

A INCOMPATIBILIDADE DO REGIME DE TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL COM OS TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL

Marcelo Pereira Cruvinel*

RESUMO:

O Brasil tem utilizado um mesmo modelo na celebração dos tratados e que é desenvolvido pela OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico). Para adentrarmos na Convenção Modelo da OCDE é explicado que esta organização é um fórum onde governantes de várias democracias atuam em conjunto para poder trabalhar nos aspectos desafiadores da globalização, colaborando a OCDE com os governos quanto às suas preocupações e desafios, especialmente quanto à economia da informação e governança corporativa. Alguns aspectos devem ser considerados para uma análise mais específica quanto aos limites de aplicação e de não discriminação, buscando a não bitributação de rendas no Brasil. Em espécie, deve-se definir quanto à aplicação do disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional em relação ao *treaty override*, ou seja, se é autorizado que as normas previstas em acordos internacionais possam ser revogadas por leis ordinárias internas, ou ainda se as normas posteriores deverão observar o disposto pelos tratados celebrados pelo Brasil. É preciso salientar que não há equiparação entre pessoas jurídicas residentes e não residentes quando se observa a capacidade contributiva sob os contornos tributários. A legislação considera apenas parte dos rendimentos dos não residentes tributável, enquanto que suas despesas deverão ser consideradas no país de residência. Recentemente os debates sobre a transparência fiscal internacional e a sua harmonização com os tratados sobre a bitributação tem chamado o interesse da jurisprudência e da doutrina estrangeira. A causa de tal interesse ocorre porque as legislações que tratavam do tema eram poucas, excepcionais e visavam alcançar Estados que aplicavam baixa tributação nas controladas que ali ficavam domiciliadas, além de que estes mesmos Estados geralmente não se propunham a celebrar tratados dessa natureza. Atualmente estas discussões foram recepcionadas também em nações cujos regimes de fiscalização privilegiados ou preferenciais também adotam tributação normal e que são signatários de um grande número de tratados.

Palavras-Chave: Bitributação. Tratado. Convenção. Competência

* Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Possui especialização em Gestão Judiciária pela UNB (2009). Pós-graduando em Direito Administrativo pela Universidade Cândido Mendes/RJ. É professor de Direito Administrativo, Constitucional e Tributário da UNIPLAN e professor para concursos públicos. Possui aperfeiçoamento em Teologia.

ABSTRACT:

Brazil has used the same model in the conclusion of treaties and is developed by the OECD (Organization for Economic Cooperation and Development). To move forward in the OECD Model Convention is explained that this organization is a forum where leaders of various democracies work together to make working on challenging aspects of globalization, the OECD collaborating with governments about their concerns and challenges, especially on the economy information and corporate governance. Some aspects should be considered for a more specific analysis of the limits of application and non-discrimination, trying not to double taxation of income in Brazil. In kind, should be defined as the application of art. 98 of the Internal Revenue Code in relation to treaty override, if it is agreed that the standards laid down in international agreements may be revoked by internal statutes, or if the subsequent laws should comply with the provisions in the treaties signed by Brazil. It should be noted that there is no equivalence between legal residents and nonresidents when observing the ability to pay tax on the contours. The law considers only part of the taxable income of non-residents, while its expenditure should be considered in the country of residence. Recently the debate on fiscal transparency and harmonization with international treaties on double taxation has drawn the interest of foreign case law and doctrine. The cause of such interest is because the laws that dealt with this subject were few, and were designed to achieve exceptional States that applied in low-tax subsidiaries that were resident there, and that these same states generally are not proposed to enter into treaties of this nature. Currently these discussions were received also in nations whose regimes for monitoring privileged or preferential taxation also adopt normal and which are signatories to a large number of treaties.

Keywords: Double Taxation. Treated. Convention. Competence

SUMÁRIO

1. Introdução
2. O art. 7º da Convenção Modelo da OCDE e a sua incompatibilidade com a Lei Brasileira.
3. Considerações a respeito do Art. 98 do Código Tributário Nacional e o *treaty override*.
4. O Princípio da não discriminação: espécie de alcance para se evitar a bitributação.
5. A compatibilização dos tratados na normatização internacional.
6. Conclusões.
7. Referências Bibliográficas.

1. Introdução

Visando se adequar aos padrões tributários internacionais, o sistema tributário brasileiro vem sistematicamente buscando atrair o capital estrangeiro através de direcionamentos técnicos e legislativos para alcançar cada vez mais o capital externo.

Nas últimas décadas do século XX o desenvolvimento das economias nacionais teve nas relações de comércio internacional um papel de destaque. Países em desenvolvimento, como o Brasil, tiveram nas corporações que estão neles sediadas uma elevada expansão comercial.

Devido à competição internacional o Estado tem de ser tornar flexível e a sua soberania tem deixado de ser muitas vezes absoluta. A celebração de acordos de interesse de vários Estados tem dado causa a esta sensação de que a soberania tem valor relativo, com reflexos na Constituição Federal e nas normas infraconstitucionais. Seguindo este diapasão, discorre Marco Aurélio Pereira Valadão:

(...) a globalização, em sua forma mais recente, vem impondo a todos os países do mundo, e em especial aos países em desenvolvimento, novos desafios de adaptação/evolução, daí a necessidade da modernização de estruturas, o que inclui a regulação e fiscalização dos agentes econômicos e também modificação das estruturas tributárias – instrumento estatal da captação de recursos e de intervenção no domínio econômico.¹

As empresas se inquietam ante a possibilidade da ocorrência da pluritributação dos lucros e das rendas. Mesmo os Estados mais preparados abordam o tributo de forma impositiva e que, apesar do destaque mundial, ainda é e continuará sendo por muito tempo como uma questão de direito interno.

