

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL: SUBVENÇÕES, SUBSÍDIOS, INCENTIVOS FISCAIS E OS TRATADOS INTERNACIONAIS

André Elali

1. Introdução

Sabe-se que a integração das relações econômicas tem sido induzida pela constante redução de barreiras para o comércio internacional. Com essa nova realidade de quebra de fronteiras, através da aproximação e da coordenação de políticas econômicas, não raras vezes se verifica, por parte de numerosos Estados, a concessão de auxílios, sob diferentes formas jurídicas, à atração de investimentos e para o fomento de determinadas atividades econômicas. Sendo assim, medidas como subvenções, subsídios e incentivos fiscais, financeiros e/ou tributários, são deferidas para tal desiderato, sob o fundamento da promoção do desenvolvimento econômico das nações, com a conseqüente redução dos problemas sociais.

Ocorre que a prática mencionada acaba por criar, no âmbito das relações internacionais, uma disputa entre as nações, através do que se rotulou na doutrina de concorrência fiscal internacional (ou concorrência fiscal prejudicial). Com efeito, a proliferação da concessão de auxílios de Estado que visam à atração de investimentos e ao incremento da competitividade das empresas locais é comum em todo o mundo. Países desenvolvidos, detentores de maior poder político e econômico no âmbito internacional, utilizam-se de diferentes formas de auxílio às suas empresas. Do mesmo modo, países em fase de desenvolvimento e os em estado de subdesenvolvimento, mesmo com dificuldades financeiras, fazem uso de medidas para estimular suas economias, atrair investimentos estrangeiros e aumentar as suas exportações.

Disso decorre o objeto do presente estudo: a disputa de espaço na economia internacional através da concessão de vantagens fiscais

e os efeitos no âmbito das relações entre os países envolvidos no processo de integração econômica.

2. A promoção da ordem econômica e social no contexto constitucional

Toma-se cada vez mais importante a relação entre o direito e a economia.¹ Isso se observa a partir da própria realidade dos Estados contemporâneos que, ao visarem ao desenvolvimento econômico, determinam, no plano constitucional, o modo de ser da economia, sustentando-se, por tal razão, que há uma Constituição Econômica², uma parte da Constituição que trata do fenômeno econômico.³

Assim, não se trata, o Brasil, de um Estado neutro⁴, pois tal organização sociopolítica, ao prestigiar o desenvolvimento econômico, impõe mudanças estruturais, numa escala crescente de valorização dos direitos sociais.⁵ Não obstante seja uma economia baseada no sistema econômico capitalista, precisa se harmonizar com valores sociais, pois o sistema impulsiona o verdadeiro desenvolvimento, isto é, o crescimento econômico com a erradicação da pobreza, com a redução das desigualdades sociais e regionais, com a tutela do consumidor e do meio ambiente, objetivando-se a promoção do bem comum. O desenvolvimento, portanto, não pode ser visto como o bem-estar de alguns grupos, de poucos agentes, mas de toda a estrutura social.

1. COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Laiv and Economics*. 4. ed. The Addison-Wesley series in economics, 2004, p. 2-4.
2. ORTIZ, Gaspar Arinó. *Principios de derecho público económico: modelo de estado, gestión pública, regulación económica*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 175; MOREIRA, Vital. *Economia e Constituição: para o conceito de Constituição Econômica*. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1979. p. 41.
3. TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional económico*. São Paulo: Método, 2003. p. 74.
4. SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 27.
5. BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 45.

É de se questionar, todavia, como deve se dar o papel do Estado⁶ na atual circunstância política, econômica e jurídica: afinal, como deve o Estado atuar para auxiliar na promoção do desenvolvimento econômico? Tem-se, nesse contexto histórico, uma mudança do perfil da grande maioria dos Estados contemporâneos com a crise dos denominados *Welfare States*, não havendo mais espaço para países que pretendam exercer, diretamente, as atividades econômicas, seja pela competitividade dos novos mercados, seja pelas suas próprias limitações financeiras. Na atualidade, resta disseminada a noção de que cabe aos Estados contemporâneos auxiliar os agentes econômicos para que se atinja o equilíbrio das forças do capital e dos valores socialmente relevantes. Sendo assim, o Estado, ao invés de atuar como empresário, a não ser em casos excepcionais, deve fornecer aos agentes econômicos condições favoráveis para a sua atuação no mercado, inclusive no âmbito internacional.

