

STJ00115990

ANTONIO LOPO MARTINEZ

TRIBUTAÇÃO NA

OMC

ACORDOS,  
JURISPRUDÊNCIA  
E REFORMAS

THOMSON REUTERS

REVISTA DOS  
TRIBUNAIS™



*Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais*

**JULIANA MAYUMI ONO**

*Gerente de Conteúdo*

**ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES**

*Editorial:* Aline Marchesi da Silva, Camilla Sampaio, Emanuel Silva, Karolina de Albuquerque Araújo Martino e Quenia Becker

*Gerente de Conteúdo Tax:* Vanessa Miranda de M. Pereira

*Direitos Autorais:* Viviane M. C. Carmezim

*Assistente de Conteúdo Editorial:* Juliana Menezes Drumond

*Analista de Conteúdo Editorial Júnior:* Bárbara Baraldi

*Estagiários:* Ana Carolina Francisco e Francisco Prado

*Produção Editorial*

*Gerente de Conteúdo*

**MILISA CRISTINE ROMERA**

*Especialistas Editoriais:* Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

*Analista de Projetos:* Thyara Pina da Silva

*Analistas de Operações Editoriais:* Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto e Patrícia Melhado Navarra

*Analistas de Qualidade Editorial:* Ana Paula Cavalcanti, Fernanda Lessa, Gabriela Cavalcante Lino e Victória Menezes Pereira

*Estagiárias:* Beatriz Hammond, Caroline Dubovicki, Michelle Kwan e Thabata Flausino Almeida

*Capa:* Linotec

*Líder de Inovações de Conteúdo para Print*

**CAMILLA FUREGATO DA SILVA**

*Equipe de Conteúdo Digital*

*Coordenação*

**MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO**

*Analistas:* Gabriel George Martins, Jonatan Souza, Maria Cristina Lopes Araujo e Rodrigo Araujo

*Gerente de Operações e Produção Gráfica*

**MAURICIO ALVES MONTE**

*Analistas de Produção Gráfica:* Aiine Ferrarezi Regis e Jéssica Maria Ferreira Bueno

*Assistente de Produção Gráfica:* Ana Paula de Araújo Evangelista

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

---

Martinez, Antonio Lopo  
Tributação na OMC : acordos, jurisprudência e reformas / Antonio Lopo  
Martinez. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2022.

Bibliografia  
ISBN 978-65-260-0606-5  
1. Comércio internacional 2. Direito tributário internacional 3.  
Organização Mundial do Comércio 4. Relações econômicas internacionais  
I. Título.

22-127769

CDU-34.336.2:339.5

---

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Comércio internacional : Tributação : Direito 34:336.2:339.5  
Cibele Maria Dias - Bibliotecária - CRB-B/9427

## SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	9
SIGLAS E ABREVIATURAS .....	11
PREFÁCIO.....	15
1. INTRODUÇÃO .....	27
1.1. Problema .....	31
1.2. Objetivos.....	35
1.3. Relevância .....	38
1.4. Método .....	43
1.5. Inovação.....	45
1.6. Plano .....	47
<b>PARTE I COMÉRCIO INTERNACIONAL E TRIBUTOS: HISTÓRICO, TEORIAS E INSTRUMENTOS DE POLÍTICAS COMERCIAIS</b>	
2. RELAÇÕES ENTRE O COMÉRCIO INTERNACIONAL E A MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....	53
2.1. Evolução histórica do sistema multilateral de comércio .....	54
2.2. Noções iniciais sobre a tributação no sistema de comércio multilateral....	60
2.3. Direito de comércio internacional e direito tributário internacional.....	66
2.3.1. Direito internacional econômico e direito do comércio internacional.....	69
2.3.2. Direito do comércio internacional como fonte do direito tributário.....	71
2.3.3. Direito tributário internacional e direito internacional tributário.....	74
2.3.4. <i>Soft law</i> e <i>hard law</i> .....	76
2.4. Organização Mundial do Comércio .....	78
2.4.1. Objetivos e metas .....	79