O Brasil é signatário de vários acordos internacionais, visando combater a evasão fiscal e a bitributação da renda relativa ao capital, além de buscar, como os outros Estados, evitar o desgaste da base tributária e a inconstância do fluxo de capitais causada pela competição tributária internacional.² A legislação interna muitas vezes não consegue, por si só, servir de base jurídica para combater a bitributação, encontrando harmonização tributária através apenas dos tratados.

A renda mundial, para ser tributada, utiliza como base a territorialidade como critério, originando a partir deste ponto a bitributação da renda internacional.

Com a intenção de sujeitar a incidência do imposto sobre o capital ou a renda, os Estados acabam concluindo acordos internacionais pois muitas vezes as medidas internas, por melhor que sejam, apenas minoram os efeitos da bitributação.

¹VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Uma visão ampliada dos efeitos da globalização no sistema tributário brasileiro**. In: PANZARIN FILHO, Clóvis; TONANI, Fernando; BEHRNDT, Marco Antonio; RIBEIRO, Ricardo Pereira; VASCONCELOS, Roberto França de. (Org.). *Revista de Direito Internacional Tributário*. São Paulo - SP: Quartier Latin, 2009, v. 11, p. 131-169

²CHRISTENSEN, John; KAPOOR, Sony. **Tax Avoidance, Tax Competition and Globalization: making tax justice a focus for global activism**. *Accountancy Business and the Public Interest*. v. 3, nº 2, 2004, p-1-16.

Primeiramente, vale destacar que no Brasil o surgimento da tributação da renda ocorreu para as situações de pagamento sobre residentes fora do Brasil, conforme Decreto nº 17.390/26. Conforme Aliomar Baleeiro, o surgimento do Imposto de Renda ocorreu

...por razões de praticidade ou pelas limitações territoriais da lei brasileira, como incidência única e exclusiva, cabendo às fontes pagadoras reter e recolher o tributo à repartição competente.³

O art. 45 do Código Tributário Nacional determina que

a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Aliomar Baleeiro também leciona sobre o tópico, *in verbis*:

Por simples facilidade ou comodidade de arrecadação e controle, a lei poderá determinar que a fonte pagadora da renda ou dos proventos assumam a posição de responsável pelo tributo, calculando-o, descontando-o do pagamento ao titular, e recolhendo-o, nos prazos, à repartição arrecadadora. É a técnica da retenção ou desconto na fonte (*stoppage at source*; *pay as ou GO*, ou *pay as you earn*) que imprime eficiência maior à máquina de arrecadação do imposto sobre a renda, já porque previne a sonegação ou a displicência do titular dos créditos, já porque funciona com mais rapidez, comodidade, simplicidade e economia.⁴

Em relação ao imposto de renda de pessoas jurídicas a Lei 9.249/95, de 26 de dezembro de 1995 suprimiu o princípio de territorialidade sancionando em sua substituição o princípio da universalidade, tecendo no *caput* do seu art. 25 que

os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados da determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

A grande maioria dos países desenvolvidos tem utilizado com finalidade teleológica este sistema, direcionando que deveria ser tributada no Estado de domicílio toda a renda da pessoa jurídica, implicando a renda externa obtida através de subsidiárias ou filiais, decorrente de atividade jurídica ou funcional. Quanto às subsidiárias que tenham personalidade jurídica própria, o princípio da universalidade aponta para a tributação dos dividendos ali distribuídos, que é renda existente da sociedade controladora, mas não para a tributação dos lucros retidos ou acumulados na subsidiária, pois são renda desta e que não é disponível para a controladora.

³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 314.

⁴ Idem, p. 313.

A expressão “lucros” indica a atividade indireta exercida através de controladas, coligadas, filiais ou sucursais no exterior, ao passo que o termo “rendimentos e ganhos de capital” aplica-se à atividade direta no exterior.

Depreende-se do *caput* do art. 25 que os ganhos de capital e rendimentos imputáveis a atividades exercidas diretamente no exterior passaram a ser tributáveis, desde que no âmbito de uma atividade funcional (quando o próprio objeto social é explorado) ou de uma atividade jurídica (dividendos, juros, *royalties*) pagos por sociedades imputáveis a fontes localizadas no exterior. Quando destituídas de personalidade jurídica, os lucros das sucursais e filiais estrangeiras são incorporadas diretamente ao lucro líquido da matriz.

Neste artigo iremos tratar, ainda que de forma sucinta, sobre aspectos da incompatibilidade da norma brasileira com a Convenção Modelo da OCDE, em especial o seu art. 7º; considerações a respeito do art. 98 do Código Tributário Nacional e o *treaty override*; o princípio da não discriminação para se evitar a bitributação e a compatibilização dos tratados na normatização internacional.

2. O art. 7º da Convenção Modelo da OCDE e a sua incompatibilidade com a Lei Brasileira

Os Estados adotam medidas para combater a evasão fiscal internacional e a bitributação da renda das empresas, dentre elas o *tax credit* (aplicação do método da imputação), dedução na base de cálculo dos valores pagos a título de tributos no exterior, concessão de isenções e redução da alíquota.

A alteração da legislação do imposto de renda das pessoas físicas jurídicas, disposta na Lei 9.249/95, veio para nortear a transparência fiscal internacional. Porém, a mesma tem incompatibilidade em relação aos tratados celebrados pelo Brasil que tratam da bitributação.

