ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

**CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA-TRIBUTAÇÃO
E OS PRINCÍPIOS DOS TRATADOS DE COMÉRCIO INTERNACIONAL**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor em Direito Econômico e Financeiro no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob a orientação do Prof. Dr. Heleno Taveira Tôrres

**FACULDADE DE DIREITO DA USP
SÃO PAULO
2009**

FICHA CATALOGRÁFICA

Teixeira, Alexandre Antonio Alkmim
Convenções para evitar a dupla-tributação e os princípios dos tratados de comércio internacional / Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. – São Paulo : A. A. A. Teixeira, 2009.
141 p. ; 30 cm

Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da USP, 2009
Orientador: Prof. Heleno Taveira Tôrres

Bibliografia.
Notas de rodapé.

1. Direito tributário internacional 2. Convenções fiscais bilaterais 3. Convenções fiscais sobre renda e capital 4. Subsídios 5. Cláusula da nação mais favorecida I. Título.

CDU 351.713.032(100)(043)

Banca Examinadora

Prof. Dr. Heleno Taveira Tôrres
Orientador

Examinador

Examinador

Examinador

Examinador

Olhe: o que devia de haver, era de se reunirem-se os sábios,
políticos, constituições regradas, fecharem o definitivo a noção

- proclamar por uma vez, artes e assembléias (...)

Valor de lei! Só assim, davam tranqüilidade boa à gente.

Por que o Governo não cuida?

(Guimarães Rosa, *Grande Sertão, Veredas*)

AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos ao Professor Heleno Tôrres, dedicado orientador, que me recebeu nesta Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e possibilitou o desenvolvimento deste trabalho.

Ao escritório Gerson Boson, Gambogi e Alkmim Advogados Associados, especialmente nas pessoas de meus sócios Gambogi e Marco Aurélio, agradeço a confiança e o respeito depositados em meus projetos.

Minhas homenagens às Professoras Misabel Derzi e Isabel Vaz, que moldaram minha vida acadêmica desde a graduação perante a Faculdade de Direito da UFMG, conduzindo-me com paciência e virtude pelos caminhos do Direito.

Aos amigos Daniela Procópio, Werther Botelho, Marcelo Galuppo, Carla Pirfo, Vinícius Miranda, Richardson Lima, Renato Matos e Patrícia Reis, pelo apoio durante este projeto.

Meu mais profundo agradecimento à Natália, por acreditar nos meus sonhos, suportar minhas ausências, compreender minhas ansiedades e, ainda assim, receber, com carinho, o amor que lhe dedico a cada minuto da minha vida.

*Dedico este trabalho aos meus pais, Clayton e Beatriz.
Vocês me contaram, quando ainda pequeno, que existiam as Arcadas...*

RESUMO

A tese que apresento perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo tem por foco a análise dos mecanismos de controle da dupla-tributação apurados pelas Convenções Fiscais Bilaterais e os princípios decorrentes dos Tratados Comerciais, especialmente o de não-concessão de subsídios e o tratamento da nação mais favorecida.

Tomando como pano de fundo a relação entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento, demonstro que a resistência dos Estados exportadores de capital na implementação das cláusulas de crédito fictício nas Convenções Fiscais Bilaterais é injustificada, prestando-se unicamente para dar prevalência à tributação com base na residência, em detrimento da neutralidade fiscal em face dos Estados de fonte dos rendimentos.

Ainda, colocada a relação entre os fundamentos da celebração de Convenções Fiscais Bilaterais, afasto a possibilidade de o regime delas decorrente ser estendido a terceiros por força da cláusula do tratamento da nação mais favorecida constante do GATT e de outros Tratados Comerciais.

Palavras-chave: Direito tributário internacional 2. Convenções fiscais bilaterais 3. Convenções fiscais sobre renda e capital 4. Subsídios 5. Cláusula da nação mais favorecida

ABSTRACT

This thesis makes an analysis of the mechanisms of control of the double-taxation thickened by the Bilateral Fiscal Conventions and the principles of the Commercial Agreements, especially the one of no-concession of subsidies and the treatment of the most-favored-nation.

Taking as backdrop the relationship among the developed countries and in-development countries, I demonstrate that the resistance of Capital Exporters States in the negotiating fictitious credit in the Bilateral Fiscal Conventions is unjustified, being only rendered to maintain to the taxation based in the residence, avoiding the fiscal neutrality in face of States of source of the revenues.

Still, placed the relationship among the foundations of the Bilateral Fiscal Conventions, I move away the possibility of the regime of them to be extended in favor of Third Countries using the GATT's most favored nation clause.

Key words: International Tax Law. 1. International Tax Law. 2. Tax conventions on income and on capital. 3. Subsidies. 4. Most-Favoured-Nation Clause

RÉSUMÉ

La thèse présente devant la Faculté de Droit de l'Université de São Paulo foyers l'analyse des mécanismes de contrôle de la double-imposition recherchés par les Conventions Fiscales Bilatérales et les principes liés aux Traités Commerciaux, spécialement du traitement de subventions et traitement de la nation plus favorisée.

En prenant de la relation entre les pays développés et les pays dans développement, je démontre que la résistance des États exportateurs dans la mise en oeuvre des clauses de crédit fictif dans les Conventions Fiscales Bilatérales est injustifiée, en se prêtant seulement pour donner de la prévalence à l'imposition sur base de la résidence, au détriment de la neutralité fiscale en raison des États de source des revenus.

Encore, placée la relation entre les fondements de la célébration de Conventions Fiscales Bilatérales, je m'éloigne à possibilité du régime d'elles lié d'être élargie à des troisièmes en vertu de la clause de la nation plus favorisée constante du GATT et d'autres Traités Commerciaux.

