ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA

Soberania Fiscal no Direito Internacional:

**A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria
fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2019

ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA

Soberania Fiscal no Direito Internacional:

**A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria
fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção de título de Doutor em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2019

Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite.

Soberania Fiscal no Direito Internacional: A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público / Roberto Codorniz Leite Pereira; orientador: Luís Eduardo Schoueri – São Paulo, 2019.

454 fls.

Tese (doutorado) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

1. Soberania Fiscal. 2. Cooperação Fiscal Internacional. 2. Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. 3. Direito Internacional Público. 4. Costume Internacional. I. Schoueri, Luís Eduardo, orient.

CDU_____

ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA

**Soberania Fiscal no Direito Internacional:
A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a
partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção de título de Doutor em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri
(Orientador – FDUSP)

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Aos meus pais, Rosana e Roberto.

AGRADECIMENTOS

Diversas pessoas contribuíram, por vezes sem terem consciência disso, para a elaboração desta tese de doutorado, resultado das pesquisas empreendidas ao longo dos cinco anos em que cursei o programa de pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Deste modo, registro, aqui, os meus mais sinceros agradecimentos:

Aos meus pais (Rosana e Roberto), avós (Marina e Mário) e irmãos (Christian, Thiago e Isabella). O seu amor, confiança, paciência e devoção foram essenciais para que eu pudesse chegar até este ponto da minha jornada.

Aos meus amigos que são a família que eu escolhi ter, que sempre me apoiaram nas minhas decisões e nunca deixaram de ser grandes companheiros. Em especial, agradeço a André Janjácomo Rosilho, José Armando Zampar Cortez, Marina Bozzola, Carolina Flues Ivanoff, Andrea Spessoto, Ricardo Pádua, Diego Maia Lecuona e Alexandre Leite Barbosa, pela longa amizade e apoio pessoal nesta empreitada.

Aos colegas, do escritório Lacaz Martins, Gurevich, Pereira Neto & Schoueri Advogados, que se tornaram grandes amigos, em especial Rodolfo Gregório de Paiva e Silva, Bruno Romano, José Luiz Crivelli Filho, Michelle Bispo, Bruno Fettermann, Rayssa Mosti, Vanessa Priel, Mariana Alfonso, Marina Maluf, Daniel Vitor Bellan e Luciana Angeiras, com quem muito aprendi e tive o prazer de trabalhar.

Aos amigos que fiz durante o curso de L.LM em Direito Tributário Internacional, na Wirtschaftsuniversität Wien (WU), em especial Tarini Chaudhary, Isabel Maradey, Ana Elena Dominguez Gonzalez, Viktoria Baumgartner, Chirstóbal Pérez Jarpa, Sofia Uriarte, Cesar Ozolins Manzione, Daniel Miotto, Giuseppe Corciulo e Simone Schiavini.

Aos professores associados a Wirtschaftsuniversität Wien (WU) com quem tive a oportunidade de debater o meu tema de pesquisa e cujas ideias em muito contribuíram para esta tese, em especial Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Rita Szudoczky, Rita Julien e Adam Zalasinski, bem como a todo time de pesquisadores. Agradeço, também, ao Professor Jean-Louis Navarro, da Université Lumière Lyon 2, pelas conversas que contribuíram para o desenvolvimento desta tese.

A toda a equipe administrativa do Institute for Austrian and International Tax Law da Wirtschaftsuniversität Wien (WU) que sempre foram muito cordiais, solícitos e calorosos durante o meu período de estadia em pesquisa. Agradeço, especialmente, a Renée Pestuka.

Ao Professor Luís Eduardo Schoueri, orientador desta tese, o qual merece meu especial agradecimento pela sua sabedoria, abertura, disponibilidade e paciência ao longo de todo o processo de pesquisa e elaboração deste trabalho.

RESUMO

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Soberania Fiscal no Direito Internacional: A emergência de um novo dever de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público**. 2019. 454 fls. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Neste trabalho, analisamos se o comportamento dos Estados na esfera internacional, exteriorizado pela sua prática, foi capaz de criar obrigações jurídicas de cooperação para o combate à elisão fiscal internacional. Buscamos responder as seguintes questões: no âmbito do combate ao fenômeno da dupla não tributação da renda propiciado por planejamentos tributários internacionais “agressivos”, pode-se dizer que há um dever de cooperação entre os Estados, amparado por fontes não convencionais de produção do Direito Internacional Público? Em caso positivo, qual é o seu conteúdo normativo? Quais são as consequências práticas para os Estados (sobretudo para o Brasil)? Defendemos a tese de que, a partir da prática internacional observada nas últimas décadas oriunda dos esforços realizados pelos Estados e pelas organizações internacionais (OI) para a promoção da cooperação internacional tendo-se em vista o combate à evasão fiscal internacional e a determinadas formas abusivas de planejamento tributário internacional (*i.e.*, elisão fiscal internacional), a *transparência e a troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido* – o chamado *EOI Standard* – se transformaram em *costume internacional*. Isso significa que, a despeito da existência de obrigações jurídicas de ordem convencional, a transparência e a troca de informações para fins fiscais se impõem, aos Estados, enquanto conteúdo mínimo de um dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal, cuja observância é juridicamente obrigatória mesmo àqueles que porventura não tiverem celebrado qualquer convenção internacional neste sentido ou, ainda, que, conquanto tenham-na celebrado, venham a denunciá-las. O descumprimento de tal dever, que vier acompanhado da caracterização de um dano a um terceiro Estado, poderá dar ensejo à aplicação do instituto da *responsabilidade internacional*.

Palavras-chave: Soberania Fiscal. Cooperação Fiscal Internacional. Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. Direito Internacional Público. Costume Internacional.

ABSTRACT

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Tax Sovereignty in International Law: the emergency of a new legal duty to cooperate from unwritten sources of Public International Law**. 2019. 454 pages. PhD Thesis – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2019.

In this thesis, we analyze whether States' behavior, externalized through international practice, aimed to address the so called 'aggressive tax planning' has amounted to a level capable to create duties in the international sphere which would allow us to conclude that it became legally binding. The following questions guided our research: Regarding the actions taken to tackle double non taxation arising from 'aggressive tax planning', are States bound by any legal duty whose source of creation is an unwritten source of Public International Law? In case such a legal duty exist, what is its content? What are the consequences of such a legal duty to the States (specially Brazil)? Based on the close analysis of the international practice observed in the past few decades both from States and international organizations aimed to address tax evasion and 'aggressive tax plannings', it is our understanding that the Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes on request – the so called 'EOI Standard' – has become part of Customary International Law. The immediate consequence from the acceptance of such a legal duty is the idea that States are bound to be transparent and to exchange information for tax purposes on request even in the absence of tax conventions. In this context, the EOI Standard is the fundamental content of a legal duty to cooperate in tax matters, which binds all States regardless of the existence of any tax convention in force. The failure to comply with such legal duty imply the applicability of international responsibility to the extent that any third State has a material or an immaterial damage arising from an unlawfull state act.