Em consequência, veja-se a evolução da relação entre o Brasil e a economia privada, diminuindo cada vez mais a participação estatal no exercício das atividades econômicas em face da realidade do Estado brasileiro, que chegou ao final do século XX “grande, pesado, ineficiente, com bolsões endêmicos de pobreza e corrupção, resultado do regime militar, que impunha a prática de políticas equivocadas, como a obtenção de empréstimos internacionais para emprestar internamente, a juros baixos, para a burguesia industrial e financeira brasileira”.⁷

Com efeito, o Estado intervém de modo direto ou indireto no processo econômico, referindo-se grande parte da doutrina à intervenção

6. “*At the center of our country’s political life are some basic economic questions: How does the government affect the economy? What should the government do? Why are some economic activities undertaken in the public sector and others in the private? Should government do more than it is doing, or less? Should it change what is doing, and how it is doing?*”. E complementa o ilustre autor: “*To answer these questions, we must begin by understanding what the government does today. How has the government grown over the past fifty years?*” (STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3. ed. Nova Iorque/Londres: W. W. Norton Et Company, 2000. p. 1).
7. BARROSO, Luís Roberto. Apontamentos sobre as agências reguladoras. In: FIGUEIREDO, Marcelo (Org.). *Direito e regulação no Brasil e nos EUA*. São Paulo: Malheiros / FAAP, 2004. p. 89-94.

no e/ou sobre o domínio econômico, expressões utilizadas por Eros Roberto Grau, que sustenta haver três espécies de intervenção: i) por absorção ou participação, quando o Estado exerce diretamente alguma participação nas atividades econômicas; ii) por direção, quando impõe comportamentos; e iii) por indução, quando estimula e/ou desestimula determinados comportamentos, mas não de forma impositiva.⁸ Em verdade, o Estado tanto pode exercer atividades econômicas de modo direto (que hoje, no caso brasileiro, não é a regra, e sim a exceção), como apenas regulá-las (de modo indireto). Ao intervir sobre o domínio econômico, o Estado atua como emanador de normas para ordenar o processo econômico, não para dele participar como um agente econômico qualquer, sendo esta a perspectiva dos Estados contemporâneos, que estão reservando para si o papel de agentes reguladores e para a iniciativa privada o exercício de atividades no domínio econômico.

3. A estadualidade fiscal, fiscalidade e extrafiscalidade

Com a mudança do perfil dos Estados contemporâneos, valoriza-se a tributação, mais do que nunca, como instrumento de manutenção de suas estruturas. Ao não se dedicarem, de forma direta, ao exercício de atividades econômicas, os Estados se mantêm através da imposição de tributos sobre a riqueza dos particulares. Nessa perspectiva, a expressão estadualidade fiscal⁹ resume a atual concepção dos Estados contemporâneos, representando a noção da separação entre Estado e economia privada e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via da tributação.¹⁰

8. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 83 e ss.

9. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 5.

10. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 196.

Ademais, a tributação apresenta-se através de duas facetas: a fiscalidade e a extrafiscalidade.¹¹ Enquanto o primeiro signo diz respeito à arrecadação de recursos financeiros, necessários à manutenção das estruturas estatais, o segundo refere-se à utilização do instrumento tributário para a intervenção estatal, já que o Estado, ao implementar incentivos e/ou agravamentos, pode induzir os atores sociais a exercerem os comportamentos econômicos e sociais mais desejáveis. A distinção, pois, se dá na finalidade, falando-se em extrafiscalidade quando se utiliza a norma tributária que visa à mudança dos comportamentos, ou seja, com finalidade evidentemente reguladora.

Partindo-se da premissa de que o Estado tanto pode impor comportamentos quanto estimulá-los (não sem limites, vale dizer), torna-se possível um entendimento quanto à diferença da intervenção por indução e por direção. Esta pode ser explicada a partir do exemplo concreto do controle de preços, pois a norma de direção vincula a determinada hipótese com único conseqüente. Havendo desrespeito à norma diretiva, deve haver a aplicação de sanções. O agente econômico, portanto, fica obrigado ao comportamento previsto na norma. Já a norma indutora é diversa, sendo verdadeira norma dispositiva, pois o agente não se vê sem alternativas. Ao contrário, como assevera Luís Eduardo Schoueri, “recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador”, assegurando-se ao agente a “possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito”.¹²

É ponto pacífico que os auxílios de Estado são medidas que visam ao melhoramento do sistema econômico, destacando-se os seguintes objetivos das debatidas figuras (subvenções, subsídios, incentivos fiscais, etc.): i) a redução das desigualdades regionais; ii) a promoção do emprego, “particularmente em áreas onde o desemprego é grande ou destinados a certas categorias de trabalhadores”; iii) a

11. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003. pp. 3-36 e 401 e ss.

12. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras...*, p. 87.

captação de investimentos a fim de promover a atividade econômica e empresarial do País; iv) a reestruturação de empresas de base e de determinados setores econômicos considerados prioritários; v) o fomento das exportações.¹³ Da mesma forma, deve o Estado, em nome da harmonia do sistema econômico e fundamentado na livre-iniciativa e na livre concorrência, intervir para corrigir as eventuais distorções na concorrência¹⁴, conforme estabelece expressamente a Constituição.