Mots Clé: 1. Droit Fiscal International. 2. Conventions Fiscales Internationales. 3. Subventionne. 4. Clause de La Nation Plus Favorise

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
 CAPÍTULO I. A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO PELO BRASIL NO PLANO	
MUNDIAL	21
1. A Tributação da Renda no Brasil Revisitada Pelas Relações Internacionais.....	21
2. Fundamentos Para a Tributação dos Rendimentos Externos	25
2.1. Limites à Tributação da Renda no Plano Mundial	31
3. O Papel das Organizações Internacionais Na Delimitação do Exercício da	
Tributação da Renda no Plano Mundial.....	33
3.1. Os Chamados Subsídios Fiscais Como os Grandes Desafios das	
Organizações Econômicas Multilaterais	36
3.2. Subsídios Fiscais sob a Ótica Internacional	38
3.2.1. Subsídios proibidos	39
3.2.2. Subsídios Recorríveis.....	41
3.2.3. Subsídios Não-Recorríveis ou Permitidos	42
3.3. Tributação da Renda e Subsídios Fiscais	44
4. Subsídios Fiscais sob a Ótica Interna	45
4.1. A Isenção Como Técnica de Tributação.....	46
4.2. Isenção e Capacidade Econômica	48
 CAPÍTULO II. DUPLA TRIBUTAÇÃO E NEUTRALIDADE FISCAL	51
1. O Fenômeno da Dupla-Tributação	51
1.1. Efeitos da Dupla-Tributação	54
1.2. O Controle da Dupla Tributação como Matéria de Política Fiscal	55
2. A Neutralidade no Controle da Dupla-Tributação.....	59
2.1. Mecanismos de controle: Crédito de Tributo.....	63
2.2. Mecanismo de controle: isenção.....	69
2.2.1. Dupla Não-tributação Como Efeito do Controle pela Isenção	71
2.3. Mecanismos Brasileiros de Controle da Dupla Tributação	72
3. O Questionamento dos Mecanismos de Controle da Dupla-Tributação	
como Subsídios Proibidos ou Recorríveis perante o ASMC.....	75

CAPÍTULO III. UMA DEFESA DAS CLÁUSULAS DE CRÉDITO FICTÍCIO NAS CONVENÇÕES ENTRE PAÍSES DESENVOLVIDOS E EM DESENVOLVIMENTO.....	77
1. A Rejeição das Cláusulas de Crédito nas Convenções Firmadas pelos Membros da OCDE.....	77
2. O Modelo ONU de Convenção Fiscal e as Cláusulas de Crédito Fictício	82
3. Política Fiscal Brasileira Quanto à Tributação de Dividendos, Juros e Royalties Pagos para o Exterior	85
3.1. Tributação dos Dividendos e as Cláusulas de Crédito Fictício	85
3.2. Tributação no Pagamento de Juros Para o Exterior e as Cláusulas de Crédito Fictício.....	87
3.3. Tributação dos Royalties Remetidos ao Exterior pelo Brasil e as Cláusulas de Crédito Fictício.....	89
4. Cláusulas de <i>Tax Sparing</i> e <i>Matching Credit</i> nas Convenções Celebradas pelo Brasil	91
4.1. Convenção Brasil- Alemanha e a Cláusula de <i>Matching Credit</i>	91
4.2. Convenção Brasil-Áustria e a Cláusula de <i>Matching Credit</i>	94
4.3. Convenção Brasil-Bélgica e as Cláusulas de <i>Matching Credit</i> e <i>Tax Sparing</i>	96
4.4. Convenção Brasil-Canadá e a Cláusula de <i>Matching Credit</i>	97
4.5. Convenção Brasil-Coreia e as Cláusulas Mútuas de <i>Matching Credit</i>	99
4.6. Convenção Brasil- Dinamarca e a Cláusula de <i>Matching Credit</i>	100
4.7. Convenção Brasil-Ecuador e a Cláusula Mútua de <i>Matching Credit</i>	101
4.8. Convenção Brasil-Espanha e a Cláusula de <i>Matching Credit</i>	102
4.9. Convenção Brasil-Filipinas e a Cláusula Mútua de <i>Matching Credit</i>	103
4.10. Convenção Brasil-Finlândia e a Cláusula <i>Matching Credit</i>	104
4.11. Convenção Brasil-França e a Cláusula <i>Matching Credit</i>	105
4.12. A Convenção Brasil-Hungria e a Cláusula <i>Matching Credit</i> e de <i>Tax Sparing</i>	106
4.13. A Convenção Brasil-Índia e a Cláusula Mútua de <i>Matching Credit</i>	108
4.14. A Convenção Brasil-Itália e a Cláusula <i>Matching Credit</i>	109
4.15. A Convenção Brasil-Japão e as Cláusulas de <i>Tax Sparing</i> e <i>Matching Credit</i>	110
4.16. A Convenção Brasil-Noruega e a Cláusula <i>Matching Credit</i>	112
4.17. A Convenção Brasil-Países Baixos e a Cláusula <i>Matching Credit</i>	112

4.18. A Convenção Brasil-República Checa e Brasil-Eslováquia e a Mútua Cláusula <i>Matching Credit</i>	114
4.19. A Convenção Brasil-Suécia e a Cláusula <i>Matching Credit</i>	115

CAPÍTULO IV. A NÃO-APLICAÇÃO DA CLÁUSULA DO TRATAMENTO DA NAÇÃO MAIS FAVORECIDA ÀS CONVENÇÕES FISCAIS BILATERAIS	116
1. A Não-Discriminação nas Relações Comerciais	116
1.1. A Discriminação do Produto e as Convenções Fiscais Bilaterais	117
1.1.1. O Tratamento da Nação Mais Favorecida no Âmbito dos Blocos Econômicos	122
1.1.2. O Tratamento da Nação Mais Favorecida no Âmbito do Mercosul	124
1.1.3. O Direito Comparado: O Tratado de Roma e a Corte Européia de Justiça	125
1.2. A Discriminação das Pessoas e a Cláusula da Não-Discriminação das Convenções Fiscais Bilaterais	127
2. O Tratamento da Nação Mais Favorecida decorrente das Convenções Fiscais Bilaterais	128
CONCLUSÃO	130
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	132

INTRODUÇÃO

Após sete anos de negociações frustradas, em 29 de novembro de 2008, os Ministros dos países Membros da Organização Mundial do Comércio reuniram-se em Doha, para dar continuidade às negociações da Rodada que leva o nome da mesma Cidade. Em seu discurso de abertura dos trabalhos, o francês Pascal Lamy, Diretor-Geral da OMC, deu um recado direto: a Rodada Doha deve passar uma mensagem clara, de que a liberalização do comércio deverá vir acompanhada de ajuda, pelos países ricos, aos países em desenvolvimento, com a assunção da responsabilidade que os países desenvolvidos possuem perante o Mundo¹. A reunião ministerial em Doha, diante dessa perspectiva e do impasse entre os interesses dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, e antes que a própria Rodada sofresse o revés, acabou sendo interrompida e remarcada para o dia 17 de dezembro do mesmo ano.

Essa tem sido a tônica dos debates sobre o futuro do comércio mundial: os discursos tendem à liberalização como mote de crescimento dos países pobres, mas os países desenvolvidos se negam a assumir qualquer responsabilidade pelo crescimento do sistema que eles mesmos criaram, enquanto os países em desenvolvimento buscam um maior equilíbrio nas relações bilaterais e multilaterais.