Keywords: Tax Sovereignty. International Tax Cooperation. Transparency and Exchange of Information for Tax Matters. Public International Law. Customary International Law.

RÉSUMÉ

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Souveraineté Fiscale en Droit International: l'émergence d'un nouveau devoir de coopération en matière fiscale issu des sources non écrit du Droit International Public.** 2019. 454 pages. Thèse (Doctorat) – Faculté de Droit, Université de São Paulo, São Paulo, 2019.

Dans cette thèse, on analyse si le comportement des États sur le plan international, externalisé par leur pratique, destiné à limiter les effets fiscaux des structures fiscales internationales d'un caractère abusif, était capable de créer des obligations juridiques non écrites de coopération en matière fiscale. Les questions suivantes ont guidé nos études: dans le cadre de la lutte contre le phénomène de la double non imposition des revenus résultant des structures fiscales internationales d'un caractère abusif, peut-on dire que les États sont liés à une obligation juridique internationale de coopération issue des sources non conventionnelles de Droit International Public? Si tel est le cas, quel est son contenu normatif? Quelles sont les conséquences pratiques de la reconnaissance de tel obligation aux pays (surtout le Brésil)? Sur la base de la pratique internationale des États et des Organisations Internationales observées au cours des deux dernières décennies et résultat des efforts employées par les États et organisations internationales pour promouvoir la coopération internationale en vue de lutter contre les structures fiscales internationales d'un caractère abusif, on supporte la thèse que la transparence et l'échange de renseignements fiscaux sur demande – le « EOI Standard » - se sont devenues partie du Droit International Général en raison de sa transformation en coutume internationale. Cela signifie que, malgré l'existence d'obligations juridiques de nature conventionnelle, la transparence et l'échange de renseignements fiscaux imposent aux États le contenu minimal d'une obligation juridique internationale de coopérer en matière fiscale, dont le respect est juridiquement contraignant même à ceux qui n'ont pas encore conclu de convention internationale à cet effet ou, même s'ils l'ont conclue, à les dénoncer. La manque d'observation de cette obligation, suivi de la caractérisation du dommage soit matériel soit immatériel causé aux États tiers, peut donner lieu à l'application de la responsabilité internationale.

Mots-Clés: Souveraineté Fiscale. Coopération Fiscale Internationale. Transparence et Échange des renseignements en matière fiscale. Droit International Public. Coutume Internationale.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Síntese dos instrumentos de <i>hard law</i> e <i>soft law</i> do primeiro estágio	p. 247
Tabela 2 – Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados	p. 252
Tabela 3 – Os 10 elementos do <i>peer review</i>	p. 270
Tabela 4 – Resultado do <i>peer review</i>	p. 276
Tabela 5 – Síntese dos instrumentos de <i>hard law</i> e <i>soft law</i> do segundo estágio.....	p. 307
Tabela 6 – Síntese dos instrumentos de <i>hard law</i> e <i>soft law</i> do terceiro estágio.....	p. 347

LISTA DE ABREVIATURAS

AEOI	Automatic Exchange of Information Standard
APA	Advanced Pricing Arrangements
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
ATAF	African Tax Administration Forum
ATR	Advanced Tax Rulings
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BRICS	Grupo de países emergentes composto por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
CbC	Country-by-Country Report
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CDI	Comissão de Direito Internacional
CEN	Capital Export Neutrality
CF	Constituição Federal Brasileira
CFC	Controlled Foreign Corporation Rules
CIJ	Corte Internacional de Justiça
CIN	Capital Import Neutrality
CJUE	Corte de Justiça da União Europeia
CPJI	Corte Permanente de Justiça Internacional
CRS	Common Reporting Standard
CTN	Código Tributário Nacional
DESTAT	Sustainable Tax Governance in Developing Countries Through Global Tax Transparency
EOI	Exchange of Information Standard
EUA	Estados Unidos da América
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
G20	Grupo correspondente aos 19 Estados com as maiores economias do mundo, e a União Europeia
GAAR	General Anti-Avoidance Rules
IGA	Inter-Governmental Agreements
IP	Intellectual Property
IRS	Internal Revenue Service

IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
JAHGA	Joint Ad Hoc Group on Accounts
LOB	Limitation on Benefits Rules
NN	National Neutrality
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
OCEE	Organização para a Cooperação Econômica Europeia
OI	Organização Internacional
ONG	Organização Não-Governamental
ONU	Organização das Nações Unidas
POEM	Place of Effective Management
PPT	Principal Purpose Test Clause
SAAR	Special Anti-Avoidance Rules
SADC	Southern African Development Community
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UE	União Europeia

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	20
1. Síntese da tese proposta e demonstração da sua relevância	20
2. A cooperação fiscal internacional e o planejamento tributário: a necessidade de um novo olhar	21
3. As questões orientadoras do presente trabalho	28
4. A estrutura do trabalho	31
CAPÍTULO 1 – SOBERANIA, GLOBALIZAÇÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL COMO UM NOVO DEVER SOBERANO	33
1. Notas preliminares	33
2. Soberania Estatal e Cooperação Internacional	35
2.1. Origem e evolução da Soberania Estatal	35
2.2. Elementos constitutivos da Soberania Estatal	42
2.2.1. O Estado	42
2.2.1.1. O Estado-Nação	43
2.2.1.2. O Estado-Internacional	45
2.2.2. O território e o povo	47
2.3. Soberania Interna e Soberania Externa	49
2.4. Soberania Jurídica e Soberania Política	52
2.4.1. Direito Internacional Público: entre o Direito e a Política	52
2.4.2. Autoridade e Poder	55
3. A Soberania Fiscal como decorrência da Soberania Estatal	56
4. A globalização e a transformação da Soberania Fiscal	60
4.1. O conceito de globalização para os propósitos do presente estudo	60
4.2. A soberania fiscal “quase absoluta” na era pré-globalização	64
4.2.1. Características gerais	64
4.2.2. A Territorialidade Clássica	66
4.2.2.1. Feições originais	66
4.2.2.2. O caso Lotus	68
4.2.3. A emergência do fenômeno da dupla tributação da renda	73
4.2.3.1. Neutralidade fiscal internacional	75
4.2.3.2. Igualdade fiscal internacional	76
4.3. A soberania fiscal relativa na era pós-globalização	79
4.3.1. A soberania fiscal pós-globalização: a emergência de novos limites	79
4.3.2. A Territorialidade Contemporânea	81
4.3.3. O desafio atual está no fenômeno da dupla não tributação da renda	83
5. Os desafios do planejamento tributário internacional: entre a cooperação e a competição fiscal internacional	85
5.1. O conceito de planejamento tributário internacional	85
5.2. A cooperação fiscal internacional é a melhor alternativa?	90
5.2.1. Argumentos favoráveis à Cooperação Fiscal Internacional	90
5.2.2. Ceticismo à Cooperação Fiscal Internacional e argumentos favoráveis à Competição Fiscal Internacional	94