2.4.1.1.	O que a OMC faz .....	79
2.4.1.2.	O que a OMC não faz.....	80
2.4.2.	Princípios-chaves.....	81
2.4.2.1.	Princípio da não discriminação.....	81
2.4.2.1.1.	Cláusula da nação mais favorecida .....	82
2.4.2.1.2.	Cláusula do tratamento nacional .....	85
2.4.2.2.	Princípio da transparência .....	85
2.4.2.3.	Princípio do tratamento especial e diferenciado.....	86
2.4.2.4.	Princípio da reciprocidade .....	86
2.4.3.	Sistema de Resolução de Litígios da OMC.....	88
2.4.3.1.	Consulta.....	89
2.4.3.2.	Painel .....	89
2.4.3.3.	Procedimentos preparatórios para o painel .....	89
2.4.3.4.	Procedimentos durante painel .....	90
2.4.3.5.	Relatório do painel.....	90
2.4.3.6.	Recursos.....	90
2.4.3.7.	Relatório do Órgão de Recurso .....	91
2.4.3.8.	Apelo (art. 21.5 do ERL) .....	91
2.4.3.9.	Remédios .....	91
2.4.3.10.	Procedimentos de Arbitragem.....	92
2.4.4.	Futuro do sistema da OMC .....	94
2.5.	Organizações tributárias internacionais .....	100
2.5.1.	OCDE.....	100
2.5.1.1.	Histórico e missão .....	100
2.5.1.2.	Principais instrumentos e produtos .....	101
2.5.1.3.	Convenção Modelo da Dupla Tributação da OCDE... ..	102
2.5.1.4.	Regulação da concorrência tributária internacional ...	103
2.5.1.5.	Padrões tributários recomendados pela OCDE .....	104
2.5.2.	ONU.....	107
2.5.3.	FMI .....	109
2.5.4.	G20 .....	110
2.6.	Tributos como barreira protecionista.....	111
2.7.	Competição tributária e sistema multilateral de comércio .....	116
2.8.	Coordenação de normas tributárias e comércio exterior .....	121
2.9.	Conclusões parciais.....	122
3.	<b>TRIBUTOS NAS TEORIAS DO COMÉRCIO INTERNACIONAL E INSTRUMENTOS DE POLÍTICA COMERCIAL.....</b>	<b>125</b>
3.1.	Teorias do comércio internacional .....	130

3.1.1. Mercantilismo .....	132
3.1.2. Teoria Clássica (Adam Smith e David Ricardo) .....	133
3.1.3. Teoria Neoclássica (Heckscher-Ohlin-Samuelson) .....	136
3.1.4. “Novas” teorias do comércio internacional .....	137
3.2. Instrumentos de política econômica comercial.....	143
3.2.1. Tarifas (impostos de importação).....	144
3.2.2. Restrições quantitativas .....	147
3.2.3. Impostos de exportação .....	149
3.2.4. Subsídios fiscais .....	151
3.2.5. Ajuste fiscal de fronteira.....	155
3.2.6. Regulações de preços de transferência.....	159
3.2.7. Medidas tributárias afetando serviços .....	163
3.3. Conclusões parciais .....	164

## PARTE II ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NOS ACORDOS DA OMC E NA JURISPRUDÊNCIA DO SISTEMA DE RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

4. ANÁLISE DO CONTEÚDO FISCAL DOS ACORDOS DA OMC.....	171
4.1. Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) .....	174
4.1.1. Provisões no GATT relativas à tributação .....	175
4.1.1.1. Artigo I (tratamento da nação mais favorecida – NMF) .....	175
4.1.1.1.1. Objetivo e repercussões tributárias .....	176
4.1.1.1.2. Significadode “vantagem, favor, imunidade ou privilégio” (1ª parte do art. I:1) .....	177
4.1.1.1.3. Significado de “em relação” (1ª parte do art. I:1) .....	178
4.1.1.1.4. Significado de “incondicionalmente” (1ª parte do art. I:1) .....	179
4.1.1.1.5. Significado de “produtos similares” <i>like products produit similaire</i> (1ª parte do art. I:1).....	179
4.1.1.1.6. Significado de “quaisquer encargos” (2ª parte do art. I:1) .....	180
4.1.1.1.7. Significado de “com elas se relacionem” (2ª parte do art. I:1).....	181
4.1.1.1.8. “Bem como a todos os assuntos incluídos nos §§ 2 e 4 do art. III.” (2ª parte do art. I:1).....	181
4.1.1.2. Artigo II – Listas de concessões .....	182