Com esta inspiração, a tese que apresento a essa Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo tem como tema a relação entre os princípios decorrentes dos Tratados comerciais e os que regem a formação das Convenções Fiscais Sobre Renda e Capital, principalmente quando celebradas entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento.

A novidade do tema se deve ao fato de que, no plano das negociações tuteladas pelas Organizações Internacionais, os Estados têm, ao menos aparentemente, buscado a concretização de um ambiente de livre comércio, norteados pelo tratamento não discriminatório das relações comerciais. Por outro lado, como decorrência da adoção, pelos Estados, da tributação em bases mundiais, surgiu a preocupação acerca da possibilidade da

¹WORLD TRADE ORGANIZATION. *Follow-up International Conference on Financing for Development to Review the Implementation of the Monterrey Consensus*, Doha, Qatar. Pascal Lamy. Doha, 29 Nov. 2008.

dupla-tributação², ocasionando a formação de uma rede de Convenções bilaterais em matéria fiscal, vocacionada a controlar os efeitos nefastos da dupla-incidência. Cada uma dessas Convenções Fiscais acaba por formar um regime específico de tributação para os residentes nos países signatários, fator relevante na condução dos investimentos a serem realizados no exterior.

A convivência entre o princípio da não-discriminação decorrente dos Tratados comerciais e o regime específico das Convenções Fiscais Bilaterais sobre renda e capital tem causado acaloradas discussões entre os especialistas. Isso porque, ao se permitir a manutenção de um regime bilateral de tributação, com a vigência de uma Convenção Fiscal, o fundamento de não-discriminação, decorrente dos Tratados comerciais, é, algumas vezes, posto em xeque.

Esse conflitante relacionamento se estreita em dois pontos: a aplicação, às Convenções Fiscais Bilaterais, do sistema de controle de subsídios estabelecido por meio dos Tratados comerciais e a possibilidade do tratamento da nação mais favorecida ser postulado por um terceiro Estado, não-signatário das Convenções Fiscais Bilaterais, mas interessado pelo regime nelas estabelecido.

Acerca da aplicação do controle de subsídios às Convenções, ressalto sua defesa pelos países desenvolvidos, que costumam impor restrições a certas cláusulas das Convenções Bilaterais, enquadrando tais previsões como se fossem subsídios, contra o que a presente tese vem se opor diametralmente.

Uma dessas cláusulas, rejeitada pela doutrina e pelas Organizações primeiromundistas, trata da concessão de créditos fictícios, invocando, contra elas, o princípio da não-concessão de subsídios, decorrente dos Tratados comerciais. Defendo, no entanto, que os Estados têm soberania para definir sua política de tributação dos negócios e investimentos internacionais relacionados aos seus residentes, adotando medidas voltadas a este fim.

Da mesma forma, defendo a soberania dos Estados ao escolher os mecanismos anti dupla-tributação, celebrando Convenções Fiscais Bilaterais, em que as partes contratantes

²Helena Tórres apresentou o conceito de pluritributação, fenômeno que decorre da pretensão de tributação de um mesmo rendimento por mais de um Estado. No entanto, como meu enfoque será sobre as Convenções Fiscais Bilaterais, adotarei o termo dupla-tributação. Sobre a pluritributação internacional, ver melhor em: TÓRRES, Helena Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

procuram balizar a competência na imposição dos rendimentos. Os Estados utilizam, basicamente, dois mecanismos com tal propósito, a saber, a imputação de crédito ou a isenção³. Pelo mecanismo de imputação do crédito, o tributo pago perante o Estado de fonte do rendimento é reconhecido como crédito para dedução do tributo devido perante o Estado de residência do seu beneficiário. Assim, ambos os Estados mantêm a sua soberania tributária, elidindo-se o efeito da dupla-tributação pela composição dos créditos dos tributos pagos na fonte e devidos na residência. Por sua vez, pelo mecanismo da isenção, a Convenção, diante de determinada espécie de rendimento, reserva a sua tributação exclusivamente ao Estado da fonte, ou exclusivamente ao Estado da residência do seu beneficiário.

Contudo, via de regra, quando se trava a negociação bilateral entre um país desenvolvido, que costuma tributar pela residência, pois é eminentemente exportador de capital, e um país em desenvolvimento, que costuma tributar pela fonte, pois é majoritariamente importador de capital, a diferença nos seus patamares de tributação inviabiliza o alcance da neutralidade com a simples adoção dos métodos de crédito ou isenção. Assim, se existir uma isenção no país em desenvolvimento, rotineiramente fonte do rendimento, mas for mantida a tributação pela residência, no país desenvolvido, sempre irá ser anulada a isenção concedida ao sul da linha do Equador, só existindo neutralidade fiscal em relação aos Estados nortistas. A simples imputação de crédito não resolveria o desequilíbrio, pois, na grande maioria das vezes, a nação em desenvolvimento costuma tributar a menor e não a maior. O residente no Estado desenvolvido permaneceria, portanto, sempre em desarmonia com os demais empresários de onde escolheu produzir riquezas.

Como solução dessa imperfeição, as Convenções Fiscais passaram a adotar, solução já não aceita pelos países desenvolvidos, cláusulas de crédito fictício, denominadas *matching credit* e *tax sparing*, pelas quais os Estados de residência reconhecem créditos de tributos não-pagos, fazendo com que prevaleçam as isenções concedidas nos Estados responsáveis por tributar pela fonte, aceitando-nos na liquidação do tributo devido aos países de residência, geralmente, como já foi dito, nações desenvolvidas. Assim, apesar de o contribuinte não ter efetivamente pago o tributo, total ou parcialmente, o produtor de riquezas no Estado da fonte, em desenvolvimento, mantém um crédito para dedução do imposto devido ao Estado de residência. Com isso, permite-se, no plano mundial, a

³TÔRRES, Heleno Taveira. op. cit.

neutralidade em relação ao país fonte, geralmente em desenvolvimento, e não somente perante os exportadores de capital. A permissão, naturalmente, é medida desenvolvimentista, devendo ser defendida pelas nações necessitadas de, apesar de suas adversas contingências históricas, atraírem investimentos.

Ocorre, no entanto, que, como decorrência do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT⁴, em vigor desde 1947, os Estados desenvolvidos, ditos de economia de mercado, comprometeram-se a não conceder, entre eles ou a seus parceiros comerciais, benefícios que pudessem influenciar os negócios comerciais no plano mundial. Com tal objetivo, os membros do GATT celebraram, em 1994, em plena Era da Globalização, o Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – ASMC, regulamentando o disposto no citado art. XVI do GATT e criando sanções específicas aos Estados que não acatassem as normas de vedação à concessão de subsídios.