5.2.3.	Crítica ao debate atual	98
6.	Os fundamentos e os limites ao poder de tributar decorrem do Direito Internacional Público	101
6.1.	A subordinação do Direito Tributário Internacional às fontes de criação de direitos e obrigações de Direito Internacional Público	101
6.2.	Crítica: o debate está centrado unicamente nas convenções internacionais	103
7.	O fundamento do dever soberano de cooperação fiscal internacional nas fontes não convencionais	104
7.1.	O debate acadêmico atual quanto à existência de um dever de cooperação fiscal nas fontes não convencionais	104
7.1.1.	O “Regime Fiscal Internacional” aplicável às operações internacionais ...	106
7.1.2.	A ilicitude de “Elisão e Evasão Fiscal de Estado”	110
7.2.	Crítica ao debate atual	114
7.3.	A necessidade de um novo olhar	114
8.	Conclusões parciais	115
CAPÍTULO 2 – AS FONTES NÃO CONVENCIONAIS DO DIREITO INTERNACIONAL COMO FUNDAMENTOS DO DEVER SOBERANO DE COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL.....		119
1.	Notas preliminares	119
2.	Premissas de estudo	120
2.1.	O Direito Internacional Público Contemporâneo	121
2.1.1.	A nova composição	121
2.1.2.	O novo escopo	123
2.1.3.	As novas funções	124
2.1.4.	O novo modo de compreensão	128
2.1.5.	A emergência de uma “comunidade internacional”	132
2.2.	A governança global: entre <i>hard law</i> e <i>soft law</i>	133
2.2.1.	A <i>hard law</i> : o núcleo duro do Direito	133
2.2.2.	A <i>soft law</i> : Direito Flexível <i>versus</i> Quase-Direito	137
2.3.	O fundamento do Direito Internacional: entre o voluntarismo e objetivismo ...	142
2.4.	A responsabilidade internacional	148
3.	As fontes não convencionais no Direito Internacional Público	155
3.1.	Os costumes internacionais	156
3.1.1.	Distinções do costume no Direito Interno e Direito Internacional	156
3.1.2.	Os requisitos para a sua formação	158
3.1.2.1.	Consideração preliminar sobre a “teoria dos dois elementos”	158
3.1.2.2.	A prática geral.....	159
3.1.2.3.	A <i>opinio juris</i>	165
3.1.3.	O objeto persistente.....	170
3.1.4.	A prova da existência de um costume internacional	175
3.1.5.	Os costumes locais, regionais e bilaterais.....	180
3.1.6.	A inter-relação entre costumes e convenções internacionais	182
3.1.6.1.	Na aplicação do Direito Internacional.....	183
3.1.6.2.	Na formação do Direito Internacional.....	185
3.1.6.2.1.	As convenções codificadoras dos costumes internacionais.....	186
3.1.6.2.2.	As convenções constitutivas dos costumes internacionais	187
3.1.7.	Os costumes sob a perspectiva da ONU	192

3.1.8.	Os costumes internacionais e os instrumentos de <i>soft law</i>	193
3.1.9.	As novas feições dos costumes internacionais diante da realidade contemporânea	194
3.1.10.	Os costumes internacionais e o Direito Tributário	197
3.2.	Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas	201
3.2.1.	Premissas conceituais	202
3.2.2.	Os princípios gerais de Direito (Interno)	204
3.2.3.	Os princípios gerais de Direito Internacional	205
3.2.4.	Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas e os instrumentos de <i>soft law</i>	207
3.2.5.	As novas feições dos princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas diante da realidade contemporânea	209
3.2.6.	Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas e o Direito Tributário	210
4.	As fontes não convencionais do Direito Internacional Público e a Cooperação Fiscal Internacional	211
5.	Conclusões parciais	212
CAPÍTULO 3 – A TRAJETÓRIA DA COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL, SUAS TENDÊNCIAS ATUAIS E ANÁLISE CRÍTICA DA PRÁTICA INTERNACIONAL		217
1.	Notas preliminares	217
2.	Primeiro estágio da cooperação fiscal internacional: tônica no combate à dupla tributação da renda e entraves ao combate à elisão e evasão fiscal	218
2.1.	A emergência da dupla tributação e as primeiras convenções fiscais	219
2.2.	Os trabalhos da Liga das Nações	220
2.2.1.	O critério da <i>pertinência econômica</i> proposto por Georg von Schanz	220
2.2.2.	A metamorfose do conceito de <i>pertinência econômica</i> pela Liga das Nações	222
2.2.3.	Os primeiros esforços de cooperação internacional para o combate à elisão e evasão fiscal	225
2.2.4.	As Convenções-Modelo de 1928.....	228
2.2.4.1.	Perspectiva geral.....	228
2.2.4.2.	A rodada da Cidade do México de 1943	232
2.2.4.3.	A rodada de Londres de 1946	235
2.3.	A sucessão dos trabalhos da Liga das Nações pela OCEE/OCDE	236
2.3.1.	As primeiras convenções-modelo (1963, 1977 e 1992).....	237
2.3.2.	A cooperação fiscal para evitar a dupla tributação: os embates entre os Estados de Fonte e os Estados de Residência	238
2.3.3.	A cooperação para combater a elisão e a evasão fiscal internacional	241
2.3.3.1.	As cláusulas de troca de informações e assistência administrativa	242
2.3.3.2.	As medidas unilaterais adotadas pelos Estados	244
2.4.	Síntese dos instrumentos de <i>hard law</i> e <i>soft law</i> produzidos no primeiro estágio ..	247
3.	Segundo estágio da cooperação fiscal internacional: o combate à concorrência fiscal lesiva e a promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais.....	248
3.1.	O Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva	249
3.1.1.	Antecedentes: o Código de Conduta Europeu	249