4.1.1.3.	Artigo III (tratamento nacional – TN) .....	186
4.1.1.3.1.	Objetivo e repercussões tributárias .....	189
4.1.1.3.2.	Artigo III.1 do GATT .....	189
4.1.1.3.3.	Artigo III.2 do GATT (não discriminação tributária) .....	191
4.1.1.3.4.	Artigo III.4 do GATT (não discriminação regulatória) .....	195
4.1.1.3.5.	Significado de “tratamento menos favorável” ( <i>less favourable treatment</i> ) .....	201
4.1.1.3.6.	Significado de “produtos similares” ( <i>like products</i> ) .....	202
4.1.1.3.7.	Significado de “direta ou indiretamente” .....	205
4.1.1.3.8.	Artigo III:8(b) (subsídios a produtores nacionais) .....	208
4.1.1.4.	Artigo VI (direitos “antidumping” e de compensação) ...	210
4.1.1.5.	Artigo VII (valor para fins alfandegários) .....	211
4.1.1.6.	Artigo VIII (emolumentos e formalidades referentes à importação e à exportação) .....	212
4.1.1.7.	Artigo X (publicação e aplicação dos regulamentos relativos ao comércio) .....	213
4.1.1.8.	Artigo XI (eliminação geral de restrições quantitativas) .....	215
4.1.1.9.	Artigo XVI (subsídios) .....	216
4.1.1.10.	Artigo XVIII (assistência governamental ao desenvolvimento econômico) .....	216
4.1.1.11.	Artigo XX (exceções) .....	217
4.1.1.11.1.	<i>Caput</i> do artigo XX .....	218
4.1.1.11.2.	Artigo XX(a) “necessárias à proteção da moralidade pública” .....	222
4.1.1.11.3.	Artigo XX(b) “necessárias a proteção da saúde, vida... e preservação dos vegetais” .....	223
4.1.1.11.4.	Artigo XX(d) – “assegurar a aplicação das leis e regulamentos” .....	224
4.1.1.11.5.	Artigo XX(g) “relativas à conservação dos recursos naturais esgotáveis” .....	227
4.1.1.12.	Artigo XXI (exceções relativas à segurança nacional) ...	229
4.1.1.13.	Artigo XXIII (proteção de concessões e vantagens) ...	231
4.1.1.14.	Artigo XXIV (uniões aduaneiras e zonas de livre-comércio) .....	232
4.1.2.	Discriminação tributária no GATT .....	233
4.1.3.	Tributação direta e o GATT .....	238