Para tanto, o ASMC, em seu artigo 1º, define as situações de subsídios sancionáveis quando: haja contribuição financeira por um governo ou órgão público, no interior do território de um Membro; ou receitas públicas devidas sejam perdoadas ou deixam de ser recolhidas, conferindo-se, com isso, uma vantagem⁵. Por sua vez, a “*lista ilustrativa de subsídios à exportação*”, constante do Anexo I do ASMC, expressamente consigna, como subsídios, “*isenção, remissão ou diferimento, total ou parcial, concedidos especificamente em função das exportações, de impostos diretos ou impostos sociais pagáveis por empresas industriais ou comerciais*”⁶.

⁴Artigo XVI: “Se uma Parte Contratante concede ou mantém uma subvenção qualquer, inclusive qualquer forma de proteção das rendas ou sustentação dos preços que tenha diretamente ou indiretamente por efeito elevar as exportações de um produto qualquer do território da referida Parte Contratante ou de reduzir as importações do mesmo no seu território, dará conhecimento, por escrito, às Partes Contratantes, não somente da importância e da natureza dessa subvenção, como dos resultados que possam ser esperados sobre as quantidades do ou dos produtos em questão por ele importados ou exportados e as circunstâncias que tornam a subvenção necessária. Em todos os casos em que fique estabelecido que uma tal subvenção causa ou ameaça causar um prejuízo sério aos interesses de outra Parte Contratante, a Parte Contratante que a concedeu examinará, quando solicitada, com a ou com as Partes Contratantes interessadas ou com as Partes Contratantes, a possibilidade de limitar a subvenção”.

⁵Anexo 1A – Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, da ata final que incorpora os resultados das negociações comerciais multilaterais da rodada do Uruguai, aprovada pelo ratificada pelo decreto legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

⁶Item ‘e’ do Anexo I – Lista Ilustrativa de Subsídios à Exportação do anexo 1A.

Com isso, regimes preferenciais em tributação direta, a par de serem medidas de controle da dupla-tributação, passaram a ser, muitas vezes, enquadrados como subsídios para fins de aplicação do ASMC⁷, contra o que esta tese vem a se opor.

Proponho, em face dessas considerações, um giro hermenêutico no sentido de pensar que as isenções ou créditos deferidos por um Estado contratante, em favor das pessoas tributadas perante o outro Estado contratante, na aplicação de Convenções Fiscal Bilaterais, não constituem, em momento algum, benefício fiscal que possa ser caracterizado como subsídio⁸. São, em verdade, mecanismos utilizados para afastar a dupla-tributação, privilegiando um dos regimes tributários, do Estado de fonte dos rendimentos ou do Estado de residência de quem os auferir.

Neste diapasão, as cláusulas de crédito fictício, *matching credit* e *tax sparing*, são instrumentos de técnica fiscal para aproximar a tributação ao regime adotado pelo Estado de fonte dos rendimentos, independentemente deste regime ser o da isenção ou da

⁷A nota 59 da lista ilustrativa de subsídios do ASMC reconhece que as Convenções Fiscais em matéria fiscal são fontes potenciais de subsídios, afastando, no entanto, essa condição apenas no tratamento dos preços de transferência, desde que atendido o princípio do *arm's length*. Diz a nota 59: “Os membros reconhecem que o diferimento poderá não constituir subsídio à exportação quando, por exemplo, são percebidos os juros adequados. Os membros reafirmam o princípio segundo o qual os preços de bens praticados em transações entre empresas exportadoras e compradores estrangeiros controlados pelas primeiras, ou ambos sob o mesmo controle, devem, para fins tributários, ser os mesmos que se praticariam entre empresas independentes umas das outras em condições de livre concorrência. Qualquer membro pode chamar a atenção de outro para práticas administrativas ou outras que contradigam esse princípio e que resultem em expressiva economia em impostos diretos aplicáveis a transações de exportação. Em tais circunstâncias, os Membros tentarão normalmente resolver suas diferenças pelas vias previstas em tratados bilaterais existentes em matéria fiscal ou por meio de outros mecanismos internacionais específicos, sem prejuízo dos direitos e das obrigações que para os Membros derivam do GATT 1994, entre os quais o direito de consulta criado no período precedente”.

⁸Sobre a aplicação do ASMC às Convenções Fiscais Bilaterais, ver melhor em: MCDANIEL, Paul R. The U.S. tax treatment of foreign source income earned in developing countries: a policy analysis. *The George Washington International Law Review*, v. 35, p. 265-295, 2003. MELOT, Nicolas. Territorial and worldwide tax systems: should France adopt the U.S. system? *Tax Management International Journal*, Washington, v. 33, n. 2, p. 84-102, 2003. STATHIS, Dionisios. Compatibility of anti-treaty shopping policies with basic international trade imperatives: relevance of fiscal equity and neutrality in the international trade regime and lessons for international tax lawyers. *Manchester International Economy Journal*, v. 1, n. 2, 2004. *Heinonline*. Disponível em: <<http://heinonline.org/>>. POZEN, David. Tax expenditures as foreign aid. *The Yale Law Journal*, v. 116, p. 869-880, 2004. ROSENBLUM, Janet. The GATT qualifier: its validity as a tax standard and its effect on DISC and DISC alternatives. *Cornell International Law Journal*, v. 16, n. 2, p. 469-501, 1983. SHEPPARD, Hale. Rethinking tax-based incentives: converting repeated defeats before the WTO into positive tax policy. *University of Texas International Law Journal*, v. 39, n. 1, p. 111-142, 2003. FELLER, Peter Buck. Mutiny Against the bounty: an examination of subsidies, border tax adjustments, and the resurgence of the countervailing duty law. *Law and Policy in International Business*, v. 1, p. 17-76, 1969. ENGEL, Keith. Tax neutrality to the left, international competitiveness to the right, stuck in the middle with subpart F. *Texas Law Review*, v. 79, n. 6, p. 1525-1607, 2001. LANG, Michael et al. *WTO and direct taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2005. BRAUNER, Yariv. International trade and tax agreements may be coordinated, but not reconciled. *Virginia Tax Review*, v. 25, n. 1, p. 251-311, 2005. FISCHER-ZERNIN, Justus. Gatt versus tax treaties? the basic conflicts between international taxation methods and the rules of GATT. *Journal of World Trade Law*, Haia, v. 21, n. 3, p. 39-62, 1987.

tributação reduzida. Assim, as cláusulas de crédito fictício apenas prorrogam os efeitos da exoneração concedida pelo Estado de fonte dos rendimentos⁹, quando da tributação pela residência, favorecendo àqueles que venham, de outras localidades, trazer riquezas e empregos para dentro das fronteiras dos países em desenvolvimento.