3.1.2.	O relatório da OCDE de 1998	250
3.1.3.	Os trabalhos do Fórum de Práticas Fiscais Lesivas	254
3.1.4.	O fracasso do Projeto de Combate à Concorrência Fiscal Lesiva.....	256
3.2.	A transparência e a troca de informações para fins fiscais	258
3.2.1.	O Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais	259
3.2.1.1.	Perspectiva geral e emergência do padrão internacional de troca de informações para fins fiscais (<i>EOI Standard</i>).....	259
3.2.1.2.	Revisão anual da estrutura jurídica e administrativa dos Estados (2004 a 2009)	263
3.2.1.3.	O processo de <i>peer review</i> (a partir de 2010)	269
3.2.1.3.1.	O que é o <i>peer review</i> ?.....	269
3.2.1.3.2.	Os resultados do processo de <i>peer review</i>	273
3.2.2.	A Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais	277
3.2.3.	O artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE.....	283
3.2.4.	O artigo 26 da Convenção-Modelo da ONU	287
3.2.5.	A Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal.....	289
3.2.6.	Convenções e iniciativas regionais relativas à transparência e troca de informações para fins fiscais	291
3.2.6.1.	Convenção Nórdica para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal.....	292
3.2.6.2.	Convenção Andina sobre a Tributação da Renda e do Capital	293
3.2.6.3.	Convenção da Comunidade dos Estados da África Oriental	294
3.2.6.4.	Fórum das Administrações Fiscais Africanas.....	295
3.2.6.5.	Comunidade para o Desenvolvimento Sul-Africano	296
3.2.7.	O FATCA.....	297
3.2.8.	Críticas à transparência e à troca de informações para fins fiscais	301
3.3.	Síntese dos instrumentos de <i>hard law</i> e <i>soft law</i> produzidos no segundo estágio... ..	307
4.	Terceiro estágio de Cooperação Internacional: o Projeto de combate ao BEPS e a tônica reforçada na transparência, troca de informações e assistência administrativa	309
4.1.	O Projeto da OCDE e do G20 de combate ao BEPS.....	309
4.1.1.	Perspectiva geral e critérios para a escolha dos planos de ação relevantes.....	309
4.1.2.	Os planos de ação aptos a compor o dever jurídico de cooperação fiscal internacional	312
4.1.3.	<i>Minimum standards, recommendations e best practices</i>	316
4.1.4.	Plano de Ação nº 02 (Negócios Híbridos)	317
4.1.5.	Plano de Ação nº 05 (Práticas Fiscais Lesivas)	321
4.1.6.	Plano de Ação nº 06 (Abuso das Convenções Fiscais)	324
4.1.7.	Plano de Ação nº 07 (Estabelecimento Permanente)	327
4.1.8.	Plano de Ação nº 13 (Preços de Transferência: Documentação)	329
4.1.9.	Plano de Ação nº 15 (Instrumento Multilateral)	333
4.2.	Perspectiva atual do Projeto de combate ao BEPS.....	337
4.2.1.	Implementação	337
4.2.1.1.	<i>Inclusive framework</i> e o processo de <i>peer review</i>	337
4.2.1.2.	Instrumento Multilateral	339
4.2.2.	Países em desenvolvimento	341
4.3.	A proposta de um novo padrão internacional de troca de informações: a troca automática de informações financeiras (<i>AEOI Standard</i>)	344

4.4.	Síntese dos instrumentos de <i>hard law</i> e <i>soft law</i> produzidos no terceiro estágio....	346
5.	Breves notas sobre o desenvolvimento da cooperação fiscal no Direito Europeu.....	347
5.1.	Para a transparência e troca de informações para fins fiscais	348
5.2.	Para o combate à Elisão Fiscal Internacional.....	352
6.	Conclusões parciais	356
CAPÍTULO 4 – O FUNDAMENTO E O CONTEÚDO DO DEVER JURÍDICO INTERNACIONAL DE COOPERAR EM MATÉRIA FISCAL E AS SUAS IMPLICAÇÕES NO DIREITO BRASILEIRO		361
1.	Notas preliminares	361
2.	Qual é a fonte não escrita na qual se ampara o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal?	362
3.	O que compõe o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal?	365
3.1.	A transparência e a troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido (<i>EOI Standard</i>).....	367
3.1.1.	A evidência da prática internacional (<i>EOI Standard</i>)	367
3.1.1.1.	Convenções internacionais.....	368
3.1.1.2.	Relativização progressiva da garantia ao sigilo de informações	375
3.1.1.3.	Troca efetiva de informações para fins fiscais	376
3.1.2.	A evidência da <i>opinio juris</i> (<i>EOI Standard</i>)	377
3.1.2.1.	Convenções-Modelo.....	378
3.1.2.2.	Convenções internacionais.....	382
3.1.2.3.	Declaração oficiais de aceitação do <i>EOI-Standard</i>	384
3.1.2.4.	Submissão ao processo de <i>peer review</i> e alterações promovidas no ordenamento jurídico interno	385
3.2.	Perspectiva da literatura acadêmica e considerações adicionais	388
4.	O que não compõe o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal?	394
4.1.	O Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva	394
4.2.	O Projeto de combate ao BEPS	396
4.3.	A troca de informações para fins fiscais na modalidade automática (<i>AEOI Standard</i>)	401
5.	Afinal, qual tratamento deve ser conferido ao Estado “objeto persistente”?	404
6.	Compreensão das causas da formação do dever jurídico internacional.....	406
6.1.	Elevada aptidão das disposições convencionais referentes ao <i>EOI Standard</i> para transformação em costumes internacionais	407
6.2.	Adequação com a concepção atual de Soberania Fiscal	409
6.3.	Aptidão para equacionar os interesses envolvidos	412
6.3.1.	Dos países em desenvolvimento	412
6.3.2.	Dos contribuintes	414
7.	Implicações para o Direito Brasileiro	415
7.1.	Plano Constitucional	416
7.1.1.	Os costumes internacionais na Constituição Federal e a sua aplicação pelo Poder Judiciário.....	416
7.1.2.	Adequação às disposições constitucionais	419
7.2.	Plano Legal.....	420

8. Conclusões parciais	422
CONCLUSÕES	426
REFERÊNCIAS	434

INTRODUÇÃO

1. Síntese da tese proposta e demonstração da sua relevância

Neste trabalho, defendemos a tese de que, a partir da prática internacional observada nas últimas décadas oriunda dos esforços realizados pelos Estados e pelas organizações internacionais (OI) para a promoção da cooperação internacional tendo-se em vista o combate à evasão fiscal internacional e a determinadas formas abusivas de planejamento tributário internacional (*i.e.*, elisão fiscal internacional), tem-se que a *transparência e a troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido* (o chamado *EOI Standard*), se transformaram em *costume internacional*.

Isso significa que, a despeito da existência de obrigações jurídicas de ordem convencional, a transparência e a troca de informações para fins fiscais se impõem, aos Estados, enquanto conteúdo mínimo de um dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal, cuja observância é juridicamente obrigatória mesmo àqueles que porventura não tiverem celebrado qualquer convenção internacional neste sentido ou, ainda, que, conquanto tenham-nas celebrado, venham a denunciá-las.