Para desviar a bitributação na celebração de tratados internacionais, o Brasil tem utilizado um mesmo modelo na celebração destes tratados, desenvolvido pela OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

Par a adentrarmos na Convenção Modelo da OCDE cumpre explicar que esta organização é um fórum onde governantes de várias democracias atuam em conjunto para poder trabalhar nos aspectos desafiadores da globalização, colaborando a OCDE com os governos quanto às suas preocupações e desafios, especialmente quanto à economia da informação e governança corporativa.⁵

⁵ Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico Estudos econômicos da OCDE: Brasil 2005 / OCDE. - Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005. Disponível em: www.mte.gov.br/observatorio/completo_OCDE.pdf. Acesso em 28/10/2011.

Assim dispõe o § 1º, art. 7º do modelo da OCDE:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

Sobre o termo “estabelecimento permanente” tem-se no § 1º do art. 5º da Convenção Modelo da OCDE que trata-se de “uma instalação fixa onde a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”, indicando assim qualquer direção de endereço que aponte sucursais ou filiais que não tenham personalidade jurídica própria através, por exemplo, de uma fábrica ou um escritório.

Diante deste contexto, podemos proceder, como exemplo, algumas ilações sobre uma empresa brasileira que tenha uma controlada ou uma filial na Espanha:

I. O Brasil pode tributar os lucros da filial na Espanha por esta compor um estabelecimento permanente no exterior;

II. A Espanha pode tributar os lucros da filial apenas se forem aplicáveis a este estabelecimento;

III. A Espanha tem competência exclusiva para poder tributar os lucros recebidos na Espanha pela controlada, pois a mesma é empresa espanhola;

IV. Não pode o Brasil tributar os lucros auferidos na Espanha pela controlada, pois o Brasil só pode tributar estabelecimentos que sejam permanentes no exterior, não podendo em relação às entidades com personalidade jurídica própria que exista em outro país; e

V. O Brasil pode tributar os dividendos ou participações recebidos na Espanha pela controlada.

Sobre o tópico em comento acompanha também o art. 5º, § 6º do tratado, onde

o fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado, quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo, não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Uma sociedade que tem domicílio na Espanha e que é controlada por empresa brasileira é considerada empresa espanhola e, por isto, só pode ser

tributada pela Espanha, sendo considerada “empresa no Estado de residência.”⁶ Encontramos no art. 3º, § 1º, alínea “f”, de forma conceitual a explicação do termo “empresa de um Estado Contratante” como empresa onde um residente de um Estado Contratante faz sua exploração, ao passo que “empresa de outro Estado Contratante” é a empresa onde um residente de um outro Estado Contratante procede a sua exploração.

O país onde a sociedade controlada domiciliada está controlada tem o amparo do art. 7º, § 1º, que dispõe na sua primeira parte que “só podem ser tributados”, ou seja, é uma norma de reconhecimento de competência exclusiva.⁷ Entretanto, seguindo neste mesmo dispositivo a orientação abrangida é de competência cumulativa caso trate de estabelecimento permanente e não de pessoa jurídica permanente.

O Art. 7º dos tratados, onde consta a cláusula de competência exclusiva, é o centro orientador dos tratados contra a bitributação. Sem esta cláusula ocorreria uma guerra fiscal entre os Estados e a riqueza tributável de cada um seria objeto de aspirações fiscais de forma cumulativa, invadindo a soberania estrangeira. Seria o caso se a China pudesse tributar naquele país os lucros provenientes das subsidiárias brasileiras, e as controladas do Brasil na Áustria pudessem ser tributados pelo primeiro.

Tais relações entre os países foram consagradas na Europa por influência das normas alemãs na primeira metade do século XX, fazendo surgir a “teoria do órgão”, onde o nascimento de sociedades, tendo por base uma relação de domínio e controle, operando de forma unificada através da controladora as perdas e ganhos do grupo.⁸

Ocorreu assim o surgimento de uma pluritributação dos mesmos lucros, pois o alcance internacional desta doutrina alienaria para o Estado da sociedade controladora o poder de tributar que estava no Estado de localização da empresa controlada.

Ato contínuo, como alguns Estados tinham a intenção de tributar de forma autônoma as subsidiárias por desejarem manter a sua individualidade jurídica, fizeram com que fosse reconhecida a competência exclusiva do Estado onde estas estavam localizadas, criando uma “cláusula anti-órgão” no Modelo Bilateral de Convenção Tributária da Liga das Nações de 1946, onde estava disposto que uma companhia de domicílio fiscal em um Estado Contratante, e que seus lucros não fossem distribuídos, não estariam submetidos a nenhum imposto no outro Estado Contratante pelo simples fato dos lucros não distribuídos representarem, total ou parcialmente, rendimento derivado do território do outro Estado.

Assim, a cláusula de competência exclusiva tem por objeto a imposição, no tema de subsidiária de controladas em geral, do princípio da separação sobre a teoria do órgão, e visa inibir que sejam tomadas em consideração, por qualquer feição legislativa ou técnica, pelos Estados de domicílio das controladoras, o

⁶ VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. The Hague: Kluwer Law International, 1997, p. 184.

⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 673

⁸ BÜHLER, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1968, p. 133 ss.

lucro das controladas estrangeiras ou coligadas tendo como base de cálculo dos seus próprios tributos incidentes sobre as sociedades controladoras.