Muito se tem discutido, também, se o tratamento da nação mais favorecida, seja ela decorrente do GATT, seja ela disposta em Tratados de formação de blocos econômicos, tem aplicação no caso dos regimes decorrentes das Convenções Fiscais Bilaterais¹⁰. Isso porque, afastada a possibilidade de as disposições de referidas Convenções serem tratadas como subsídio em tributação direta, ainda assim, os regimes delas decorrentes podem ser objetos de demanda por terceiros não-residentes, nos Estados signatários, invocando a aplicação do princípio da não-discriminação.

Defendo o entendimento de que o tratamento da nação mais favorecida constante do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT e de outros Acordos comerciais não deve ser aplicado às Convenções Fiscais Bilaterais, pensando, mais uma vez, acerca da situação dos países em desenvolvimento, mormente o Brasil, que eventualmente poderiam, por tal raciocínio, ser forçados à aceitação de um regime de tributação inibidor do crescimento sustentado.

Particularmente quanto ao Brasil, os tratados ratificados pelo Estado brasileiro, como é sabido, são normas de direito interno, adquirindo aplicabilidade imediata, as

⁹O Brasil, por exemplo, não tributa dividendos de pessoas jurídicas – quaisquer que sejam elas. Referida sistemática não constitui, nos termos do ASMC, subsídios em tributação direta, por ausência da especificidade constante do seu artigo 2º. Diante de uma cláusula de *tax sparing* que atribua crédito de imposto à empresa exportadora sujeita à tributação pelo princípio da residência, não vejo como enquadrar esta situação como benefício fiscal, nem como eventualmente argüir referido regime como se fosse subsídio.

¹⁰Sobre a aplicação da cláusula da nação mais favorecida às convenções fiscais sobre renda e capital, ver melhor em LANG, Michael et al. op. cit. AVI-YONAH, Rueven, SLEMROD, Joel. *(How) should trade agreements deal with Income tax issues?* Michigan: University of Michigan, 2001. BRAUNER, Yariv. op. cit., p. 251-311. KOFLER, George W. Most favoured-nation treatment in direct taxation: does EC law provide for community MFN in bilateral double taxation treaties? *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005. HILL, Robert. A. United States tax policy and GATT: the legality of FSC. *The American Journal of Tax Policy*, 1986. *Heinonline*. Disponível em: <<http://heinonline.org/>>. DE CEULAER, Stefaan. *Community most-favoured-nation treatment: one step closer to the multilateralization of income tax treaties in the European Union?* Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2003. HABERS, Frederik. The D-Case: rejection of the most-favoured-nation principle in E.U. tax law. *Tax Planning International Review*, Londres, 2005. LEHNER, Moris M. *The influence of EU law on tax treaties from a German perspective*. Amsterdam: International Bureau of Documentation, 2000. ZESTER, Anita. *Most-favoured-nation treatment in an EC tax law perspective. A special focus on the principle's effect on the limitation on benefits clause in double taxation conventions*. Lund: University of Lund, 2005. QURESHI, Asif H. Trade-related aspects of international taxation: a new Code of Conduct? *Journal of World Trade*, Geneva, v. 30, n. 2, p. 161-194, Apr. 1996.

hipóteses neles previstas¹¹. Da mesma forma, as Convenções Fiscais Bilaterais sofrem processo de ratificação pelo Poder Legislativo, possuindo auto-aplicabilidade quanto aos regimes que estabelecem.

Assim, tanto o GATT quanto o Tratado de Assunção, que constituiu o Mercosul, por exemplo, foram internalizados por meio do devido procedimento de ratificação, implementando, na ordem jurídica interna, as deliberações do país perante os demais signatários.

Portanto, existiria a hipótese de um membro do GATT ou do Mercosul, tomando por base a aplicação da cláusula da nação mais favorecida, pleitear a extensão do regime fixado bilateralmente pelo Brasil com outro Estado, em Convenção Fiscal Bilateral¹².

A situação imaginada não é mera suposição¹³, pois, por exemplo, na Convenção Brasil-Hungria para evitar a dupla tributação, a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte, decorrente do pagamento de juros, é limitada a 10% (dez por cento), nos empréstimos contraídos perante instituições financeiras. Este regime de tributação foi definido mediante deliberação bilateral do Acordo celebrado em junho de 1986 e ratificado pelo Decreto nº 53, de 8 de março de 1991. Diante deste regramento, uma instituição financeira sediada na República da Alemanha, por exemplo, poderia pleitear o mesmo tratamento, tomando por base o princípio da cláusula da nação mais favorecida constante do GATT, do qual os Estados brasileiro e germânico são signatários. De fato, se o Brasil defere regime mais favorecido de tributação a um terceiro país, referida reclamação, em tese, poderia ser postulada perante o Poder Judiciário brasileiro. Este teria o poder de limitar a tributação dos juros na fonte em 10% (dez por cento), em favor do imaginado banco alemão, mesmo a Alemanha não sendo signatária da Convenção Bilateral entre o

¹¹Brauner relata que nos, Estados Unidos da América, o GATT foi assinado como “executive agreement”, sem ratificação do Parlamento americano. Desta feita, segundo esta estrutura, os EUA assumem o compromisso de respeito às disposições do tratado, mas o mesmo não possui auto-executoriedade interna. Conferir em: BRAUNER, Yariv. op. cit., p. 262-263.

¹²“The most visible potential violation of a general (hypothetical) MFN obligation is different withholding tax rates for the various types of income covered by tax treaties. Every country that is party to a bilateral tax treaty commits this violation. Some treaties even exempt certain item from taxation if earned by residents of the country that is party of the treaty, while other equivalent treaties do not do so”. BRAUNER, Yariv. op. cit., p. 283.

¹³O Superior Tribunal de Justiça já aplicou, em diversos casos de tributação indireta, a cláusula do tratamento nacional nas importações de produtos provenientes do GATT, tendo inclusive sumulado a questão em duas oportunidades: súmula 20 e súmula 71. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 20. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, v. 16, p. 515. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 71. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, v. 40, p. 323.

Brasil e a Hungria, mas por o Brasil e a Alemanha fazerem parte dos compromissos do GATT.