A tese ora proposta se revela de suma importância haja vista que a constatação da existência de tal dever é um elemento que, inexoravelmente, afeta a esfera da *soberania fiscal* dos Estados, inclusive do Brasil. Sendo os costumes internacionais fonte formal de produção do Direito Internacional Público, hierarquicamente equivalente às convenções internacionais e cuja existência pode se dar de forma absolutamente autônoma (*i.e.*, em paralelo) em relação a estas últimas, não devem pairar dúvidas quanto à natureza obrigatória de direitos e obrigações internacionais oriundas do Direito Internacional Costumeiro, e às consequências do seu reconhecimento para a soberania fiscal nacional.

O descumprimento de tal dever, que vier acompanhado da caracterização de um dano material ou imaterial por parte de um terceiro Estado, poderá dar ensejo à aplicação do instituto da *responsabilidade internacional*.

2. A cooperação fiscal internacional e o planejamento tributário: a necessidade de um novo olhar

Combater planejamentos tributários internacionais se transformou em uma verdadeira obsessão por parte de diversos países, em sua maioria grandes economias, sobretudo após diversos escândalos envolvendo empresas transnacionais de notório conhecimento público, no final da primeira década dos anos 2000.

Não foi outra a razão que levou ao famoso pronunciamento feito pelo G20¹, na cidade de *Los Cabos*, no México, em 2012, o qual deu início ao ambicioso plano, desenvolvido pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) sob o mandato do G20, de combate ao fenômeno conhecido como *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Na mesma ocasião, o grupo enfatizou a importância e a necessidade de maiores avanços no tocante à promoção da transparência das práticas administrativas e da troca de informações.

Veja-se, abaixo, o parágrafo 48 da referida declaração intergovernamental que, a nosso ver, é um verdadeiro marco histórico que deu início a esta “nova era”, na qual vivemos, de combate ao chamado “planejamento tributário abusivo” (“*aggressive tax planning*”)²:

48. Na área fiscal, nós reiteramos o nosso comprometimento em fortalecer a transparência fiscal e a ampla troca de informações. Elogiamos o progresso feito de acordo com o relatório do Fórum Global e *exortamos todos os países a se adequarem aos standards definidos e implementar as recomendações identificadas no decorrer das revisões feitas*, em especial as 13 jurisdições fiscais cujo regime jurídico-regulatório não as qualifica para passar para a 2ª fase. Nós esperamos que o Fórum Global inicie, o quanto antes, a verificação da efetividade das trocas de informações, nos reportando os seus resultados, bem como aos nossos ministros de economia e finanças. Nós consideramos muito bem-vindo o relatório da OCDE sobre as trocas automáticas de informações, e continuaremos a dar o exemplo na *implementação desta prática*. Nós convidamos os países a aderirem a esta *prática crescente*, na medida em que for-lhes apropriada, e fortemente incentivamos todas as jurisdições a assinar a Convenção Multilateral sobre a Assistência Administrativa. Nós também consideramos bem-vindos os esforços para a promoção da cooperação intergovernamental para combater fluxos ilícitos incluindo os resultados da reunião de Roma do Diálogo de Oslo. Nós

¹ O G20 é um grupo informal – *i.e.*, não é uma organização internacional, tampouco possui estrutura institucional equivalente - composto por 19 países e pela União Europeia. Os 19 países são: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, Coreia do Sul, China, Estados Unidos da América, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia e Turquia. Confirmam-se maiores detalhes em: <https://www.g20.org/en/g20/g20-participants> (acesso em 23/08/2018).

² A figura do “planejamento tributário agressivo”, conquanto não seja nova, se tornou bastante recorrente recentemente, sobretudo nos debates relativos ao combate ao BEPS. Esta expressão, no entanto, carece de um significado jurídico preciso, havendo controvérsias quanto ao seu alinhamento com as figuras da elisão e evasão fiscal, dotadas de conteúdo jurídico mais preciso (veja-se o tópico 5.1. do capítulo 1). Neste sentido, confira-se: VALDERRAMA, Irma Mosquera *et al.* Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency. In: *Intertax*, v. 46, Issue 2, Netherlands: Kluwer Law International, 2018, p. 143-145.

reiteramos a necessidade de prevenção da erosão das bases imponíveis e da alocação artificial de lucros e nós seguiremos, com atenção, os trabalhos em andamento da OCDE nesta área.³ (destaques nossos)

O trecho reproduzido acima traz diversos aspectos que, apesar de parecerem comuns na linguagem dos tributaristas, despertam grande curiosidade científica. Primeiramente, é interessante observar os esforços dos países integrantes do G20 em exortar a importância de os Estados aderirem aos *standards* e às “recomendações” previamente definidos relativos à transparência e troca de informações entre as jurisdições fiscais. Estas expressões, não obstante serem comuns e recorrentes, ensejam, pela maneira como foram feitas, as seguintes questões: o que, exatamente, os membros do G20 tinham em mente ao se referirem a *standards*? Mais ainda: quem – *i.e.*, quais Estados ou organizações internacionais – teria definido estes *standards*? A adesão a tais *standards* e a adoção de tais recomendações são realmente *facultativas*?

A primeira reação de qualquer tributarista seria dizer que os referidos *standards* e recomendações jamais poderiam vincular os Estados, afinal a sua fonte são instrumentos não jurídicos, mera “*soft law*”. Dir-se-ia que apenas os compromissos presentes em convenções internacionais seriam capazes de vincular os Estados.

Neste contexto, dir-se-ia que a cooperação fiscal internacional para combater formas agressivas de planejamento tributário existe na exata medida em que os Estados tenham assumido compromissos na forma da celebração de convenções internacionais. Este é o caso, apenas para citar alguns exemplos, dos artigos 26 e 27 das Convenções-Modelo da OCDE e da ONU, das convenções destinadas à promoção do intercâmbio de informações para fins fiscais e da Convenção Multilateral sobre a Assistência Administrativa, à qual faz referência a declaração do G20.

³ Veja-se: <https://www.oecd.org/g20/summits/los-cabos/2012-0619-loscabos.pdf> (acesso em 16/07/2018). Confira-se, no original: “48. In the tax area, we reiterate our commitment to strengthen transparency and comprehensive exchange of information. We commend the progress made as reported by the Global Forum and urge all countries to fully comply with the standard and implement the recommendations identified in the course of the reviews, in particular the 13 jurisdictions whose framework does not allow them to qualify to phase 2 at this stage. We expect the Global Forum to quickly start examining the effectiveness of information exchange practices and to report to us and our finance ministers. We welcome the OECD report on the practice of automatic information exchange, where we will continue to lead by example in implementing this practice. We call on countries to join this growing practice as appropriate and strongly encourage all jurisdictions to sign the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance. We also welcome the efforts to enhance interagency cooperation to tackle illicit flows including the outcomes of the Rome meeting of the Oslo Dialogue. We reiterate the need to prevent base erosion and profit shifting and we will follow with attention the ongoing work of the OECD in this area.”