O mecanismo de supressão da bitributação, em relação aos lucros distribuídos quando a tributação ocorre no momento do fato gerador da própria distribuição, pode acarretar em uma desinteligência dos tratados. Esta situação ocorre se observarmos apenas o art. 10 combinado com o art. 23, pois assim não se pode prever que a tributação ocorra antes da distribuição efetiva pela pessoa jurídica estrangeira, no momento de mensurar seus lucros não distribuídos, ficando assim na discricionariedade das leis internas de cada Estado.

No caso de a personalidade jurídica das subsidiárias ser desprezada, dando a elas o mesmo tratamento fiscal que é dado aos estabelecimentos permanentes (sucursais ou filiais) e desaplicar a regra de competência tributária exclusiva, ocorreria uma violação ao conceito de pessoa explicitado no art. 3º.⁹ Estando de acordo com a definição do artigo em comento, quando um Estado estrangeiro outorgar personalidade jurídica a uma subsidiária constituída em seu território, o Estado onde se encontra a empresa controladora não pode desconsiderar esta mesma personalidade jurídica.¹⁰

Se o tratado constar positivamente que é atribuída uma competência tributária exclusiva ao país de domicílio da coligada ou controlada no exterior, teríamos uma competência tributária cumulativa se ocorresse alguma investida de tributação sobre os lucros destas mesmas empresas.¹¹

Ressalta-se que não é proibido ao Brasil, nos tratados contra a bitributação, tributar de sócios domiciliados no Brasil dividendos distribuídos por empresas estrangeiras.

Para os Estados signatários do modelo da OCDE, a divisão de seus poderes tributários nas operações contra a bitributação gerou uma diferença entre os lucros das empresas e a distribuição de seus dividendos. É destinado ao país de domicílio de empresas que geram lucros a aplicação da regra de competência tributária exclusiva, conforme o art. VII da Convenção Modelo da OCDE, e como resultado há a exclusão de competência do país de domicílio da sociedade controladora ou que tem participação de seu capital, enquanto que as distribuições dos dividendos ficam sujeitos à competência tributária cumulativa do país de residência (país de domicílio da empresa que os auferem) e do país de fonte (país de domicílio da empresa que os distribui).

Conclui-se assim que o lucro de uma empresa estrangeira, que tem personalidade jurídica própria, é renda não da sua controladora mas dessa mesma empresa, ao passo que o dividendo distribuído é renda do sócio, mesmo que a sua fonte seja na empresa estrangeira. Por isto é que, em relação aos dividendos

⁹ TORRES, Heleno Taveira Torres. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 137 ss.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade. Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 142, 2007, pp. 39-50.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Acordos de bitributação e lei interna – Investimentos na Ilha da Madeira – Efeitos da Lei n. 9.249/95**. **Revista Dialética de Direito Tributário**. N. 117. São Paulo: Dialética, 1997. p. 110 ss.

e com limitações, as convenções contra a bitributação autorizam que tanto o Estado de residência quanto o Estado de fonte possam praticar seus poderes tributários. O Estado de residência, de acordo com o tratado, terá de dirimir a bitributação ou pelo método da imputação ou pelo método de isenção, enquanto que o Estado de fonte não poderá tributar a uma alíquota que ultrapasse o limite que foi convencionado.

3. Considerações a respeito do Art. 98 do Código Tributário Nacional e o *treaty override*

Alguns aspectos devem ser considerados para uma análise mais específica quanto aos limites de aplicação e de não discriminação, visando evitar a bitributação de rendas no Brasil.

Em espécie, deve-se definir quanto à aplicação do disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional em relação ao *treaty override*, ou seja, se é autorizado que as normas previstas em acordos internacionais possam ser revogadas por leis ordinárias internas, ou ainda se as normas posteriores deverão observar o disposto pelos tratados celebrados pelo Brasil.

Em 1962 o Congresso dos EUA declarou que a legislação interna tem superioridade sobre os tratados, com base no art. VI, II da Constituição Americana e de acordo com entendimento nesse sentido a Suprema Corte.¹² A principal justificativa utilizada era o de que a legislação posterior que fosse contrária aos tratados deveria prevalecer justamente para prevenir abusos na utilização dos tratados.¹³

Entretanto, o *treaty override* não é aceito no Brasil, não podendo ocorrer alteração do tratado posteriormente à sua celebração por ato do poder legislativo apenas, sendo necessária a participação de todos os poderes que participaram de sua promoção.¹⁴

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 80.004 e da Medida Cautelar na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1.480, o Supremo Tribunal Federal primeiramente entendeu que os tratados não são superiores às disposições de direito interno conforme os seguintes termos, *in verbis*:

ADI 1480 MC / DF (DJ 18-05-2001)

(...)

PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. - É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição

¹² INFANTI, Anthony C. *Curtailling Tax Treaties Overrides: A Call to Action*. University of Pittsburgh Law Review. Pittsburgh, v. 62, 2001. , p. 6.

¹³ McINTYRE, Mike. *A defense of treaty overrides*. Editor's Notebook, Detroit, dez. 1989. Disponível em: <http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/Treaties/NBK1-6.pdf> - Acesso em: 27 dez. 2011.

¹⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 130.

Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição deriva três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes. SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional), está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

Acompanhando este desiderato colacionamos também decisão da lavra do Ministro Hamilton Carvalhido, no AG 1.249.536/SP, publicada em 01/12/2009:

(...)