É comum, tanto no Brasil como no exterior, que se fale numa série de medidas que veiculam vantagens aos agentes econômicos, destacando-se as seguintes: i) subvenções diretas; ii) subsídios; iii) incentivos fiscais; iv) incentivos financeiros e creditícios; v) empréstimos bonificados; vi) garantias; e vii) incentivos tributários (imunidades, isenções, diferimentos, reduções de alíquota e de base de cálculo, anistias, remissões e regimes especiais de tributação).

Ensina Tercio Sampaio Ferraz Jr. que os incentivos fiscais “inserir-se em um contexto de reposicionamento da atuação do Estado perante a ordem econômica”, já que, conforme dispõe o art. 174 da CF, é papel seu o incentivo da atividade econômica.¹⁵ Ainda segundo o eminente professor, a partir de uma nova configuração da relação entre Estado e sociedade, entende-se que os incentivos fiscais são instrumentos veiculados por “normas de estrutura condicional-imperativa”, não sendo constituídos por sanções repressivas. “Ao contrário, os incentivos fiscais surgem como mecanismo que estimula determinados comportamentos”.¹⁶

De uma forma ou de outra, deve-se partir da premissa de que toda e qualquer vantagem tem uma expressão econômica e

13. SANTOS, Antônio Carlos dos. *Op. cit.*, p. 365 e ss.

14. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade empresarial e lei tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 9. w. São Paulo: Dialética, 2005. p. 290.

15. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Crédito-prêmio de IPI e incentivo fiscal setorial: da inaplicabilidade do art. 41 do ADCT da CF/1988. In: VÁRIOS AUTORES. *Crédito-prêmio de IPI*. Estudos e Pareceres III. São Paulo: Manole, 2005. p. 34.

16. *Idem*, p. 36.

financeira. Em conseqüência, haverá sempre uma face das citadas figuras que deverá ser investigada e ponderada: a face da despesa pública. Portanto, as figuras em tela são conversíveis entre si, sendo uma questão secundária as suas formas, já que o que importa é a expressão do benefício tanto para os agentes econômicos como para as finanças públicas. Concorde-se, pois, com a afirmação no sentido de que a “roupagem ‘fiscal’ ou não das medidas é, no plano dos fins, relativamente secundária”¹⁷, sendo o ponto fundamental a identificação da sua expressão econômica e financeira e a sua eficiência.

O professor Régis Fernandes de Oliveira, comentando a confusão terminológica a respeito das figuras ora examinadas, seja na lei, seja na doutrina, ou até mesmo na jurisprudência, aduz que subvenção é “auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais”.¹⁸ Segundo o autor, no Brasil há duas espécies de subvenções, as sociais e as econômicas: as primeiras são deferidas para auxiliar o desenvolvimento de atividades assistenciais e culturais; as segundas, ao seu turno, são concedidas para fomentar atividades econômicas, setores prioritários da economia, etc. Conforme pontifica o mestre, as subvenções econômicas podem ser direcionadas tanto a empresas públicas como a empresas privadas¹⁹, nos termos da Lei nº 4.320/64.²⁰

Por oportuno, ressalte-se que as diferentes figuras relacionadas às ajudas do Estado, dentre as quais as de natureza tributária, não obstante possíveis distinções em suas formas, são consideradas

17. SANTOS, Antônio Carlos dos. *Op. cit.*, p. 506.

18. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 371.

19. *Idem*, p. 372.

20. A Lei nº 4.320/64 veda a concessão de subvenção econômica a empresas com fins lucrativos. Entretanto, o sentido da Lei é impossibilitar o deferimento de subvenção econômica destinada a empresa com fins lucrativos por intermédio de Leis Orçamentárias. Nada impede, por outro lado, que subvenção econômica com tal desiderato seja concedida através de Leis específicas. Nesse diapasão, ver AGUIAR, Afonso Gomes. *Direito financeiro*: Lei nº 4.320 comentada ao alcance de todos. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 232-6.

espécies de subvenções. Isso porque elas impõem, direta ou indiretamente, um ônus ao Estado (com a subvenção direta ou a diminuição da arrecadação tributária), tendo uma expressão financeira que há de ser conciliada com os valores das ordens econômica, financeira e tributária. Destarte, o controle e a fiscalização não são elementos específicos das subvenções diretas, principalmente com a evolução das próprias normas que regulam a matéria, começando-se pela própria Constituição Federal e passando-se pelas Leis Orçamentárias e pela própria Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101, de 04.5.2000). Em outras palavras, receita e despesa são duas facetas de uma mesma questão, impondo-se que haja um controle rigoroso na concessão de qualquer das formas de auxílio estatal, seja porque se está falando de recursos públicos, seja porque não se pode afastar da busca da eficiência econômica que deve gerir as políticas públicas. Como aduz António Carlos dos Santos, “a noção de despesa fiscal evoca, numa perspectiva económico-financeira, a face oculta dos benefícios fiscais.” Disso decorre que numa rápida aproximação, “como refere Sá Gomes, ela pode definir-se como ‘as perdas de ingressos fiscais decorrentes da existência de benefícios fiscais excepcionais, relativos a situações sujeitas a tributação, e que equivalem a subsídios directos em dinheiro’”.²¹

