atrair *tradings* a seus territórios, mas atender interesses daquelas indústrias que se instalaram em função dos incentivos ICMS mercantil que se utilizam de insumos estrangeiros, por exemplo, do setor automotivo. Nessa corrida ao *fundo do tacho*, os Estados de Santa Catarina e do Espírito Santo largaram na frente em função da infraestrutura portuária, estava deflagrada a “Guerra dos Portos”.⁷³

Do ataque, o contra-ataque: como contramedida, foi ajuizada uma série de Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADIs)⁷⁴ com vistas a verem declaradas inconstitucionais as leis estaduais veiculadoras de incentivos fiscais unilaterais, na medida em que concedidos à revelia do Confaz.

O curioso é notar que entre os legitimados ativos que adotaram a iniciativa constam Confederações Nacionais da Indústria (CNI)⁷⁵ e dos Trabalhadores da Indústria (CNTI) e dos Trabalhadores Metalúrgicos (CNTM)⁷⁶ que, de fato, ostentam claro interesse objetivo com evidente pertinência temática considerando que os incentivos fiscais de ICMS ocasionam o típico fenômeno da “desindustrialização”, o que gera, por conseguinte, redução de postos de trabalho.

Com vistas a mitigar os efeitos dos incentivos fiscais de ICMS Importação, o Senado Federal, no cumprimento de seu *mister* constitucional, editou importante Resolução (nº 13), em 25 de abril de 2012, que unifica a alíquota do ICMS Importação em 4% nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

A Resolução n. 13 foi capaz de arrefecer a guerra fiscal de ICMS Importação na medida em que alguns Estados da Federação, a exemplo de Paraná, Santa Catarina e Espírito Santo, haviam se tornado “paraísos fiscais” de desembaraço aduaneiro. Ainda no embate da “Guerra dos Portos”, a Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo ajuizou ADI⁷⁷ com alegação de inconstitucionalidades formais: vício de iniciativa, dada a competência da União para legislar acerca de comércio exterior e matéria exclusiva de lei complementar, bem como, materiais: não discriminação geográfica e isonomia tributária invocando, inclusive, violação ao GATT a partir de parecer no processo legislativo.

⁷³ TAKANO, Caio Augusto. “‘Guerra dos Portos’ – os deveres instrumentais introduzidos pelo ajuste Sinief nº 19/2012 e os limites normativos da Resolução do Senado Federal nº 13/2012”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 212. São Paulo: Dialética, maio de 2013, pp. 15-28.

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) ns. 4.498/PE e 4.499/MA.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.505/GO, Relator: Min. Teori Zavascki.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) ns. 4.493/PR, 4.494/SC e 4.534/GO, Relator: Min. Teori Zavascki.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.858/ES, Relator: Min. Ricardo Lewandowski.

Em que pese os argumentos suscitados, não se vislumbra afronta à Constituição na medida em que compete ao Senado Federal avaliar a eficiência do Sistema Tributário Nacional e fixar alíquotas de ICMS. Ademais, a Resolução não regula incentivos fiscais, apenas estabelece alíquota, portanto, não incorreu em inconstitucionalidade alguma.

Também não subsiste o argumento de ofensa ao princípio da não discriminação geográfica veiculado no art. 152 da CF, dado que o *discrímen* estabelecido é razoável, vez que o dispositivo dirige-se, exclusivamente, aos entes subnacionais, de modo que o Senado Federal, como órgão da República Federativa do Brasil, não é alcançado pelo dispositivo.⁷⁸

A incidência de ICMS Importação constitui típico “ajustamento fiscal de fronteira” (*Border Tax Adjustment – BTA*), na tradução de Valcir Garssen.⁷⁹ Com vistas a assegurar neutralidade no fluxo internacional de mercadorias, incumbe ao “Estado importador gravar as mercadorias destinadas ao consumo...”. O fato de haver imposição tributária de ICMS Importação não há violação à cláusula do tratamento nacional, dado que sua imposição se justifica justamente em função da neutralidade garantida através da aplicação do princípio do país de destino adotado, inclusive, pelo GATT e assimilado pela legislação brasileira.⁸⁰

Ao admitir-se a desoneração das importações de ICMS, há violação flagrante ao princípio do país de destino, rompendo-se, assim, com a neutralidade tributária⁸¹ que deve vigorar no fluxo internacional de mercadorias e serviços de modo que os consumidores, inclusive, a indústria no emprego de seus insumos, não tenham preferência ao uso de mercadorias importadas em detrimento das nacionais.