O mesmo poderia ocorrer em face da Convenção Fiscal Bilateral que o Brasil firmou com a República Argentina, ratificada por meio do Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Segundo o artigo VII da citada Convenção, “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado*”. Desta feita, se uma empresa argentina auferir rendimentos no Brasil, na condição de não-residente, terá seus rendimentos tributados exclusivamente na Argentina. No entanto, caso uma empresa uruguaia ou paraguaia exerça atividades similares no país, será tributada como não-residente pelo Brasil, apesar da existência da cláusula da nação mais favorecida no Tratado de Assunção, do qual são signatários Brasil, Uruguai e Paraguai. Ainda, sabendo-se que a tributação da renda no Paraguai, por exemplo, é consideravelmente inferior à brasileira, a sua desvantagem comparativa à empresa argentina seria patente, o que fortaleceria o pendor da demanda.

Os operadores internacionais têm tergiversado em favor das imaginadas demandas supondo a incompatibilidade dos Tratados comerciais com as disposições constantes das Convenções Fiscais Bilaterais.

Dentro desta perspectiva, se o Brasil adotar, em uma disputa judicial, a prevalência das cláusulas comerciais não-discriminatórias, estará privilegiando o espírito do livre comércio, fomentado pelo GATT e pelos Acordos instituidores dos blocos econômicos, como o tão carente de maior atenção doutrinária, Mercosul¹⁴. No entanto, estará também deferindo, aos residentes de um terceiro país, não signatário da Convenção Fiscal, regime de tributação que foge à negociação travada bilateralmente e fundada nos princípios da reciprocidade e da neutralidade.

Diante dessa polêmica, defendo a tese de que, se o regime decorrente das Convenções Fiscais for estendido aos demais signatários dos Acordos Comerciais, não só estaria sendo quebrada a neutralidade da tributação dos negócios internacionais, como também estaria sendo deitada por terra qualquer possibilidade de manutenção das

¹⁴Sobre o Mercosul, ver melhor em CASELLA, Paulo Borba. *MERCOSUL: exigências e perspectivas: integração e consolidação de espaço econômico*. São Paulo: LTr, 1996. CASELLA, Paulo Borba. *Mercosur*. Haia: Kluwer Law International, 2007.

Convenções Fiscais Bilaterais, dada a dissolução dos regimes próprios de tratamento da tributação no plano internacional.

Portanto, com a manutenção das cláusulas de crédito fictício nas Convenções Fiscais e a não-aplicação do tratamento da nação mais favorecida a essas Convenções, essa tese não esconde pretender, ao fim, instrumentalizar os países em desenvolvimento para enfrentarem as discussões travadas no âmbito das relações de política fiscal e comércio perante a comunidade internacional. Quem sabe assim, aberta essa nova perspectiva de tratamento da matéria, possamos contribuir para o desenlace dos litígios travados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, permitindo que debates, como o descrito na Rodada Doha, tenha desfecho positivo no trato das negociações multilaterais.

CONCLUSÃO

A título de conclusão, após a contraposição e análise das teorias adotadas pelos países desenvolvidos em face dos países em desenvolvimento, além da verificação das cláusulas constantes dos Tratados Comerciais e das Convenções Fiscais Bilaterais, firmamos os seguintes posicionamentos:

- 1) cada Estado possui soberania tributária para definir os seus patamares de tributação, não estando adstrito a uma obrigação de criação ou imposição de tributos em desacordo com sua própria política tributária local;
- 2) quando um Estado adota mecanismos de controle da dupla-tributação, unilateral ou bilateralmente, objetiva conferir neutralidade fiscal na imposição incidente sobre o rendimento, não podendo, as isenções ou créditos decorrentes de referidos mecanismos, ser considerados subsídios de qualquer natureza;
- 3) como decorrência desse corolário, a adoção das cláusulas de crédito fictício, quais sejam, *matching credit* e *tax sparing*, não pode ser considerada subsídio em tributação direta, uma vez que estes são os únicos mecanismos que permitem aos países importadores de capital, em regra países em desenvolvimento, alcançarem a neutralidade fiscal interna dos rendimentos produzidos em seu território;
- 4) ainda, se o Estado de residência pode isentar os rendimentos auferidos pelos seus residentes como forma de evitar a dupla-tributação, com mais razão ainda podem reconhecer créditos fictícios de tributos em relação ao país de fonte dos rendimentos, afastando, por conseguinte, a argumentação dos países desenvolvidos de que os créditos fictícios seriam atentatórios a sua soberania tributária;
- 5) a previsão das cláusulas de crédito fictício nas convenções celebradas pelo Brasil é de vital importância, principalmente no que toca à manutenção da neutralidade fiscal interna quando da tributação de dividendos, juros e *royalties*;
- 6) a restrição dos países desenvolvidos em negociar cláusulas de crédito fictício objetiva garantir a neutralidade fiscal dos países exportadores de capital,

evitando a neutralidade fiscal perante os países importadores de investimentos, em detrimento do princípio da territorialidade da tributação;

- 7) a cláusula do tratamento da nação mais favorecida constante do GATT e do Tratado de Assunção, não é suficiente para estender os regimes decorrentes das Convenções Fiscais Bilaterais em favor de terceiros localizados em países não signatários da referida convenção, tendo em vista a natureza das Convenções Fiscais Bilaterais, voltadas a alcançar a neutralidade na tributação, e não conceder vantagens aos atores que negociam no cenário mundial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADONNINO, Pietro. El establecimiento permanente como garantia del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa. In: UCKMAR, Victor et al. (Coords.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003. p. 495-510.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do (Coord.). *OMC e o comércio internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMATUCCI, Andrea. Medidas fiscais para o desenvolvimento econômico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 559-586.

_____. *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Temis, 2001.

ANDERSON, Benedict. *Nação e consciência nacional*. São Paulo: Ática, 1989.

ARRIGUI, Giovanni. *O longo século XX*. São Paulo: Unesp, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros Ed., 1995.

AVI-YONAH, Reuven S. The WTO, export subsidies and tax competition. In: LANG, Michael et al. (Coord). *WTO and direct taxation*. Haia: Kluwer Law International, 2005.

_____, SLEMROD, Joel. *(How) should trade agreements deal with Income tax issues?* Michigan: University of Michigan, 2001.

BAPTISTA, Luiz Olavo. Origens do direito da concorrência. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 537-559.

BARRAL, Welber. Sistema tributário e normas da OMC: lições do caso Foreign Sales Corporation. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 30-54.