A própria legislação brasileira emprega indistintamente os termos incentivo, estímulo e prêmio. Por isso é que auxílios tributários, benefícios fiscais e despesas fiscais são noções estreitamente ligadas entre si.²² Por tais razões, deve-se classificar os auxílios estatais, independentemente das formas jurídicas, a partir da legitimidade de sua concessão e da eficiência que geram para o sistema econômico, uma vez que não se configurará legítimo e eficiente qualquer tipo de auxílio que viole as normas do sistema jurídico, e, em consequência, que gerará, ao invés de benefícios, maiores problemas à realidade econômica e social e às contas públicas. Legalidade, isonomia, capacidade contributiva, livre-iniciativa, livre

21. SANTOS, António Carlos dos Santos. *Op. cit.*, p. 324.

22. *Idem*, p. 319.

concorrência, proteção do consumidor, dentre outras normas que devem informar tais práticas estatais, são verdadeiras limitações e balizamentos para o Estado.

Em trabalho coordenado pelo professor Antônio Roberto Sampaio Dória, verificou-se a distinção entre as regiões norte e nordeste antes e depois da concessão de incentivos fiscais para as áreas das extintas Sudam e Sudene, hoje ADA e Adene. Nos termos dos levantamentos econômicos do livro em tela, foram notados, dentre outros, os seguintes benefícios nas duas regiões do País: i) criação de uma melhor infra-estrutura econômica; ii) maior aproveitamento racional dos recursos minerais; iii) reestruturação da economia agrícola; iv) racionalização do abastecimento; v) maior industrialização, através da implantação de novos empreendimentos; e vi) aumento das taxas de emprego.²³

Da mesma forma, a importância dos chamados auxílios de Estado constata-se em outros países, inclusive mais desenvolvidos que o Brasil. Note-se, nesse ponto, que na Comunidade Européia nada menos do que 35% das atividades industriais têm alguma forma de auxílio por parte dos Estados, ressaltando-se as atuações da Itália e da Irlanda, cujas práticas incentivadoras às suas indústrias ultrapassam 51% do total de benefícios deferidos.²⁴ A média dos auxílios dos Estados europeus às empresas no mercado é representada pelos seguintes números: i) 526 euros por trabalhador; ii) 2,35% do total das despesas públicas; iii) os países com as economias mais desenvolvidas são os maiores responsáveis pela concessão de auxílios às empresas, enfatizando-se a Alemanha (35%), a Itália (27%), a França (14%) e o Reino Unido (4%).²⁵

Um outro ponto merece ser sucintamente ressaltado: os diferentes Estados da Europa se valem de diferentes formas para auxiliar as atividades econômicas. Veja-se, assim, que Luxemburgo, Espanha,

23. MOURA, Maria Aparecida de Moura; SCLARÂNTOLA, Roselene Lopes; SANTOS, Claid de Lima. Efeitos concretos das isenções na área da SUDENE. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: José Bushatsky, p. 69-95.

24. SANTOS, Antônio Carlos dos. *Op. cit.*, p. 140.

25. *Idem*, p. 141.

Reino Unido, Irlanda e Portugal “têm recorrido sobretudo ao mecanismo das subvenções” diretas, enquanto que Bélgica e Itália têm optado pelos benefícios fiscais. Ao seu turno, Dinamarca e Alemanha valem-se, preponderantemente, dos empréstimos bonificados, e França e Bélgica, e em algumas hipóteses também a Alemanha, utilizam-se do instrumento denominado de garantias.²⁶

No caso dos Estados Unidos, os auxílios estatais às atividades agrícolas passaram de 10,6 bilhões em 2003/2004 para 24 bilhões de dólares em 2004/2005. Em 2005, portanto, os subsídios norte-americanos são o terceiro maior desde 1986, havendo aquele Estado destinado os maiores auxílios aos seguintes produtos: i) algodão (os subsídios passaram de 1,4 bilhão para 4,8 bilhões de dólares); ii) milho (da mesma forma, houve um aumento de 2,3 para 7,5 bilhões); iii) soja (cujos subsídios passaram de 610 milhões para 1,5 bilhão de dólares).²⁷ Interessante é que se registre, também, que os maiores gastos dos Estados Unidos com subsídios se deram, em ordem decrescente, nos anos fiscais de 2000, 2005, 2006, 1986 e 1993. As explicações são fundamentadas na competitividade dos produtos daquele país no cenário internacional, ou seja, “quanto mais caem os preços, maiores são os subsídios recebidos pelos produtores”.²⁸ Por isso mesmo é que o tema tem suscitado numerosos debates críticos, especialmente porque estudos demonstram que os beneficiários em regra formam um pequeno grupo, se comparados aos contribuintes de tributos e aos consumidores nos EUA.²⁹

26. *Idem*, p. 142.