Mesmo após a unificação da alíquota em 4%, o ICMS Importação corresponde a praticamente 1/4 da arrecadação tributária dos Estados, portanto, importante fonte de arrecadação nas combatidas finanças públicas estaduais. Cogita-se que nos Estados industrializados “as importações podem estar gerando mais de 1/4 do ICMS (...), o que somado aos três insumos estratégicos (combustíveis, energia e comunicação), passa a responder por metade da arrecadação”.⁸²

Tal quadro nas finanças públicas estaduais é decorrente não só do aumento das importações em volume e preços, dada desvalorização cambial, mas também, de uma antecipação de receita futura e definitiva na medida em que o ICMS incidente da compra de insumos do exterior representa créditos quando da saída para consumo final.

Nesse cenário, o agente econômico ainda prefere a importação de insumos e mercadorias à aquisição no mercado interno; o que desincentiva a agregação de valor através de uma cadeia produtiva integrada no Brasil.

⁷⁸ TAKANO, Caio Augusto. “A Guerra dos Portos e a estabilidade da Federação brasileira”. *Revista Direito Tributário Atual* v. 30. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, pp. 117-133, p. 133.

⁷⁹ GARSSSEN, Valcir. *Princípio da origem e princípio do destino*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 158.

⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 265.

⁸¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. “Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 128.

⁸² AFONSO, José Roberto R. “ICMS – diagnóstico e perspectivas”. In: REZENDE, Fernando (org.). *O federalismo brasileiro em seu labirinto*. São Paulo: GV, 2014, p. 232

A edição de incentivos fiscais de ICMS Importação bem representa a dessincronia total das políticas públicas de desenvolvimento no federalismo fiscal brasileiro dado que, enquanto o Governo Federal realiza todo um esforço para o adensamento da cadeia produtiva automotiva, os Estados da Federação, cada um a seu juízo, desoneram a importação de insumos prestando um desserviço ao Inovar-auto.

As distorções econômicas nas operações internas, exportações e importações⁸³ são em muito decorrentes do fato de a tributação sobre o valor agregado no Brasil ser realizada pela União, 26 Estados e Distrito Federal (DF); todos dotados de autonomia e competência tributária que, muito embora regulada em Lei Complementar, não impede constantes conflitos de ordem vertical⁸⁴ e horizontal na Federação brasileira em prejuízo da neutralidade.

A contenção de tais conflitos somente será alcançada com a concentração da tributação sobre o valor agregado no ente federal. Exemplo de tal modelo é o da Suíça que, apesar de adotar a forma de Confederação, representa importante parâmetro de repartição de competências tributárias. Embora cada um dos 26 cantões suíços seja titular de ampla competência tributária, a tributação indireta (*customs, excise taxes and added tax*) é exclusiva do ente federal, o que permite unidade ao mercado interno e melhor integração com Comércio Internacional.⁸⁵

Qualquer proposta de reforma da tributação sobre o valor agregado no Brasil é tachada de inconstitucional, sob o argumento de que se estaria a suprimir parcela de competência tributária dos Estados e Distrito Federal, como se tal atributo tratasse de requisito fundamental da forma federativa de Estado, enquanto que na realidade, basta assegurar-se sua autonomia financeira⁸⁶.

A experiência internacional demonstra que a prática de incentivos fiscais na tributação sobre o valor agregado constitui complicador ainda maior,⁸⁷ na medida em que rompe com a neutralidade na tributação, uma das virtudes originais da tributação sobre o valor agregado, o que representa severa ameaça ao Comércio Internacional.

Nesse cenário, não nos afigura desarrazoada a proposta de Rita de la Feria⁸⁸ para uniformização das alíquotas na tributação sobre o valor agregado com a revisão de todos e quaisquer incentivos, sejam setoriais ou regionais com vistas alcançar neutralidade e, logo, favorecer a integração de mercados.

Enquanto o Brasil continuar na contramão do Comércio Internacional com medidas protecionistas, em alguns casos até “paternalistas”, continuaremos a

⁸³ TAKANO, Caio Augusto. “Tributação sobre o consumo nas importações: neutralidade, competitividade e limitações constitucionais”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* n. 67, ano 12. Belo Horizonte, janeiro/fevereiro de 2014, pp. 75-97.

⁸⁴ BARRETO, Paulo Ayres. “A tributação no setor industrial”. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 948-968, p. 950.

⁸⁵ ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo. “Fiscal state aid goes global”. *EC Tax Review* 2007-3. Holanda: Kluwer Law International BV, pp. 9-18, pp. 133-141, p. 134.

⁸⁶ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 11.

⁸⁷ TANZI, Vito. *Taxation in an integrating world*. Washington: Brookings, 1995, p. 47.

⁸⁸ FERIA, Rita de la. “Blueprint for reform VAT rates in Europe”. *Intertax* v. 43, Issue 2. Holanda: Kluwer Law International BV, 2015, pp. 155-172, p. 172.

ocupar posição muito tímida no Comércio Internacional sendo medida que urge a reforma do ICMS com a revisão geral dos incentivos fiscais praticados, sobretudo, daqueles ao setor automotivo.