_____. (Coord.). *O Brasil e a OMC: os interesses brasileiros e as futuras negociações multilaterais*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

BLIACHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial: dumping, antidumping, subsídios e medidas compensatórias e medidas de salvaguarda*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BODIN, Jean. *Los Seis Libros de la República*. Madrid: Tecnos, 1997.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo, Malheiros Ed., 2001.

BOSON, Gerson de Britto Mello. *Direito internacional público*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

BRASIL. Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 23/2008. *Diário Oficial de União*, Brasília, 03 out. 2008.

_____. 1º Conselho de Contribuintes. Recurso 148.709. Relatora: Conselheira Sandra Maria Faroni. *Diário Oficial da União*, Brasília, 19 out. 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 20. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, v. 16, p. 515. 1990.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 71. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, v. 40, p. 323. 1992.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no recurso extraordinário nº 488.228. Relator: Ministro Eros Grau. *Diário de Justiça*, Brasília, 09 maio 2008.

BRAUNER, Yariv. International trade and tax agreements may be coordinated, but not reconciled. *Virginia Tax Review*, v. 25, n. 1, p. 251-311, 2005.

BÜHLER, Ottmar. *Princípios de derecho internacional tributário*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005.

CARMO, Corival Alves do. Políticas de desenvolvimento e a OMC. In: CARVALHO, Leonardo Arquimino de; HAGE, José Alexandre Altahyde (Coord.). *OMC: estudos introdutórios*. São Paulo: IOB, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo, Saraiva, 2005.

_____. (Org.). *Tratado de Derecho Tributário*. Lima, Palestra, 2003.

CASADO OLLERO, Gabriel. Ordenamiento comunitário y ordenamiento tributario Interno. In: AMATUCCI, Andréa. *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Temis, 2001.

CASELLA, Paulo Borba. *Direito internacional tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo, Quartier Latin, 2005.

_____. *Mercosur*. Haia: Kluwer Law International, 2007.

_____. *MERCOSUL: exigências e perspectivas: integração e consolidação de espaço econômico*. São Paulo: LTr, 1996.

CASTRO, Amílcar de. *Direito internacional privado*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CELLI JÚNIOR, Umberto. Teoria geral da integração: em busca de um modelo alternativo. In: MERCADANTE, Araminta de Azevedo (Coord.). *Blocos econômicos e integração na América Latina, África e Ásia*. Curitiba: Juruá, 2007. p. 19-38.

CHEREM, Giselda da Silveira. Subsídios. In: BARRAL, Welber (Coord.). *O Brasil e a OMC: os interesses brasileiros e as futuras negociações multilaterais*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário: impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 118, jul. 2005.

CORTE EUROPEIA DE JUSTIÇA. *D. vs. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*. Processo C-376/03.

COSTA, Lígia Maura. Subsídios e salvaguardas. In: AMARAL JÚNIOR, Alberto do (Coord.) *OMC e o comércio internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

DAM, Kenneth W. *The GATT law and international economic organization*. Chicago: University of Chicago, 1970.

DE CEULAER, Stefaan. *Community most-favoured-nation treatment: one step closer to the multilateralization of income tax treaties in the European Union?* Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

DOUVIER, Pierre-Jean. *Droit fiscal dans les relations internationales*. Paris: Pedone, 1996.

EASSON, Alex. *Tax incentives for foreign direct investments, part II: design considerations*. Amsterdam: Bulletin for International Fiscal Documentation. 2001.

ENGEL, Keith. Tax neutrality to the left, international competitiveness to the right, stuck in the middle with subpart F. *Texas Law Review*, v 79, n. 6, p. 1525-1607, 2001.

FELLER, Peter Buck. Mutiny Against the bounty: an examination of subsidies, border tax adjustments, and the resurgence of the countervailing duty law. *Law and Policy in International Business*. v. 1, p. 17-76, 1969.

FISCHER-ZERNIN, Justus. Gatt versus tax treaties? the basic conflicts between international taxation methods and the rules of GATT. *Journal of World Trade Law*, Haia, v. 21, n. 3. p. 39-62, 1987.

FRANÇA. Conselho de Impostos: a concorrência tributária e a empresa. In: 2º RELATÓRIO para Presidente da República da França. 2004. Trad. Misabel de Abreu Machado Derzi et al. *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

GUSTAFSON, Charles et al. *Taxation of international transactions*. Saint Paul: West, 1997.

HABERS, Frederik. The D-Case: rejection of the most-favoured-nation principle in E.U. tax law. *Tax Planning International Review*, Londres, 2005.

HERNU, Rémy. *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la Jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes*. Paris: LGDJ, 2003.

HILL, Robert. A. United States tax policy and GATT: the legality of FSC. *The American Journal of Tax Policy*, 1986. *Heinonline*. Disponível em: <<http://heinonline.org/>>.

HOBSBAWM, Eric. *Era dos extremos: o breve século XX – 1914-1991*. São Paulo: Cia das Letras, 1995.

_____. *Nações e nacionalismos*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1998.

HOORN Jr., J. van. International tax law and double taxation. In: ESTÚDIOS em Memoria de Ramón Valdes Costa. Montevideo: FCU, 1999.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION - IFA. *Cahier de droit fiscal international. Double non-taxation*. Rotterdam: SDU, 2004. v. 89a.

JACKSON, John H. The Jurisprudence of international trade: the disc case in Gatt. *The American Journal of International Law*, v. 72, n. 4, ott. 1978.

_____. *World trade and the law of GATT*. New York: Bobbs-Merrill, 1969.

JONES, John F. Avery. Conflicts of qualification on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Article. *Tax Treaty Monitor*, Amsterdam, maio 2003.

KANTER, Burton W. The United States income tax treaty program. *National Tax Journal*, Mar., 1954.

KAPLAN, Richard. *Federal taxation of international transactions*. Saint Paul: West, 1988.

KAUFMAN, Nancy H. Fairness and the taxation of international income. *Tax and Policy in International Business*, v. 29, n. 2, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KOFLER, George W. Most favoured-nation treatment in direct taxation: does EC law provide for community MFN in bilateral double taxation treaties? *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005.

LAFER, Celso. *A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

LANG, Michael et al. *WTO and direct taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2005.

LEHNER, Moris M. *The influence of EU law on tax treaties from a German perspective*. Amsterdam: International Bureau of Documentation, 2000.

_____. The national power of taxation and the fundamental freedoms and non-discriminations clauses os the EC Treaty. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Tratado de derecho tributário*. Lima: Palestra, 2003.