27. INSTITUTE FOR INTERNATIONAL TRADE NEGOTIATIONS. *Gastos com subsídios agrícolas nos EUA*. Disponível em: http://www.iconebrasil.org.br/Estatisticas/EUA_gas-tos_subsidios-site.pdf. Acesso em: 27.9.2006.

28. *Idem, ibidem*.

29. Nesse sentido, critica Brian J. Finegan o atual quadro norte-americano: “*Subsidy beneficiaries are usually a relatively small group compared to the number of taxpayers or consumers who are footing the bill for the subsidy. [...] when you are paying a little for each of the hundreds of federal subsidies now in existence, the size of your total bill is a major issue*” (*The Federal Subsidy Beast: the rise of a supreme power in a once great democracy*. Sun Valley: Alary Press, 2000. p. 31 e ss).

4. A concorrência fiscal internacional

Com a evolução das relações internacionais, depreende-se que são impostas limitações ao antigo poder absoluto dos Estados, inclusive no que se refere às práticas incentivadoras das atividades econômicas. Os tratados firmados em nível internacional, como fontes do direito supranacional, orientam e vinculam as políticas de seus signatários. Tratados que visam à abertura do mercado internacional, com a regulação da tributação, das barreiras tarifárias e elementos afins, passam a constituir a base do planejamento das práticas dos Estados. Coloca-se em questionamento, então, a própria forma de atuação do Estado para a promoção do desenvolvimento de sua economia, já que as práticas de outorga de vantagens fiscais podem ser contrárias às normas de direito internacional, causando a imposição de medidas compensatórias pelos países prejudicados (medidas de proteção pela prática do abuso do poder econômico no cenário internacional - matéria típica do direito de defesa comercial).

Sabe-se que os órgãos internacionais têm como finalidade servir de foro para a tomada de decisões gerais, podendo os tratados ser bilaterais, como aqueles que dispõem sobre a dupla tributação da renda, ou multilaterais, a teor do GATT - General Agreement on Tariffs and Trade, sucedido pela atual OMC - Organização Mundial do Comércio, que, como entidade internacional específica, serve para centralizar as negociações para a implementação do comércio internacional, dispondo das barreiras fiscais, tarifárias, métodos de administração e operação multilaterais. Surgem, pois, algumas figuras do direito tributário e do direito financeiro que podem violar os mencionados acordos internacionais, acarretando na adoção de medidas compensatórias contra os produtos objeto das ajudas de Estado: os auxílios acionáveis e os condenáveis.

Conforme aponta em recente monografia apresentada junto à Universidade do Porto, Elisabete da Costa lembra que o fenômeno da concorrência fiscal internacional, não obstante antigo, é objeto

de um debate técnico, científico e político apenas mais recentemente.³⁰ Para ela:

[...] a concorrência fiscal dá-se quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afecta o sistema fiscal de uma segunda entidade governamental, usualmente através de um efeito nas receitas fiscais desta última realidade. A concorrência será, pois, entre sistemas fiscais distintos de governos distintos. É, sobretudo, um fenómeno inerente à coexistência de múltiplos sistemas fiscais autónomos. A concorrência fiscal internacional resulta do facto de os Estados passarem a considerar nas suas decisões a necessidade de adequar os impostos ao bem-estar social, ao investimento e ao progresso científico, visando atrair investimentos ou, pelo menos, não os deslocar. Concorrência que, se em alguns casos é prejudicial, em outros leva a uma racionalização dos sistemas fiscais por imitação, com resultados benéficos.³¹

Argumenta Elisabete da Costa, também, que em algumas hipóteses a concorrência fiscal pode ter vantagens, uma vez que, dentro de certos limites, poderá pressionar os Estados a melhor gerirem seus tributos, impedindo, da mesma forma, que os níveis de fiscalidade assumam patamares negativos para as atividades econômicas, melhorando os fatores de competitividade empresarial. Para ela, são “os países de alta tributação aqueles que poderão ser afectados com a concorrência fiscal”.³²

A propósito do assunto, destaca José Casalta Nabais que, durante muito tempo, a concorrência fiscal internacional foi entendida como benéfica, a partir do modelo elaborado por Charles Tibeout, em 1956.³³ Expõe o professor de Coimbra que:

30. COSTA, Elisabete Marisa Pinto da. *Concorrência fiscal internacional: um desafio à escala mundial*. 2004/2005. Tese (Pós-graduação em direito fiscal), Faculdade de Direito da Universidade do Porto, p. 8.