Esta visão, no entanto, está equivocada. Para que se tenha uma ideia do equívoco, basta que se preste atenção para um segundo elemento à qual a declaração do G20 faz constante referência: trata-se do termo “prática”, por vezes apresentado na forma qualificada como, por exemplo, “troca de informações”, “transparência”. Neste sentido, questiona-se: Qual é o papel da “prática” na esfera internacional?

A prática, no Direito Internacional, diversamente do que um primeiro olhar poderia sugerir, é capaz de vincular *juridicamente* os Estados. Basta que o olhar do tributarista se desloque das convenções internacionais para as demais fontes de produção normativa de Direito Internacional, arroladas no artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (CIJ), a saber: “os costumes internacionais, como prova de uma *prática geral* aceita como sendo o direito” e os “princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas”.

Para estas duas fontes de produção normativa – ditas “não convencionais” ou “não escritas” – a prática dos Estados ou bem pode, somada à ideia de *opinio juris*, transformar-se em um costume internacional, ou bem ser a expressão de um princípio geral de Direito reconhecido pelas nações civilizadas, ambos igualmente aptos a criar direitos e obrigações internacionais, podendo, inclusive, derrogar disposições presentes em convenções.

Ademais, o “tom” do discurso proferido pelo G20, acima transcrito, no sentido de que os Estados possuem um *standard* a aderir ou uma prática a observar – ou continuar observando – não possui nada de extraordinário.

Em diversas ocasiões anteriores, em se tratando da cooperação fiscal internacional para combater formas de planejamento tributário abusivo, seja do ponto de vista do contribuinte que se utiliza dos diferentes referenciais normativos oferecidos pela legislação nacional dos Estados de modo a reduzir a sua carga tributária global, seja do ponto de vista do Estado que oferece regimes fiscais que permitem – e até mesmo incentivam – este tipo de conduta, a OCDE já deixou transparecer a ideia de que existiriam *standards* aos quais os Estados deveriam aderir. Estes *standards* seriam condição necessária para se estabelecer um “mínimo necessário de cooperação internacional” – o chamado “*global level playing field*”, repetido com frequência pela OCDE em diversos dos seus relatórios.

De fato, a OCDE já sugeriu, em diversos dos seus relatórios, estudos e pronunciamentos, que os Estados estariam adstritos a um *dever de cooperar em matéria fiscal*⁴, especialmente em uma realidade em que a globalização tornou o exercício do poder de tributar interdependente.

⁴ Cf. KALLERGIS, Andréas. *La Compétence Fiscale*. Paris: Daloz, 2018, p. 667-669.

Em 1998, na ocasião em que a OCDE publicou o famoso relatório intitulado “*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*”, a organização destacou que os Estados deveriam “permanecer livres para formular as suas próprias políticas tributárias desde que, ao fazê-lo, eles aderissem aos *standards* internacionalmente aceitos (*‘internationally accepted standards’*)”⁵. Recentemente, no âmbito das recomendações feitas pela OCDE relativas aos 15 planos de ação de combate ao BEPS, ficou mais clara ainda a ideia de que haveria *standards* mínimos (“*minimum standards*”), aos quais os Estados “devem” aderir⁶.

Há, na esfera internacional, uma pluralidade de políticas tributárias propostas por OIs ou mesmo adotadas unilateralmente por determinados Estados com reflexos para toda a comunidade internacional que cuja adesão é, ao menos na retórica internacional, justificada como imperativa no contexto atual, consoante evidencia o excerto da declaração intergovernamental do G20 reproduzida logo no início deste capítulo introdutório. Além das ações destinadas a combater a chamada concorrência fiscal lesiva (*harmful tax competition*) e do ambicioso e recente Projeto de combate ao BEPS, outros esforços de promoção da cooperação fiscal podem ser vistos, também, na promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais, patrocinada pelo Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais da OCDE, e no *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), adotado pelos Estados Unidos da América (EUA) e justificado na necessidade global de se promover a transparência e a troca de informações.

No âmbito da transparência e da troca de informações, cremos que o peso conferido à figura do *standard* seja ainda mais forte, haja vista o desenvolvimento e a promoção, pelo Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, de “*international standards*”, enquanto parte de um patamar global mínimo de cooperação (“*global level playing field*”), aos quais os países devem aderir para não serem considerados jurisdições fiscais “não cooperativas” perante a comunidade internacional e, portanto, sujeitos à aplicação de medidas unilaterais de retaliação⁷.

Desse modo, expressões como “*minimum standards*”, “*international standards*”, “*international accepted standards*” ou “*internationally agreed minimum standards*”, entre outras de significado equivalente, se tornaram cada vez mais comuns no debate acadêmico sobre cooperação fiscal internacional e evasão e elisão fiscal, especialmente das últimas duas

⁵ OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998, p. 26. No original: “Countries should remain free to design their own tax systems as long as they abide by internationally accepted standards in doing so.” Veja-se, também, o tópico 3.1 do capítulo 3.

⁶ Veja-se o tópico 4 do capítulo 3.

⁷ Veja-se o tópico 3.2 do capítulo 3.

décadas. Neste contexto, tendo-se em mente os efeitos jurídicos que o Direito Internacional pode atribuir à realidade subjacente à utilização das expressões apontadas, o seu uso deve ser levado à sério, sendo digno, portanto, de um estudo aprofundado.

A resposta que vem sendo apresentada por diversos acadêmicos como forma de rejeição a qualquer obrigação – ainda que eminentemente política e não propriamente jurídica – tem como ponto de partida a ideia de “soberania fiscal”: sendo o exercício do poder de tributar um atributo inerente ao exercício do poder soberano, nenhum Estado pode ser compelido a se conformar a qualquer *standard* ou *recomendação* que não seja do seu interesse e para o qual ele tenha manifestado o seu expresso consentimento em aderir⁸.

Esta visão, conquanto tenha o mérito de trazer o debate para o âmbito da ideia de “soberania fiscal” – expressão cujo peso é inegável – peca por ignorar que a soberania estatal é *relativa*, ou seja, um Estado não pode ser ilimitadamente soberano sob pena de a soberania dos demais Estados ser afetada negativamente.

Neste contexto, os Estados, conquanto soberanos, estão adstritos à observância das obrigações jurídicas internacionais existentes, que, por sua vez, fazem parte do sistema jurídico internacional. Desse modo, é possível afirmar que não existe “soberania estatal”, e sequer a figura do próprio Estado, na ausência do Direito Internacional. Logo, o exercício do poder soberano se encontra subordinado ao Direito Internacional, pois este último é condição para a existência do primeiro.

Atualmente, a *interdependência global*, crescente em todos os aspectos da realidade contemporânea, é a causa da relativização ainda maior da figura da soberania nacional. Na esfera tributária, este fenômeno assume especial relevo, haja vista que o desenho das normas tributárias adotado por um Estado irradia efeitos para toda a comunidade internacional, afetando positiva ou negativamente seu poder de tributar.