Ocorre que a dita Portaria não tem validade para ser aplicada ao caso Sub-judice, eis que a matéria aqui discutida, envolve Acordos Internacionais, que tem prevalência sobre a legislação interna, nos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional. Além do mais, aduza-se ainda, que o Primeiro Protocolo Modificativa está em pleno vigor, pois não houve revogação do Decreto nº 125, que o inseriu na legislação brasileira. Os Acordos de Alcance Parcial, de cunho econômico, inserem-se dentre aqueles que autorizam o Poder Executivo a celebrá-lo com a dispensa da apreciação do Congresso Nacional, por se tratar, conforme entende o professor Resek, de um subproduto de um tratado vigente. Tais negociações prestigiam um maior intercâmbio entre os países signatários, evitando, diante das políticas adotadas para o comércio exterior, retaliações no âmbito dessas relações internacionais. Para isso, conferem benefícios mútuos, com subsídios à exportação e importação, ações antidumping e medidas compensatórias, estabelecendo aos seus nacionais benefícios fiscais, para

as áreas que entendem devam ser prestigiadas. Esse é o caso em pauta. Entende a autora que o trigo em grão da Argentina, por ela importado, estaria beneficiado pela alíquota zero.

Roque Antonio Carrazza, ao tratar dos princípios constitucionais tributários, manifesta-se sobre os Tratados Internacionais, cujas reflexões, em face do tema, são pertinentes:

“Os tratados internacionais ocupam posição de particular relevo nos dias atuais, em que se nota a internacionalização do mundo. Também o Brasil, como Estado livre e soberano que é, pode perfeitamente firmar tratados internacionais. O assunto ganhou maior relevância com a promulgação da Lei Suprema de 1988, que, em seu art. 5º, § 2º, coloca no rol dos direitos e garantias os decorrentes dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte.

(...)

Segundo a teoria dualista, as normas internas e as internacionais convivem em harmonia, não podendo conflitar, já que têm campos de incidência perfeitamente diferenciados. Justamente por isso, os tratados internacionais não podem irradiar efeitos na ordem jurídica interna enquanto a ela não forem formalmente incorporados, por meio de alguma espécie legislativa (lei, decreto legislativo, regulamento etc.).

(...)

É esta a teoria que o Direito Constitucional brasileiro encampou. De fato, as normas contidas em tratados internacionais não se tornam eficazes, na ordem jurídica interna, por força de uma cláusula geral de recepção automática.

(...)

Ademais, como enfatiza José Francisco Rezek, ‘no estágio presente das relações internacionais, é inconcebível que uma norma jurídica se imponha ao Estado Soberano, à sua revelia’.

(...)

É bom termos presente, porém, que a fonte primária do Direito Tributário não é o tratado internacional, mas o decreto legislativo do Congresso Nacional que o ratifica. O tratado é apenas, o pressuposto, necessário e suficiente, para que o decreto legislativo inove, em caráter inaugural, a ordem jurídica interna.

Percebemos, pois, que é inconstitucional o artigo 98 do Código Tributário Nacional quando prescreve que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’.

Particularmente inaceitável, ao lume de nossa Constituição, a ideia de que os tratados ‘revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.’ (in Curso de Direito Constitucional Tributário, 20ª Edição, Editora Malheiros, os. 212/218)

Assim, os tratados internacionais, em matéria tributária, não são dotados de hierarquia superior à legislação ordinária brasileira, devendo com ela se compatibilizar, desde que ratificados por Decretos Legislativos e incorporados à ordem jurídica.

Parte da doutrina, dentre eles Igor Mauler Santiago¹⁵ e Sérgio André Rocha¹⁶, também entende pela inaplicabilidade do disposto no art. 98 do CTN, acompanhando a linha do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que os acordos e tratados internacionais, em matéria tributária, não são hierarquicamente superiores à legislação interna.

Em outro sentido, grupo de doutrinadores discorre que não basta a simples edição de acordo de bitributação para exonerar ou permitir a tributação por um Estado, sendo necessária uma limitação, através de uma norma interna, para este Estado poder apurar a tributação de um rendimento. Conforme Schoueri, as normas sobre tributação *são incompletas, exigindo ser completadas por meio do direito interno*.¹⁷

Outra parcela da doutrina adere ao sistema de cláusula de recepção plena. Com base em interpretação do art. 5º, § 2º da Constituição Federal¹⁸, este grupo, tendo como expoente Alberto Xavier, entende que o direito brasileiro teria se adaptado ao

sistema monista com cláusula de recepção plena (art. 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelo mecanismo próprio do direito dos tratados.¹⁹

Corroborando este entendimento temos julgados do STJ que tratam da recepção do artigo 98 do Código Tributário Nacional:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. VITAMINA “E” E DERIVADOS. ALÍQUOTA ZERO. ACORDO INTERNACIONAL DO GATT. RECEPÇÃO PELO ORDENAMENTO JURÍDICO. PREVALÊNCIA EM RELAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA.

1. O Decreto nº 78.887/76, que retificou a Lista III do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), fixou a alíquota zero para o imposto de importação referente à vitamina “E” (Tocoferol), não fazendo qualquer restrição quanto à forma que se apresenta esse produto – álcool ou acetato - para a obtenção do referido benefício.

2. O tratado internacional devidamente recepcionado pelo ordenamento jurídico prevalece sobre a legislação tributária interna, ainda que superveniente, nos termos do art. 98, do CTN.

3. Precedentes do extinto TFR, E. STJ e 6ª Turma desta Corte.

4. Remessa oficial improvida. (REsp 1.141.547/SP, Rel. Ministro

¹⁵ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 54

¹⁶ ROCHA, Sérgio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, PP. 82-83.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 285.