31. *Idem*, p. 8-11.

32. *Idem*, p. 12.

33. NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. In: *Estudos de direito fiscal: por um Estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 203. Refere-se o professor português

[...] a concorrência fiscal entre sistemas fiscais num espaço de liberdade em movimentação dos factores de produção conduz a resultados eficientes, na medida em que aos diferentes níveis de fiscalidade correspondam necessariamente níveis diversos de fornecimento de bens e serviços públicos financiados pelo sistema fiscal. As pessoas e as empresas seriam assim livres de se fixar ou estabelecer nos territórios em que obtivessem um melhor equilíbrio entre os encargos fiscais que suportam e a despesa pública correspondente às suas preferências. Ou, por outras palavras, as pessoas e as empresas seriam livres de, “votando com os pés”, deslocarem-se dos territórios em que o referido equilíbrio lhes fosse menos vantajoso para aqueles em que esse equilíbrio lhes fosse mais favorável.³⁴

Posteriormente à tese de Tibeout, surgiram várias críticas, a maioria delas baseando-se nos seguintes fundamentos: i) a eventual necessidade de se respeitar a função redistributiva dos tributos; ii) a evidente crise que se alcançaria com a concessão de auxílios irrestritos e o conseqüente aumento da despesa pública, falando-se, por isso mesmo, em “subtributação”, já que, como aponta Nabais, os Estados, “preocupados com a atracção do investimento externo, são forçados a níveis de despesa e de impostos abaixo do que seria desejável, nomeadamente para a manutenção de um estado social ainda que emagrecido”; iii) o modelo desconsideraria, completamente, a diferente mobilidade dos factores de produção, deslocando-se a “tributação do capital para o trabalho e, dentro deste, da tributação do rendimento do trabalho mais qualificado (e por conseguinte mais nômade) para a tributação do trabalho menos qualificado (e por conseguinte mais sedentário)”.³⁵

Com base em tais pontos, a doutrina majoritária vem entendendo que a concorrência fiscal internacional - também designada como concorrência fiscal prejudicial - é um fenómeno prejudicial, quando ausentes critérios de legitimação e de eficiência económica,

ao seguinte trabalho de Charles Tibeout: *A Pure Theory of Local Expenditures*, *Journal of Political Economy*, p. 64, 1956.

34. *Idem*, p. 204.

35. *Idem*, p. 205.

pois acaba por impor um alto ônus aos Estados que conferem auxílios, além de manipular o processo econômico.³⁶ Aliás, essa nova preocupação mundial, com vistas à necessidade de integração dos mercados, levou o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico) a aprovar, em 09.4.1998, o relatório “Concorrência fiscal prejudicial: um problema mundial”, que teve como objeto examinar os regimes fiscais preferenciais “potencialmente prejudiciais dos países membros e, bem assim, os países que, de acordo com os critérios definidos no relatório, configurem paraísos fiscais”.³⁷ Também coube ao relatório da OCDE definir metas e recomendações dirigidas contra as chamadas práticas fiscais prejudiciais, fixando “um calendário para os países membros identificarem, declararem e suprimirem as características prejudiciais dos seus regimes preferenciais”.³⁸

Em 2000, através do relatório “Para uma cooperação fiscal global”, a mesma Comissão da OCDE definiu mecanismos para integrar as práticas dos países membros, a fim de aprofundar o “diálogo com os países que se apresentam cooperativos na eliminação das práticas fiscais prejudiciais, seja de participação”³⁹ até mesmo dos países não membros da entidade, que é o caso do Brasil. Mais adiante, a prática de condenação dos regimes preferenciais de tributação, nestes abrangidas as mais variadas formas de auxílios fiscais, passou a ser mais efetiva a partir de 2001, com o advento da nova administração norte-americana.

Cite-se, nesse desiderato, o Código de Conduta da União Européia, um instrumento de natureza política (ou compromisso entre nações) que também visa a evitar a chamada concorrência fiscal prejudicial, impondo aos Estados os seguintes compromissos: i) a prestação de informações recíprocas sobre as práticas vigentes e futuras de concessão de auxílios estatais; e ii) a adoção de duas espécies de

36. ANDRADE, F. Rocha. Concorrência fiscal e concorrência fiscal internacional na tributação directa do capital. *Boletim de Ciências Econômicas*, XLIV, 2001, p. 209 e ss. *Apud* NABAIS, José Casalta. *A soberania fiscal...*, p. 205, nota 47.

37. NABAIS, José Casalta Nabais. *A soberania fiscal...*, p. 205.

38. *Idem*, p. 206.