4.1.4.	Preços de transferência e princípio da não discriminação no GATT .....	244
4.1.4.1.	Documentação de preços de transferência como barreira protecionista .....	248
4.1.4.2.	Preços de transferência e ajustes fiscais de fronteira... ..	249
4.1.5.	Ajustes fiscais de fronteira no GATT .....	250
4.2.	Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASCM) .....	255
4.2.1.	Provisões no ASCM relativas à tributação.....	258
4.2.1.1.	Artigo 1 (definição de subsídios).....	258
4.2.1.1.1.	“Contribuição financeira”, art. 1.1(a)(1)... ..	259
4.2.1.1.2.	“Uma transferência direta de fundos”, art. 1.1(a)(1)(i).....	261
4.2.1.1.3.	“Receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas”, art. 1.1(a)(1)(ii).....	263
4.2.1.1.4.	“Um governo fornece bens ou serviços”, art. 1.1(a)(1)(iii).....	270
4.2.1.1.5.	“Adquire bens”, art. 1.1(a)(1)(iii).....	271
4.2.1.1.6.	“Pagamentos a um sistema de fundos” ou “instrua um órgão privado a realizar”, art.1.1(a)(1)(iv).....	271
4.2.1.1.7.	“...receita ou sustentação de preços no sentido do art. XVI do GATT”, art.1.1(a)(2).....	272
4.2.1.1.8.	“Com isso se confira uma vantagem”, art. 1.1(b).....	272
4.2.1.1.9.	Especificidade, condição <i>sine qua non</i> para se aplicar disposições do ASCM .....	274
4.2.1.2.	Artigo 2 (especificidade) .....	274
4.2.1.2.1.	Artigo 2.1 do ASCM .....	274
4.2.1.2.2.	Artigo 2.2 do ASCM .....	279
4.2.1.3.	Artigo 3 (subsídios proibidos).....	280
4.2.1.3.1.	Artigo 3.1(a) .....	282
4.2.1.3.2.	Artigo 3.1(b) .....	284
4.2.1.3.3.	Subsídios acionáveis (recorríveis).....	287
4.2.1.3.4.	Subsídios não acionáveis (irrecorríveis)... ..	287
4.2.1.4.	Artigo 4 (recursos) .....	288
4.2.1.5.	Artigo 5 (efeitos danosos) .....	289
4.2.1.6.	Artigo 6 (grave dano) .....	290
4.2.1.7.	Artigo 27 (tratamento especial diferenciado de países em desenvolvimento).....	292

4.2.1.8.	Anexo I.....	292
4.2.1.9.	Nota de rodapé 1 .....	295
4.2.1.10.	Nota de rodapé 58 .....	297
4.2.1.11.	Nota de rodapé 59 .....	297
4.2.1.11.1.	Primeira frase (diferimento de tributos diretos) .....	299
4.2.1.11.2.	Segunda frase (princípio da “plena concorrência” – <i>arms length</i> ) .....	299
4.2.1.11.3.	Terceira e quarta frases (remédios).....	300
4.2.1.11.4.	Quinta frase (medidas para evitar a dupla tributação).....	300
4.2.1.12.	Nota de rodapé 60 .....	302
4.2.1.13.	Nota de rodapé 64 .....	302
4.2.2.	Os incentivos fiscais e o ASCM.....	303
4.2.2.1.	Tax sparing como subsídio fiscal.....	305
4.2.3.	Transfer Pricing, Acordo Prévio de Preços de Transferência e o ASCM.....	306
4.2.4.	Ajustes fiscais de fronteira e o ASCM.....	309
4.2.5.	Zonas Tributárias Especiais (ZTE) e o ASCM.....	310
4.3.	Acordo Geral sobre o Comércio e Serviços (GATS).....	314
4.3.1.	Provisões do GATS relativas à tributação.....	319
4.3.1.1.	Artigo II (Tratamento da Nação mais Favorecida) .....	319
4.3.1.1.1.	Similaridade em serviços e prestadores de serviços.....	321
4.3.1.1.2.	Violação das obrigações da NMF em matéria de tributação .....	322
4.3.1.2.	Artigo XVII (Tratamento Nacional).....	323
4.3.1.3.	Artigo XI (pagamentos e transferências) .....	326
4.3.1.4.	Artigo XIV (exceções gerais) .....	327
4.3.1.4.1.	Caput do artigo XIV.....	328
4.3.1.4.2.	Artigo XIV(a) “proteger a moralou manter a ordem pública” .....	329
4.3.1.4.3.	Artigo XIV(c) “assegurar a observância das leis e regulamentos” .....	330
4.3.1.4.4.	Artigo XIV(d) “assegurar a imposição... equitativa ou efetiva de impostos diretos”....	331
4.3.1.4.5.	Artigo XIV(e) “resulte de um acordo destinado a evitar a dupla tributação” .....	332
4.3.1.5.	Artigo XX (listas de compromissos específicos) .....	334
4.3.1.6.	Artigo XXII (consultas) .....	334