¹⁸ Cf. “Art. 5º, § 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

¹⁹ XAVIER, Alberto. op. cit., PP. 119-120.

Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17.09.2009.)

TRIBUTÁRIO - ISENÇÃO DO AFRMM EM RELAÇÃO À MERCADORIAS IMPORTADAS DOB A ÉGIDE DO GATT - IMPOSSIBILIDADE.

O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-se em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes.

O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual.

Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM.

Recurso provido. Decisão unânime.

(REsp n. 196.560/RJ, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, por unanimidade, DJ de 10/05/1999).

Este sistema entende que, quando os acordos são assinados, levam em conta os seguintes tópicos para evitar a bitributação:

I. Reduzir ou eliminar a bitributação, garantindo-se a vedação ao confisco²⁰ e a propriedade privada;²¹

II. Ampliar os mecanismos de controle da capacidade contributiva²² e contra a violação do princípio da isonomia²³, visando impedir a discriminação de tratamento de nacionais de um dos Estados participantes.

III. Evitar a evasão fiscal;

IV. Incentivar o comércio internacional;

V. Maior segurança jurídica quando da tributação de rendimentos dos contribuintes de cada Estado; e

VI. Eliminar a tributação discriminatória.²⁴

²⁰ Cf. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

²¹ Cf. “Art. 5º. Omissis. (...) XXII – é garantido o direito de propriedade.”

²² Cf. “Art. 145. Omissis. (...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²³ Cf. “Art. 150. Omissis. (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

²⁴ VASCONCELOS, Roberto França. *Aspecto Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*. Revista de Direito Tributário Internacional, n. 1. São Paulo: Dialética, 2005, PP. 152-153.

4. O Princípio da não discriminação: espécie de alcance para se evitar a bitributação

Conforme disposto no art. 24 da Convenção-Modelo da OCDE, o valor a ser buscado pelo princípio da não discriminação é a igualdade entre estrangeiros e nacionais que se encontrem em igualdade de condições.

Este dispositivo abrange três orientações diversas quanto à leitura em espeque: na primeira o tratamento tributário é baseado na nacionalidade (art. 24, § 1º), e nas outras duas encontramos a hipótese do fundamento na residência quando o tratamento discriminatório é suportado por um estabelecimento permanente de um residente no outro Estado contratante, ou indiretamente pela residência nas situações em que um residente de um Estado contratante suporta a discriminação em virtude de sua relação societária com pessoa jurídica não residente.²⁵

Sob o aspecto teleológico da não discriminação fundada na nacionalidade tem como origem história acordos comerciais internacionais celebrados em meados do século XVI, época em que a discriminação que tinha por base a nacionalidade era bastante comum e tinha como meta, reconhecida até os dias atuais o de decretar, de acordo com XAVIER, a “irrelevância da nacionalidade para fundar um tratamento desigual entre sujeitos que se apresentem em situação objetivamente idêntica”.²⁶

É preciso salientar que não há equiparação entre pessoas jurídicas residentes e não residentes quando se observa a capacidade contributiva sob os contornos tributários. A legislação considera apenas parte dos rendimentos dos não residentes tributável, enquanto que suas despesas deverão ser consideradas no país de residência.

5. A compatibilização dos tratados na normatização internacional

Recentemente os debates sobre a transparência fiscal internacional e a sua harmonização com os tratados sobre a bitributação tem chamado o interesse da jurisprudência e da doutrina estrangeira. A causa de tal interesse ocorre porque as legislações que tratavam do tema eram poucas, excepcionais e visavam alcançar Estados que aplicavam baixa tributação nas controladas que ali ficavam domiciliadas, além de que estes mesmos Estados geralmente não se propunham a celebrar tratados dessa natureza. Atualmente estas discussões foram recepcionadas também em nações cujos regimes de fiscalização privilegiados ou preferenciais também adotam tributação normal e que são signatários de um grande número de tratados.

Esta argumentação não teve por objeto regimes de caráter geral e de tributação automática, como ocorre com a lei brasileira, que aufere tanto do rendimento percebido quanto da natureza do território de domicílio da

²⁵ RAAD, Kees van. *Não-Discriminação na Tributação de Operações Transnacionais: Escopo e Questões Conceituais*. Revista Tributária Anual, n. 19. São Paulo: Dialética, 2005, p. 52.

²⁶ XAVIER, A., op. cit. P. 279.

controlada, mas sim legislações da espécie CFC (*controlled foreign company*) de natureza antielisiva.

Vários juristas e tribunais se posicionam no sentido de que há incompatibilidade da legislação do tipo CFC com os tratados contra a bitributação.

O posicionamento suíço sobre a legislação australiana é neste sentido, quando trata-se a respeito da legislação australiana sobre *controled foreign entities*.²⁷

Discorre sobre o tema PHILIP BAKER, do Reino Unido:

The issue also arises with respect to controlled foreign company (“CFC”) legislation which attributes the income of a subsidiary to its parent and taxes the parent on that income. Where the subsidiary is a resident of a treaty state, prima facie this violates Article 7.²⁸

O *Conseil d’État* francês acatou o julgamento sobre o art. 209-B do *Code Général des Impôts* realizado pela Corte de Apelação de Paris, ao expor que esse artigo era desacorde com a convenção franco-suíça contra a bitributação. Todos os tratados contra a bitributação, assinados pela França, aplicaram este entendimento ao seguir a Convenção Modelo da OCDE.²⁹

Na Espanha o debate foi amplo, em face do regime de transparência fiscal internacional adotado por lei daquele país que trata sobre o imposto de sociedades. A grande maioria dos doutrinadores daquele Estado opinou pela sua incompatibilidade com os tratados contra a bitributação.³⁰

Encontra-se nos Comentários da OCDE (art. 7º, § 13) tratativa sobre o assunto, *in verbis*: “O imposto cobrado por um Estado sobre os seus próprios residentes não reduz os lucros das empresas do outro Estado e não se pode, por conseguinte, dizer que foi lançado sobre esses lucros.” Seria esta uma alegação das normas dos tratados internacionais com as do tipo CFC, sob a ponderação de que se estaria tributando as investidoras nacionais e não as sociedades estrangeiras, mesmo se referindo a estas últimas.