39. *Idem*, p. 207.

intervenção quanto às medidas prejudiciais - a suspensão (*stands-till*), através da não-introdução de novas medidas prejudiciais, e a extinção das medidas prejudiciais existentes (*roll over*).

Conforme registra Elisabete da Costa, a idéia de regulação internacional da concorrência fiscal fundamenta-se na manutenção de uma concorrência empresarial legítima e na impossibilidade de se colocar em risco as funções sociais dos Estados. Questiona-se, todavia, sobre que organismos podem efetivamente regular tal fenômeno. A resposta, para a autora, é que, em teoria, apenas a Organização das Nações Unidas (ONU) é que poderia prestar-se para tal objetivo, único organismo com competência mundial. Mas, no plano regional, já existem, conforme o próprio registro acima, as Comissões da OCDE e da União Européia. Daí porque se apresenta razoável a ponderação de Costa, para quem “o combate só terá êxito se os Estados não membros no caso da OCDE e os territórios associados ou dependentes dos Estados-membros, no caso da União, aderirem àquelas iniciativas”⁴⁰, lembrando-se que há mais de 500 regimes preferenciais e/ou paraísos fiscais em todo o mundo.

De acordo com o denominado ASMC (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias), quaisquer contribuições financeiras de um governo e/ou de entidades públicas para a concessão de vantagens a uma determinada empresa, grupo empresarial e/ou até a um ramo específico da indústria (produção) consistem subsídios, representados por determinada vantagem (*benefit*) que inexistiria naturalmente no exercício da atividade econômica.

Os subsídios, não obstante possam se apresentar através dos incentivos fiscais, que estão inseridos no âmbito do direito tributário, podem também existir em outros casos estranhos à área mencionada, como a concessão de vantagens financeiras, por empréstimos subsidiados (juros abaixo das taxas de mercado), ou através de doações, aportes de capital, fornecimentos diretos e/ou indiretos de bens e serviços.

A prática dos subsídios específicos, no âmbito das relações internacionais, é vedada pela OMC, e a sua violação acarreta a

40. COSTA, Elisabete Mansa Pinto da. *Op. cit.*, p. 17.

instauração de um processo internacional e a imposição, pelos países prejudicados, de medidas compensatórias, de defesa comercial, que visam equilibrar a relação de concorrência entre os países envolvidos. O Brasil, no âmbito internacional, tanto impôs medidas compensatórias - por exemplo, no caso dos subsídios do Canadá às aeronaves (Technology Partnership Canada) - como se sujeitou a elas - no caso do PROEX (taxas de juros que eram subsidiadas e que foram substituídas por um índice internacional), por força de decisão do Órgão de Solução de Controvérsias da OMC.⁴¹

Desse modo, o Brasil, ao fazer parte de um acordo internacional, *in casu* da OMC, abre mão de parte de seu poder político interno, tendo que se sujeitar às determinações multilaterais, entre elas as que impedem a concessão de incentivos fiscais e subsídios condenáveis para a formação do livre-comércio mundial, não sujeita a influências dos Estados-membros. Nesse ponto, merece destaque a classificação dos subsídios em aqueles proibidos, acionáveis/recorríveis e não-acionáveis/não-recorríveis. Os primeiros são vedados e devem ser suspensos; os segundos para serem suspensos ou objeto de medidas compensatórias requerem a prova, pelos países prejudicados, do dano causado; e os últimos são admissíveis para a implementação de melhores condições à própria integração econômica e a promoção do crescimento no âmbito internacional.⁴²

Sobre isso, note-se que somente os subsídios específicos estão submetidos à disciplina da OMC, sendo considerados condenáveis, já que somente eles acarretam distorções no mercado a partir das determinações dos acordos. O subsídio é considerado específico

41. PEREIRA, Ana Cristina Paulo (Org.). *Direito internacional do comércio: mecanismo de solução de controvérsias e casos concretos na OMC*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

42. São os subsídios não específicos ou aqueles previstos em três hipóteses: i) os que se destinam a cobrir uma parte dos custos de atividade de pesquisa e desenvolvimento pré-competitivo; ii) os que objetivam a redução das desigualdades entre as regiões; iii) os que visam à adaptação das empresas, especialmente industriais, às exigências de proteção do meio ambiente. Sobre o assunto, em especial: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e cooperação internacional. Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética/IBDP, n. 18, 2004, p. 52 e ss.

quando é restrito a uma empresa ou a um grupo de empresas e/ou a um setor ou grupo específico de setores, e/ou, ainda, quando é deferido apenas a empresas de determinada região. Isto é, não se admite, no cenário internacional, a discriminação.