A exposição desta realidade, para além de ser um clichê da contextualização das preocupações dos Estados em relação à tributação internacional atual, expressa uma conjuntura internacional que vem conformando, em maior ou menor medida, a prática dos Estados no tocante ao desenho das suas políticas fiscais. Afinal, qualquer que seja o significado que seja conferido ao termo “*internationally agreed minimum standard*” é fato que, na sua origem, está a ideia de que de um conteúdo “mínimo” previamente definido de cooperação aos Estados não é permitido desviar.

⁸ Cf. ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: ‘Imperial Taxation’ and ‘International tax Imperialism’. In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

Esta conjuntura que conforma a prática dos Estados nunca foi objeto de uma pesquisa aprofundada por parte da doutrina para além dos direitos e obrigações “escritos”. Em outras palavras, o tributarista, em geral, só dedica maior atenção para os dispositivos constitucionais, textos de lei, decretos, os regulamentos administrativos de modo geral, as decisões judiciais e, quando se trata de operações internacionais, as convenções internacionais firmadas pelos Estados.

Portanto, a nossa proposta, através do presente trabalho, é deixar, por um instante, de olhar para as formas de cooperação fiscal internacional previstas nas convenções internacionais para passarmos a nos questionar em que medida a “prática” dos Estados, na forma como ela se dá atualmente, não seria capaz de dar origem a *obrigações jurídicas* decorrentes das fontes não convencionais de Direito Internacional Público. Este é o novo olhar aqui proposto.

O seu mérito consiste em testar os limites da retórica internacional, para além dos interesses políticos que a permeiam, tomando-se como referencial o próprio Direito. Uma vez identificada a eventual existência de obrigações jurídicas internacionais para além do que está previsto nas convenções internacionais, a conclusão jurídica poderá ter consequências políticas: o discurso da necessidade de adesão aos “*internationally accepted minimum standards*” poderá ser ou bem confirmado (total ou apenas parcialmente), ou bem rejeitado. A nova ferramenta retórica, distanciada do velho discurso ancorado na ideia de soberania nacional, pode ser ainda mais eficaz como forma de negação ou necessidade de submissão às “práticas e recomendações” defendidas como imperativas.

A despeito do seu mérito enquanto “ferramenta retórica” no discurso internacional que está por trás da cooperação fiscal internacional, não se pode perder de vista que o reconhecimento de que o Estado – em especial, o Brasil – está adstrito à observância de obrigações jurídicas internacionais, independentemente da fonte da qual ela provenha, possui consequências jurídicas bastante substanciais.

O Brasil, tal como qualquer outro Estado, está obrigado a respeitar, nas suas relações internacionais, quaisquer deveres jurídicos internacionais porventura existentes, não apenas decorrentes das convenções internacionais, mas, também, das demais fontes de produção normativa. É importante ter em mente que, além de o artigo 38 do Estatuto da CIJ ser meramente *declaratório* das fontes de produção de Direito Internacional Público, o Brasil é signatário da Carta das Nações Unidas e do Estatuto da CIJ, sendo-lhe, portanto, aplicável as disposições do artigo 38 por expressa disposição convencional.

A consequência jurídica imediata do reconhecimento de um tal dever jurídico de cooperação fiscal é a obrigação de observância do seu conteúdo por parte dos órgãos encarregados da administração tributária pertencente ao Poder Executivo, dos órgãos do Poder Legislativo e das cortes integrantes do Poder Judiciário. As cortes, especialmente, ao aplicarem o Direito Internacional ao caso concreto, deverão aplicar os costumes internacionais e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas porventura existentes.

Caso tal dever venha a ser descumprido, o Estado faltoso estará sujeito à aplicação do instituto da responsabilidade internacional sempre que um ato ilícito internacional praticado causar um dano a outro Estado. O exame aprofundado das condições de eficácia deste eventual dever jurídico internacional não faz, no entanto, parte do objeto do presente trabalho, sendo certo que este é um desafio que, longe de ser exclusivo à questão aqui tratada, se faz presente, como um todo, no Direito Internacional.

Há, portanto, relevância jurídica na investigação quanto à existência (ou não) de uma obrigação jurídica de cooperação fiscal internacional, bem como ao seu exato conteúdo. Afinal, os Estados estarão obrigados apenas na exata extensão em que tal dever jurídico for identificado; qualquer *standard* ou “recomendação” para além deste universo será o resultado de mera pressão política e interesses na esfera internacional.

Na literatura especializada, defende-se a inevitabilidade da cooperação fiscal internacional para que os Estados logrem êxito em proteger os seus interesses arrecadatórios. Fala-se na inevitabilidade do multilateralismo como condição para que os Estados possam exercer o seu poder de tributar diante da forte competição que tomou conta da esfera global atual⁹, ou ainda na ideia de que os Estados teriam um dever soberano de cooperar pautado na ideia de que os Estados, no tocante ao exercício do seu poder de tributar, seriam vistos como partes de um contrato social¹⁰. Há, no entanto, críticas à cooperação proposta, no sentido de que ela estaria sendo promovida como modo de manter a alocação desigual de poderes de tributar entre os Estados de localização da fonte de produção de rendimentos e Estados de residência dos investidores¹¹.

⁹ Cf. RING, Diane M. *Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation*. In: Boston College Law School Faculty Papers. Paper 237, 2009; CHRISTIANS, Alisson. *BEPS and the Power to Tax*. In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017, p. 03-27.

¹⁰ Cf. CHRISTIANS, Alisson. *Sovereignty, Taxation and Social Contract*. In: *Minnesota Journal of International Law*, v. 18, 2009.

¹¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *GALENDI JUNIOR, Ricardo André. Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time?* In: CHRISTIANS, Alisson;

É preciso, neste sentido, colocar um *referencial jurídico* neste debate que, até o presente momento, parece se colocar no campo dos interesses políticos envolvidos, ou seja, no campo das motivações extrajurídicas ou, ainda, morais. O estabelecimento de um referencial jurídico não deixa de estar associado ao debate sobre a conveniência de uma “governança global” no tocante às condutas administrativas dos Estados, sobretudo em uma era fortemente impactada pelo fenômeno da globalização, como é o caso do momento atual. Neste contexto, David H. Rosenbloom, Noam Noked e Mohamed Helal acertam ao defenderem que “à medida em que o mundo se tornou progressivamente globalizado, também se tornou necessário regular a ampla gama de atividades globais de todos os tipos e formas na ausência de uma autoridade central”¹².

A nosso ver, no Direito Tributário Internacional, esta “regulação global”, conquanto, até certo ponto, tenha se pautada por convenções internacionais, se faz substancialmente presente nas demais fontes do Direito Internacional, em especial no âmbito dos esforços de cooperação para combater as perdas arrecadatórias decorrentes dos planejamentos tributários internacionais considerados “abusivos”.