4.3.1.7.	Nota de rodapé 6 .....	335
4.3.2.	Discriminação tributária de serviços .....	336
4.3.2.1.	Exceções gerais .....	337
4.3.2.2.	Tributação de serviços .....	338
4.3.3.	GATS, tributação e subsídios tributários .....	339
4.4.	Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) .....	341
4.4.1.	Valor aduaneiro .....	342
4.4.2.	Valor aduaneiro e preço de transferência .....	344
4.5.	Acordo de Agricultura (AoA) .....	346
4.6.	Acordo sobre Medidas de Investimento relacionadas com o Comércio (TRIMs).....	349
4.7.	Acordo dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionadas com o Comércio (TRIPS) .....	351
4.8.	Mecanismos de Revisão de Políticas Comerciais (MRPC) .....	354
4.9.	Protocolo de Adesão à OMC .....	356
4.10.	Conclusões parciais .....	359
5.	<b>ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA COM CONTEÚDO FISCAL EM DISPUTAS NA OMC</b> .....	361
5.1.	<i>Case Law</i> relativo à tributação na OMC .....	364
5.1.1.	Disputas em medidas tributárias no período do GATT .....	365
5.1.1.1.	Brazil Internal Taxes .....	365
5.1.1.2.	United States – Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances .....	366
5.1.1.3.	United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages .....	366
5.1.1.4.	Italy – Agricultural Machinery .....	367
5.1.1.5.	Income Tax Practices (Belgium, France, Netherlands, United States).....	368
5.1.1.6.	Belgian Family Allowances (Allocations Familiales) ....	369
5.1.1.7.	US – Tax on Automobiles .....	370
5.1.1.8.	US – Tobacco .....	371
5.1.1.9.	Canada – Provincial Liquor Boards .....	372
5.1.1.10.	Thailand – Restrictions on Importation and Internal Taxes on Cigarette .....	372
5.1.1.11.	Japan – Taxes and Labelling Practices on Alcoholic Beverages .....	373
5.1.1.12.	Canada – Gold Coins .....	374
5.1.1.13.	CEE – Value-Added Tax and Threshold .....	374

5.1.1.14. France Compensation Tax.....	375
5.1.1.15. Greece – Import Taxes.....	375
5.1.1.16. Germany – Sardines .....	376
5.1.2. Disputas no período da OMC .....	376
5.2. Tributação de bebidas na OMC.....	377
5.2.1. Japan – Alcoholic Beverages.....	377
5.2.2. Korea Taxes on Alcoholic Beverages .....	380
5.2.3. India Additional Import Duties .....	382
5.2.4. Chile – Alcoholic Beverages .....	383
5.2.5. Philippines Taxes on Distilled Spirits .....	385
5.2.6. Mexico – Taxes on Soft Drinks .....	386
5.3. Tributação de automóveis na OMC.....	388
5.4. Tributação do tabaco na OMC .....	392
5.5. Pagamento avançado de tributos na importação de produtos .....	394
5.6. Tributação da exportação em certas matérias-primas e terras raras.....	396
5.7. Legislação DISC, FSC, ETI e AJCA promovendo exportações nos EUA ...	399
5.8. Subsídios fiscais para produtores de aeronaves .....	405
5.8.1. US – Large Civil Aircraft.....	405
5.8.2. US – Tax Incentives .....	410
5.8.3. Canada – Aircraft.....	411
5.9. Subsídios fiscais para políticas industriais de desenvolvimento.....	411
5.10. Tributação de serviços e medidas <i>anti-tax avoidance</i> (OCDE/BEPS).....	416
5.11. Subsídios Fiscais em Energia Renovável.....	420
5.12. Conclusões parciais.....	422

### PARTE III ACORDOS DA OMC E CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO: ACUMULAÇÕES, CONFLITOS E RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

6. ACORDOS DA OMC E CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO: ACUMULAÇÕES E CONFLITOS .....	427
6.1. Acordos da OMC como direito internacional público.....	431
6.1.1. Interação de acordos da OMC com outras regras de direito internacional.....	434
6.1.2. Princípios gerais da interpretação de acordos e tratados internacionais .....	439
6.1.2.1. Princípio da boa-fé .....	442
6.1.2.2. Princípio <i>pacta sunt servanda</i> .....	443
6.1.2.3. <i>Expressio unius est exclusio alterius</i> .....	445