Por oportuno, comente-se que as medidas de defesa comercial constituem mecanismos jurídicos usados pelos Estados para a proteção de suas empresas e atividades econômicas, tendo em vista os danos causados por práticas desleais no comércio internacional. Constituem exceções às regras do Sistema Multilateral de Comércio, que objetivam implementar a integração do comércio internacional.⁴³ Destaque-se, finalmente, que as citadas medidas de defesa comercial não podem ser impostas em casos de inexistirem práticas desleais de comércio ou, utilizando-se de outro signo, ilegítimas, como o *dumping* e os auxílios fiscais contrários aos tratados internacionais.

No caso do Brasil, atendendo às disposições dos tratados internacionais, especialmente os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, foram editadas várias normas à regulação de tais elementos, conforme o próprio Decreto nº 1.355, de 30.12.1994.

O início da regulamentação internacional, no que se refere às práticas desleais do comércio, deu-se através da Convenção de Paris, em 1883, posteriormente revisada em Estocolmo, no ano de 1967. Com a crescente evolução da industrialização e do comércio internacional, o assunto foi ganhando maior importância, até que se observou, a partir de 1987, a imposição de medidas compensatórias por parte de alguns Estados, como os Estados Unidos, interessados em proteger as suas empresas.⁴⁴ Em 1970, o Relatório do Secretário do Tesouro daquele país, Alexander Hamilton, veiculou as teses protecionistas através de um programa para promover as indústrias locais. Depois, ainda nos Estados Unidos, viu-se a edição de uma

43. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Práticas desleais no comércio internacional: defesa comercial*. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 103.

44. JACKSON, John H. *The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations*. 2. ed. Massachusetts: MIT Press, 1999. p. 286 e ss.

série de normas atinentes às práticas de protecionismo econômico, destacando-se o Trade Act, de 1974, que determinava, em seu art. 21, que poderiam ser “aplicadas restrições toda vez que o volume das importações crescer de maneira significativa”.⁴⁵

Em 1947, foi celebrado o GATT, que fez expressa referência à contenção dos auxílios às exportações, compromissos que foram ratificados em 1979, através da Rodada Tóquio, extensivamente revisada, finalmente, na chamada Rodada Uruguai, na qual se definiu o conceito de subsídios e de subsídios específicos, instituiu-se o procedimento de investigação das práticas ilegítimas do comércio internacional e também se implementou o comitê competente para tratar do tema.⁴⁶

A partir dos anos 1970, ressurgiram as práticas protecionistas, levando os organismos internacionais que objetivam o chamado livre-cambismo a estabelecer mecanismos de repressão às práticas danosas à integração global do comércio. Surgiu, então, inspirada na legislação norte-americana de defesa comercial, obviamente pela sua maior influência perante a OMC, o denominado ASMC, tratado que significou um avanço na regulamentação internacional dos subsídios e das demais figuras na esfera multilateral do comércio, comparando-se com o sistema anterior, do GATT.

Há, no entanto, alguns problemas de ordem prática, a saber: i) a inexistência de uma definição objetiva do limite que faz um auxílio estatal ser considerado ilegítimo; ii) as dúvidas em torno dos prazos para a implementação dos chamados painéis; iii) a distinção entre os níveis de desenvolvimento dos países membros da OMC, já que o OSC é considerado uma entidade que “tem como principal usuário o primeiro mundo”⁴⁷, falando-se, com razão, numa “desvantagem razoável quando um país desenvolvido aplica medidas

45. AZUÁ, Daniel E. Real de. *O neoprotecionismo e o comércio exterior*. São Paulo: Aduanas, 1986. p. 107.

46. BLIACHERIENE, Ana Carla. Subsídios: efeitos, contramedidas e regulamentação - uma análise das normas nacionais e das normas da OMC. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 289.

47. *Idem*, p. 319-20.

retaliatórias ou medidas compensatórias contra um país menos desenvolvido”, da mesma forma que é evidente a maior “ineficácia do meio de repressão” quando promovido por um Estado menos desenvolvido. Dos problemas que se verificam, destacam-se as diferentes conseqüências da celebração do tratado para os países com graus desnivelados de desenvolvimento, uma das preocupações com o estudo que se pretende desenvolver.

De modo geral, o que se condena, no âmbito da integração internacional, é a manipulação do processo econômico, ou seja, as práticas desleais ou ilegítimas, que vinculam, por exemplo, as subvenções, como gênero dos auxílios até agora comentados, a grupos de empresas, setores específicos ou a resultados em atividades econômicas, principalmente quando houver discriminação de atividades e produtos estrangeiros.

No direito internacional, a não-discriminação é expressão ligada à isonomia, vinculando o tratamento igual dos Estados a situações semelhantes, independentemente da origem e/ou do destino dos produtos e é concebida como uma cláusula geral de todos os tratados internacionais. O problema é justamente a aplicação da discriminação por diferentes Estados: os desenvolvidos, com maior domínio no âmbito da economia internacional, e os em desenvolvimento ou subdesenvolvidos, com menor ou nenhum.