Esta alegação está em desacordo com o objeto dos tratados devido aos seguintes aspectos:

- Os tratados visam impedir a bitributação do mesmo lucro, designando que o Estado de domicílio das coligadas detém a competência exclusiva para tributar;
- Um Estado não pode desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade que está constituída regularmente em outro Estado, ainda mais que os tratados não aceitam esta desconsideração;
- Ocorreria uma exacerbação dos poderes públicos de um Estado em relação à soberania do Estado estrangeiro, pois não pode tomar como seu a tributação sobre os lucros de uma sociedade estrangeira, a não ser

²⁷ DWYER, T. *The CFC Tax Versus Double Tax Agreements*. Austrália: Butterworth Weekly Tax Bulletin, 1991, p. 813.

²⁸ BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Law*. London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 82.

²⁹ GOUTHIERE, Bruno. *Les Impôts dans les Affaires Internationales*. Levallois: Éditions Francis Lefebvre, 2001, p. 157.

³⁰ SALAMANCA, Estanislao Rodríguez-Ponga. *Transparencia fiscal internacional: Impuestos*. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Madrid, año nº 11, nº 2, 1996, p. 89.

através da adição de seu valor à base de cálculo do imposto que incide na sociedade nele domiciliada;

As legislações CFC, na sua natureza, elegem a presunção de distribuição de dividendos em que é permitida a sobreposição de tributação pela Convenção Modelo OCDE ao Estado onde reside o titular e aproveitando suposta legitimidade do chamado dividendo ficto, conforme evocado pelos regimes CFC, pois o dividendo é um rendimento próprio sobre capital do qual participa certa sociedade, ainda que tenha sua fonte em empresa estrangeira, ao passo que o lucro de empresa estrangeira que tenha personalidade jurídica própria não é rendimento da participante e sim desta mesma empresa.

Os lucros das empresas estão adstritos à regra de competência tributária exclusiva ao Estado de domicílio da empresa que os gerou, conforme art. 7º da Convenção Modelo, tendo como consequência a exclusão do Estado de domicílio competente da sociedade participativa no capital, enquanto que os dividendos distribuídos pelas empresas sujeitam-se à norma de competência tributária cumulativa do Estado de domicílio da empresa que os distribui, conhecido como Estado da fonte, e do Estado de domicílio da empresa que os recebe (Estado de residência), de acordo com o art. 10 da Convenção Modelo.

Esta proposição encontra alguns impedimentos para a sua conclusão. Inicialmente os tratados descrevem positivamente a expressão “dividendos pagos”, determinando a intenção de tributar rendimentos apontados do patrimônio das sociedades e que cuja transferência se efetivou para seus sócios. Uma interpretação *lato senso* discorreria erroneamente sobre lucros de forma abstrata por ficção legalizada ou presunção. Um outro comentário é que o tratado é delimitado pela especialidade, prevalecendo sobre normas internas de cunho geral e que criam mecanismos de ficções legais.

Constata-se também que haveria certa incompatibilidade das legislações CFC com o art. 10, § 5º da Convenção Modelo da OCDE, que dispõe o seguinte:

Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante, obtiver lucros ou rendimentos provenientes de outro estado contratante, esse outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consista, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Porém, os Comentários da OCDE contidos no art. 10, § 37 esclarecem que o art. 10, § 5º aplica-se somente na tributação na fonte, não tendo qualquer envolvimento no Estado de residência e que não trata de tributação do acionista, e sim da companhia.

Está prescrito no Comentário da OCDE ao art. 1º da Convenção Modelo que há compatibilidade entre os regimes do Modelo OCDE com o CFC e, portanto, tais regimes deveriam ser utilizados para o mesmo fim e não o de serem utilizados para imputar obrigações tributárias ao Estado interessado. Os Comentários da OCDE, apesar da sua importância, não são vinculantes e apenas expõe entendimentos das administrações tributárias dos Estados-membros.³¹

6. Conclusões

A doutrina e a jurisprudência estrangeira tem se voltado para os debates e a harmonização dos tratados sobre a bitributação. Atualmente estas discussões foram recepcionadas também em nações cujos regimes de fiscalização privilegiados ou preferenciais também adotam tributação normal e que são signatários de um grande número de tratados. A causa de tal interesse ocorre porque as legislações que tratavam do tema eram poucas, excepcionais e visavam alcançar Estados que aplicavam baixa tributação nas controladas que ali ficavam domiciliadas, além de que estes mesmos Estados geralmente não se propunham a celebrar tratados dessa natureza.

A maioria dos países que exportam capital, com o progresso das discussões tributárias internacionais, adotam o princípio da universalidade para tributar a renda mundial, em contrapartida a tributação sobre a renda que é colhida em seu território (princípio da territorialidade).