LEVINE, Pierre. *La lutte contre l'évasion de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*. Paris: Libraire Generale de Droit et de Jurisprudence, 1988.

LUENGO HERNÁNDEZ DE MADRID, Gustavo. *El derecho de lãs subsveniones en la OMC*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

LUJA, Raymond H.C. The WTO subsidies regime: are there lessons to be learned from recent EC state aid issues? In: LANG, Michael et al. (Coord). *WTO and direct taxation*. Haia: Kluwer Law International, 2005.

MAGNOLI, Demétrio. *O mundo contemporâneo*. São Paulo: Moderna, 1996.

MARTHA, Rutsel Silvestre J. *The jurisdiction to tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*. Boston: Deventer, 1989.

MARTIN, William. Treaty tax-sparing credits. *Tax Management International Journal*, Sept. 1998.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de direito internacional público*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

MCDANIEL, Paul R. The U.S. tax treatment of foreign source income earned in developing countries: a policy analysis. *The George Washington International Law Review*, v. 35, p. 265-295, 2003.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

MELOT, Nicolas. Territorial and worldwide tax systems: should France adopt the U.S. system? *Tax Management International Journal*, Washington, v. 33, n. 2, p. 84-102, 2003.

MERCADANTE, Araminta de Azevedo (Coord.). *Blocos econômicos e integração na América Latina, África e Ásia*. Curitiba: Juruá, 2007.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la tributación*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Draft contents of the 2008 update to the model tax convention*. Paris: OECD, 2008.

_____. *Harmful tax competition: an emergin global issue*. Paris: OECD, 1998.

_____. *Model tax convention on income and on capital*. Condensed version. Paris: OECD, 2005.

_____. *The OECD's Project on Harmful Tax Competition*. Paris: OECD, 2004.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS - ONU. Ninth meeting of the ad hoc group of experts on international cooperation in tax matters. Genebra, 30 Jul. 1999.

PERONI, Robert. J. Response to professor Mcdaniel's article. *The George Washington International Law Review*, Washington, v. 35, 2003.

POZEN, David. Tax expenditures as foreign aid. *The Yale Law Journal*, v. 116, p. 869-880, 2004.

PRZEWORSKI, Adam. *Democracia e mercado no Leste Europeu e na América Latina*. Rio de Janeiro: Dumará, 1994.

QURESHI, Asif H. Trade-related aspects of international taxation: a new Code of Conduct? *Journal of World Trade*, Geneva, v. 30, n. 2, p. 161-194, Apr. 1996.

ROSENBLUM, Janet. The GATT qualifier: its validity as a tax standard and its effect on DISC and DISC alternatives. *Cornell International Law Journal*, v. 16, n. 2, p. 469-501, 1983.

ROTHMANN, Gerd Willi. *Matéria sobre a denúncia do Acordo Brasil - Alemanha*. São Paulo: Law Finance, 2005. v. 2.

SCHAFFNER, Jean. *Droit fiscal international*. Luxemburgo: Promoculture, 1999.

SCHAPIRA, Jean. *Direito comunitário das actividades económicas*. Porto: Resjurídica, 2000.

SHEPPARD, Hale. Rethinking tax-based incentives: converting repeated defeats before the WTO into positive tax policy. *University of Texas International Law Journal*. v. 39, n. 1, p. 111-142, 2003.

SION, L. Gilles. Export promotion through tax incentives. *Virginia Journal of International Law*, v. 20, 1979/1980. *Heinonline*. Disponível em: <<http://heinonline.org/>>.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

STATHIS, Dionisios. Compatibility of anti-treaty shopping policies with basic international trade imperatives: relevance of fiscal equity and neutrality in the international trade regime and lessons for international tax lawyers. *Manchester International Economy Journal*, v. 1, n. 2, 2004. *Heinonline*. Disponível em: <<http://heinonline.org/>>.

SUNDFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (Coords.). *Direito global*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 541.239. Relator: Ministro Luiz Fux. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 12 fev. 2008.

TANZI, Vito. ZEE, Howell H. Tax policy for emerging markets: developing countries. *National Tax Journal*, v. 53, n. 2, jun. 2000.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Cofins e tributação no plano mundial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 133, p. 7-16, out. 2006.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Dupla não-tributação: entre o poder de tributar e as convenções internacionais em matéria fiscal. In: TORRES, Heleno. (Coord). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quatier Latin, 2007. v. 4, p. 241-270.

_____. *A norma tributária o desafio da tributação internacional: um estudo semiótico sobre a imposição dos fatos globalmente localizados*. 2004. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

_____. Tributação e não-discriminação nas relações comerciais. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quatier Latin, 2008. v. 5.

THIEL, Servaas van. *Free movement of persons and income tax law: the European Court in search of principles*. Rotterdam: IBFD, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Direito tributário internacional*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

_____. (Coord). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4.

_____. (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5.

_____. (Org.) *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. et al. (Coords.) *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Abaco de Rodolfo de Palma, 2003.

UCKMAR, Victor. Tributos aduaneros y subsidios en la OMC. In: _____ et al. (Coords.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.

VAZ, Isabel. *Direito econômico da concorrência*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

VIHERKENTTÄ, Timo. *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Haia: Kluwer Law International, 1991.

VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas, derecho financiero e tributario*. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

VOGEL, Klaus. Conflicts of qualification: the discussion is not finished. *Tax Treaty Monitor*, Amsterdam, fev. 2003.

_____. *Klaus Vogel on double taxation*. Haia: Kluwer, 1998. v. 3.

WANG, Lan. Influences of preferential tax regimes provided to attract non-resident investment. Toronto: Heritage Branch, 2006.

WARREN, Alvin C., GRAETZ, Michael. Income tax discrimination and the political and economic integration of Europe. *The Yale Law Journal*, v. 115, n. 6, p. 1195, Abr. 2006.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Brazil: export financing programme for aircraft recourse by Canada to Article 21.5 of the DSU. In: REPORT of the Appellate Body, Genebra, 2003.

_____. Canada: measures affecting the export of civilian aircraft. In: REPORT of the Appellate Body, Genebra, 2000.

_____. *Follow-up International Conference on Financing for Development to Review the Implementation of the Monterrey Consensus*, Doha, Qatar. Pascal Lamy. Doha, 29 Nov. 2008.

XAVIER, Alberto. Brazil cuts principle of territoriality. *International Tax Review*, Londres, v. 7, 1996.

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

ZESTER, Anita. *Most-favoured-nation treatment in an EC tax law perspective. A special focus on the principle's effect on the limitation on benefits clause in double taxation conventions*. Lund: University of Lund, 2005.