6.1.2.4. <i>In dubio mitius</i> .....	446
6.1.2.5. Métodos usuais de interpretação de tratados.....	447
6.2. Convenções de dupla tributação (CDT) .....	448
6.3. Acordo fiscal multilateral (AFM).....	455
6.4. Acordos da OMC e tratados de tributação.....	458
6.5. Discriminação tributária nas CDTs face aos acordos da OMC.....	463
6.5.1. Princípio da não discriminação do art. 24 da CMOCDE.....	467
6.5.2. Origem do artigo 24 da CMOCDE.....	469
6.5.3. Estrutura do artigo 24º CMOCDE.....	471
6.5.3.1. Discriminação indireta (encoberta) .....	473
6.5.3.2. É o mesmo que tratamento da nação mais favorecida (NMF)? .....	474
6.5.3.3. Comparabilidade .....	475
6.5.3.4. O art. 24 da CMOCDE aplica-se a tributos indiretos? .....	475
6.5.4. Combinação com as regras de não discriminação da OMC.....	476
6.6. Cláusulas conflitantes nos acordos da OMC e Tratado de Dupla Tributação .....	481
6.7. Conclusões parciais.....	482
<b>7. RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS NA OMC .....</b>	<b>485</b>
7.1. Resolução de litígios em comércio internacional e tributação.....	488
7.1.1. Procedimento amigável (MAP) nas CDTs .....	493
7.1.1.1. Procedimento amigável unilateral.....	494
7.1.1.2. Procedimento amigável bilateral.....	494
7.1.1.3. Procedimento amigável interpretativo e integrativo...	495
7.1.1.4. Procedimento de arbitragem nas CDTs .....	495
7.1.2. Efeitos da <i>lis pendens</i> e <i>res judicata</i> .....	499
7.1.3. Sobreposição de acordos OMC e CDTs.....	501
7.1.4. Procedimentos para resolver conflitos entre acordos da OMC e CDTs.....	503
7.2. Apreciando a sobreposição de acordos OMC e tratados fiscais .....	508
7.2.1. Conflitos GATT e CDTs.....	509
7.2.2. Conflitos GATS e CDTs .....	513
7.2.2.1. <i>Ratione materiae</i> – o âmbito de um acordo relativo à prevenção da dupla tributação .....	514
7.2.2.2. <i>Ratio temporis</i> – CDT preexistente aquando do Acordo da OMC.....	516
7.2.2.2.1. Cenário 1: CDT pré-1995, sem consenso ....	520

7.2.2.2.2.	Cenário 2: CDT pós-1995, o árbitro entende fora do escopo da CDT .....	520
7.2.2.2.3.	Cenário 3: o escopo não foi delimitado, avanço para o ORL, que declina competência.....	520
7.2.2.2.4.	Cenário 4: o escopo não foi delimitado, avanço para o ORL, aprecia o escopo da CDT .....	520
7.2.2.2.5.	Cenário 5: o escopo não foi delimitado, o ORL recusa definir, reservando para um árbitro .....	521
7.2.2.3.	<i>Ratione personae</i> – CDTs entre membros da OMC .....	522
7.2.3.	Conflito ASCM e CDTs.....	524
7.3.	Competência da OMC para resolver questões fiscais .....	527
7.3.1.	Processos paralelos.....	528
7.3.2.	Participação de terceiros.....	529
7.3.3.	Ausência de especialização tributária na OMC.....	530
7.4.	Conclusões parciais .....	532

### CONTEÚDO EXTRA PROVIEW

#### PARTE IV. OMC E REFORMAS TRIBUTÁRIAS CONTEMPORÂNEAS

#### 8. REFORMAS TRIBUTÁRIAS EM FACE DOS ACORDOS DA OMC

Conclusões

Referências

*Case-Law*

Anexos