O Brasil adota, de acordo com a Lei nº 9.249/95, o princípio da universalidade para tributar a renda de sujeitos passivos com direção de endereço no exterior, desde que domiciliados no Brasil, sucedendo este princípio na bitributação da renda.

A celebração de tratados internacionais são a melhor forma de solucionar o problema da bitributação da renda, em que pese a adoção de medidas unilaterais pelos Estados. O direito interno ainda não consegue acompanhar a relativa movimentação com que o ordenamento tributário estrangeiro navega.

O lucro obtido por uma empresa estrangeira que possua personalidade jurídica própria é considerado renda desta empresa e não de sua controladora, porém o dividendo que é distribuído deve ser considerado como renda do sócio, apesar que estará na empresa estrangeira a sua fonte. Assim, as convenções contra a bitributação autorizam que tanto o Estado de fonte quanto o Estado de residência possam praticar seus poderes tributários com limitações e em relação aos dividendos. De acordo com o tratado, o Estado de fonte não poderá tributar a uma alíquota que ultrapasse o limite que foi convencionado, enquanto que o Estado de residência terá de dirimir a bitributação ou pelo método da imputação ou pelo método de isenção.

Em um primeiro momento a doutrina e a jurisprudência pretenderam que os tratados não são superiores às disposições de direito interno, entendendo

³¹ BORGES, R.P.; COURINHA, G. L.; SOUSA, A. T. *Tax Treaties and Social Security Conventions*. Fiscalidade: Coimbra, 2007, p. 63-103.

ainda pela inaplicabilidade do disposto no art. 98 do CTN no sentido de que não há hierarquia superior à legislação interna, em matéria tributária, dos acordos e tratados internacionais. Entretanto, a jurisprudência tem aderido ao entendimento de que cabe ao sistema de recepção plena, tendo como base o art. 5º, § 2º da Constituição Federal, entendendo que o direito brasileiro teria se adaptado ao sistema monista, ou seja, que na ordem interna os tratados são tratados como tal e não são considerados como leis internas.

O norte a ser alcançado pelo princípio da não discriminação entre nacionais e estrangeiros, que se encontrem em igualdade de condições, é elencado na Convenção-Modelo da OCDE, no seu art. 24.

Apesar de ainda termos alguns impedimentos para findar o assunto, de acordo com o art. 7º da Convenção Modelo, a causa de exclusão do Estado de domicílio competente, da sociedade participativa no capital nos lucros das empresas, está vinculada à regra de competência tributária exclusiva ao Estado de domicílio da empresa que os gerou, enquanto que os dividendos distribuídos pelas empresas sujeitam-se à norma de competência tributária cumulativa do Estado de domicílio da empresa que os distribui, conhecido como Estado da fonte, e do Estado de domicílio da empresa que os recebe (Estado de residência), de acordo com o art. 10 da Convenção Modelo. Esta distinção é claramente vista nas convenções que seguem o modelo da OCDE e que combatem a bitributação.

7. Referências Bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions and International Law**. London: Sweet & Maxwell, 1994.

BORGES, R.P; COURINHA, G. L.; SOUSA, A. T. **Tax Treaties and Social Security Conventions**. Fiscalidade: Coimbra, 2007.

BÜHLER, Ottmar. **Principios de Derecho Internacional Tributario**. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1968.

CHRISTENSEN, John; KAPOOR, Sony. **Tax Avoidance, Tax Competition and Globalization: making tax justice a focus for global activism. Accountancy Business and the Public Interest**. v. 3, nº 2, 2004.

DWYER, T. **The CFC Tax Versus Double Tax Agreements**. Austrália: Butterworth Weekly Tax Bulletin, 1991.

GOUTHIERE, Bruno. **Les Impôts dans les Affaires Internacionales**. Levallois: Éditions Francis Lefebvre, 2001.

INFANTI, Anthony C. **Curtailling Tax Treaties Overrides: A Call to Action**. University of Pittsburgh Law Review. Pittsburgh, v. 62, 2001.

McINTYRE, Mike. **A defense of treaty overrides**. Editor's Notebook, Detroit, dez. 1989. Disponível em: <http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/Treaties/NBK1-6.pdf> - Acesso em: 27 dez. 2011.

Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico Estudos econômicos da OCDE: Brasil 2005 / OCDE. - Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005. Disponível em: www.mte.gov.br/observatorio/completo_OCDE.pdf. Acesso em 28/10/2011

RAAD, Kees van. **Não-Discriminação na Tributação de Operações Transnacionais: Escopo e Questões Conceituais**. Revista Tributária Anual, n. 19. São Paulo: Dialética, 2005.

SALAMANCA, Estanislao Rodríguez-Ponga. **Transparencia fiscal internacional: Impuestos**. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Madrid, año nº 11, nº 2, 1996.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Acordos de bitributação e lei interna – Investimentos na Ilha da Madeira – Efeitos da Lei n. 9.249/95**. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 117. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. **Transparência Fiscal Internacional, Proporcionalidade e Disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 142, 2007, pp. 39-50.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Uma visão ampliada dos efeitos da globalização no sistema tributário brasileiro**. In: PANZARIN FILHO, Clóvis; TONANI, Fernando; BEHRNDT, Marco Antonio; RIBEIRO, Ricardo Pereira; VASCONCELOS, Roberto França de. (Org.). Revista de Direito Internacional Tributário. São Paulo - SP: Quartier Latin, 2009.

VASCONCELOS, Roberto França. **Aspecto Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. Revista de Direito Tributário Internacional, n. 1. São Paulo: Dialética, 2005.

VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions**. The Hague: Kluwer Law International, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.