5. Considerações Finais

Do exposto entendemos que o modelo de industrialização brasileiro, ao servir-se dos incentivos fiscais como estratégia de desenvolvimento, ignorou por completo as regras do sistema multilateral de comércio a partir do estabelecimento de uma série de medidas *protecionistas* das quais os agentes econômicos encontram dificuldade de se desvencilhar no atual contexto de integração de mercados no Comércio Internacional.

Embora editado no cumprimento do *mister* constitucional da União de promoção do desenvolvimento regional, o “Regime especial automotivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste”, bem como o então “Regiminho”, são incompatíveis com as regras da OMC. O Programa Inovar-auto não representa violação alguma à cláusula do tratamento nacional, na medida em que adotado critério razoável para apuração de créditos presumidos de IPI de acordo com a natureza e finalidade do dispêndio.

O previsto no art. III:8(b) do GATT, *payment of subsidies*, contempla, também, subvenções indiretas (*tax expenditure*) dado que sua definição deve ser alcançada de acordo com o previsto no ASMC e o atual modelo de intervenção dos países-membros no domínio econômico.

As leis estaduais de incentivos fiscais de ICMS devem observância às regras da OMC, podendo a República Federativa do Brasil ser acionada perante a OMC quando da prática de incentivos fiscais em desacordo, por exemplo, com a cláusula do tratamento nacional. Porventura, instalado painel em face dos incentivos fiscais de ICMS, poderá constatar-se sua incompatibilidade com as regras da OMC, esperando-se, assim, a revogação imediata de tais incentivos.

Eventual conclusão do Órgão de Solução de Controvérsias (OSC) da OMC pela incompatibilidade de qualquer dos regimes especiais tributários do setor automotivo recomenda pronta revogação desses pelas autoridades brasileiras sob o risco de prejuízos ainda maiores ao País no Comércio Internacional. Vera Thorstensen, ao lecionar acerca da implementação das decisões do OSC, adverte que se não implementada a decisão “(...) o membro demandado pode sofrer retaliação sob a forma de suspensão de concessões e outras obrigações comerciais como elevação de tarifas, ou outras restrições comerciais nas áreas de bens, serviços ou propriedade intelectual (retaliação cruzada)”.⁸⁹

A cada dia mais a soberania tributária dos países-membros é relativizada mediante tratados e acordos multilaterais de comércio sendo medida que urge no Brasil promover uma revisão geral dos incentivos fiscais na tributação sobre o valor agregado com vistas a garantir-se neutralidade a fim de aumentar sua integração no Comércio Internacional.

⁸⁹ THORSTENSEN, Vera; e OLIVEIRA, Luciana. *O sistema de solução de controvérsias da OMC – uma primeira leitura*. São Paulo: Aduaneiras, 2014, p. 23.

6. Referências

- AFONSO, José Roberto R. “ICMS – diagnóstico e perspectivas”. In: REZENDE, Fernando (org.). *O federalismo brasileiro em seu labirinto*. São Paulo: GV, 2014.
- ÁVILA, Humberto. “O postulado do legislador coerente e a não cumulatividade do PIS/Cofins”. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. II. São Paulo: Dialética, 2007.
- AVI-YONAH, Reuven. *International tax as international law*. Nova York: Cambridge University Press, 2007.
- BARRETO, Paulo Ayres. “Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- . “A tributação no setor industrial”. *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- . “Auxílios de estado em face da Organização Mundial do Comércio”. *Revista Direito Tributário Atual* v. 24. São Paulo: Dialética e IBDT, 2010.
- . “Federalismo, ICMS e guerra fiscal”. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; e BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.
- BUISSA, Leonardo; e BEVILACQUA, Lucas. “Tributação sobre o consumo e a cláusula da obrigatoriedade do tratamento nacional (TN)”. *Revista Direito Tributário Atual* v. 30. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.
- CLYDE HUFBAUER, Gary. “Tax discipline in the WTO”. *Journal of World Trade* 44 n. 4, 2010.
- 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, janeiro/março de 2002.
- COSTA, Alcides Jorge. “Tributação no Brasil colonial”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva/GV, 2009.
- COSTA, José Augusto Fontoura. “Aplicação do GATT no Brasil e tributos discriminatórios: o caso dos veículos importados”. *Revista de Direito Empresarial – RDEmp* n. 1, ano 11. Belo Horizonte, janeiro/abril de 2014.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. “Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- ENGLISCH, Joachim. “EU State aid rules applied to indirect tax measures”. *EC Tax Review* 2013-1. Holanda: Kluwer Law International BV.
- FARREL, Jennifer. “The effects of global and regional trade agreements on domestic tax law and bilateral tax conventions”. *Intertax* v. 35, Issue 4. Kluwer Law International, 2007.

- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. “Tributação sobre o comércio exterior”. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2007.
- FERIA, Rita de la. “Blueprint for reform VAT rates in Europe”. *Intertax* v. 43, Issue 2. Holanda: Kluwer Law International BV, 2015.
- . “EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox”. In: LANG, Michael (coord.). *Recent VAT Case Law of the CJEU*. UE: Linde, 2016.
- FERRAZ, Roberto. “Incentivos fiscais – um enfoque constitucional”. *Revista de Estudos Tributários* n. 28. Porto Alegre: Síntese, novembro/dezembro de 2002.
- GARSSEN, Valcir. *Princípio da origem e princípio do destino*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- HESTERMEYER, Holger; e NIELSEN, Laura. “The legality of local content measures under WTO Law”. *Journal of World Trade* v.48, Issue 3. Holanda: Kluwer, junho de 2014.
- JACKSON, John; DAVEY, Willian; e SYKES JR., Alan. *International economic relations*. 5ª ed. St. Paul: Thomson, 2008.
- KAYE, T. “Comparison between the US and the EU system”. In: MICHEAU, Claire; e RUST, Alexander. *State aid and tax law*. Luxemburgo: Wolters Kluwer, 2013.
- KOLOZS, Borbála. “Neutrality in VAT”. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; e KRISTOFFERSON, Eleanor. *Value added tax and direct taxation – similarities and differences*. Amsterdã: IBFD, 2009.
- KREVER, Richard; e FERIA, Rita de la. “Ending VAT exemption: towards a post-modern VAT”. *Working paper* n. 12/28. Oxford University Centre for Business Taxation Said Business School, Park End Street, Oxford, Ox1 1HP.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Guerra fiscal na visão de Alcides Jorge Costa e na minha”. In: PRETO, Raquel Elita (coord.). *Tributação brasileira em evolução – estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015.
- . “A unanimidade consensual de Estados e Distrito Federal como requisito para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS: princípio constitucional fundamental para manutenção do pacto federativo, o que o transforma em cláusula imodificável da Lei Suprema”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFD* n. 59, ano 10. Belo Horizonte, setembro/outubro de 2012.
- MICHEAU, Claire. *State aid, subsidy and tax incentives under EU and WTO law*. Alphin-NL: Kluwer, 2014.
- ; e RUST, Alexander. *State aid and tax law*. Luxemburgo: Wolters Kluwer, 2013.
- PRAZERES, Tatiana Lacerda. *OMC e os blocos regionais*. São Paulo: Aduaneiras, 2015.
- ; e BARRAL, Welber. “Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 70. São Paulo: Dialética.
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo. “Fiscal state aid goes global”. *EC tax review* 2007-3. Holanda: Kluwer Law International BV.
- SCAFF, Fernando Facury. “República, tributação, finanças”. *Revista de Direito do Estado* v. 21. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, pp. 649-668

- ; e SILVEIRA, Alexandre. “Incentivos fiscais na Federação brasileira”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- . “Harmonização tributária no Mercosul”. *Revista Direito Mackenzie* n. 1. São Paulo: Mackenzie, 2000.
- . “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007.
- STEPHESON, S. *Addressing local content requirement: report on a global problem*. Washington: Peterson Inst. Intl. Econ., 2013.
- TAKANO, Caio Augusto. “‘Guerra dos Portos’ – os deveres instrumentais introduzidos pelo ajuste Sinief nº 19/2012 e os limites normativos da Resolução do Senado Federal no 13/2012”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 212. São Paulo: Dialética, maio de 2013.
- . “A Guerra dos Portos e a estabilidade da Federação brasileira”. *Revista Direito Tributário Atual* v. 30. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.
- . “Tributação sobre o consumo nas importações: neutralidade, competitividade e limitações constitucionais”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* n. 67, ano 12. Belo Horizonte, janeiro/fevereiro de 2014.
- TANZI, Vito. *Taxation in an integrating world*. Washington: Brookings, 1995.
- THORSTENSEN, Vera. *OMC – Organização Mundial do Comércio – as regras do comércio internacional e a rodada do milênio*. São Paulo: Aduaneiras, 1999.
- ; e OLIVEIRA, Luciana. *O sistema de solução de controvérsias da OMC – uma primeira leitura*. São Paulo: Aduaneiras, 2014.
- TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito tributário (steuerrecht)*. V. 1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2009.
- VAN DE BOSCHE, Peter. *The law and the policy at world trade organization*. Londres: Cambridge, 2005.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. “Subsídios fiscais e a indústria automotiva brasileira”. *Automotive Business*, 30 de agosto de 2013. Disponível em <http://www.automotivebusiness.com.br/noticia/20279/industria-automotiva-vive-de-incentivos>. Acesso em 28.11.2015.