Ao fim e ao cabo, o que se busca saber é até onde vai a liberdade dos Estados na formulação das suas políticas tributárias. Em outras palavras, busca-se investigar se a liberdade estatal vai até o limite da sua jurisdição fiscal delimitada pelas convenções internacionais celebradas, ou se, adicionalmente, existe um outro limite a ser observado, criado a partir da expressão normativa das suas práticas internacionais.

3. As questões orientadoras do presente trabalho

Sendo certo que um *trabalho jurídico* requer a formulação de um *problema jurídico*, proposto na forma de questões relativas a um objeto bem delimitado, cuja resposta seja de natureza igualmente jurídica¹³, adotamos as seguintes questões norteadoras:

ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017; ROCHA, Sérgio André. The Other Side of BEPS: ‘Imperial Taxation’ and ‘International tax Imperialism’. *Op. Cit.*

¹² ROSENBLOOM, David H.; NOKED, Noam; HELAL, Mohamed S. The Unruly World of Tax: A proposal for an International Tax Cooperation Forum, In: *Florida Tax Review*, v. 15, n. 02, 2014, p. 76. No original: “As the world became increasingly globalized, it also became necessary to regulate the multitude of global activities of every type and form absent the intervention of a centralized authority.”

¹³ Cf. LOPES, José Reinaldo de Lima. Reglas y compás: metodología para un trabajo jurídico sensato. In: *Observar la ley – ensayos sobre la metodología de la investigación jurídica*. Edición de Christian Courtis. Madrid: Trotta, 2006.

- (i) No âmbito do combate ao fenômeno da dupla não tributação da renda propiciado por planejamentos tributários internacionais “agressivos”, pode-se dizer que há um dever de cooperação entre os Estados, amparado em fontes não convencionais de produção do Direito Internacional Público?
- (ii) Em caso positivo, qual é o seu conteúdo normativo?
- (iii) Quais são as suas consequências práticas para os Estados (sobretudo, para o Brasil)?

As questões apontadas acima são relevantes, à luz de todos os esclarecimentos apontados anteriormente. Ademais, as respostas que deverão ser dadas a tais questões estão longe de serem pacíficas, haja vista a existência, na literatura especializada, de autores que defendem a inexistência de qualquer dever consubstanciado em fontes não escritas de Direito Internacional Público, ao passo em que outros defendem certos deveres amparados nas mesmas fontes. Na literatura especializada, tampouco há uma análise completa sobre toda a “trajetória” da cooperação fiscal internacional relativa ao combate a determinadas formas de planejamentos tributários, para nela identificar os possíveis deveres que passaram a compor o *corpus* do “Direito Internacional Geral”, independentemente da sua forma escrita. Quando muito, tal análise se dá de modo compartimentado, relativamente a formas específicas de cooperação (e.g., troca de informações ou proibição à concorrência fiscal lesiva).

Ademais, entendemos que alguns esclarecimentos quanto à escolha das nossas questões se fazem necessários.

Primeiramente, o tema da “cooperação fiscal internacional” comporta diversas perspectivas distintas. De fato, ao longo da História, os Estados cooperaram de diversas formas distintas, ora para eliminar a dupla tributação da renda, vista como um entrave ao crescimento do comércio internacional, ora para eliminar a dupla não tributação da renda, fenômeno recente ao qual fizemos referência anteriormente.

Além da maior relevância recente do fenômeno da dupla não tributação em relação ao fenômeno da dupla tributação, a nossa escolha do primeiro fenômeno ao invés do segundo se justifica, pois, a nosso ver, é nele que a prática dos Estados assume maior potencial para produção normativa. Ou seja, ao tratarmos da dupla tributação da renda, os métodos destinados a evitá-los presentes em convenções internacionais em matéria fiscal, as normas unilaterais destinadas a igual finalidade somados ao fato de que a dupla tributação da renda ocorre, ainda hoje, em grande medida, não nos permite uma investigação tão profícua do ponto de vista da normatividade assumida pelas práticas dos Estados.

Em segundo lugar, a proposta da questão acerca da existência e do conteúdo de um dever em sentido jurídico de cooperação internacional possui duas virtudes. A primeira consiste em delimitar até onde o dever de cooperação alcança, ou seja, a exata extensão em que a soberania fiscal do Estado se encontra limitada em virtude da sua existência. A segunda consiste em se afirmar justamente o oposto, ou seja, a parcela da soberania fiscal que restará intacta, não podendo ser afetada em razão do reconhecimento de um tal dever jurídico internacional.

Em outras palavras, determinar a existência e delimitar o conteúdo de um dever jurídico de cooperação fiscal implica separar o “joio do trigo”; o que é jurídico daquilo que é puramente político, o que é restrição legítima da soberania fiscal, daquilo que é uma restrição ilegítima, retórica, amparada, apenas, por relações de poder político e econômico.

Ademais, em razão das questões que foram propostas, a resposta a ser dada irá requerer, necessariamente, uma pesquisa que é, essencialmente, *empírica*, já que se buscará nas práticas e nos comportamentos dos Estados o nascimento do fenômeno jurídico. Para que tal análise seja realizada, recorreremos aos materiais produzidos pelas OIs e Fóruns Globais, às convenções bilaterais e multilaterais celebradas pelos países e, ainda que com certas limitações, às suas legislações internas e decisões judiciais. Analisaremos, também, relatórios de OIs que demonstram a efetividade e a frequência das práticas dos Estados no tocante à cooperação internacional, bem como declarações capazes de exteriorizar a sua *opinio juris*, a exemplo da declaração intergovernamental de *Los Cabos*, citada no tópico anterior.

Para responder as questões apontadas, antes mesmo de realizarmos a verificação empírica mencionada acima, deveremos recorrer às decisões da CIJ e da sua predecessora – a Corte Permanente de Justiça Internacional (CPJI) – e à doutrina especializada para identificarmos os critérios consolidados gradualmente ao longo do tempo para o reconhecimento de costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas. Será de grande relevância aferirmos as influências que a realidade contemporânea exerceu sobre tais fontes, bem como a sua aplicabilidade à esfera do Direito Tributário Internacional.

Por fim, cumpre alertar para um risco que, desde já, deve ser conhecido e afastado. Na esfera internacional, Direito e Política coexistem, sendo, por vezes, difícil identificar a razão última que justifica a conduta dos Estados. No entanto, o fato de ambos os componentes se fazerem presentes não tem o condão de impedir que, da prática observada, surjam direitos e obrigações jurídicos internacionais. Especialmente, o fato de alguns

Estados possuem pioneirismo na propositura de políticas tributárias ou mesmo serem os únicos membros de OIs, conquanto seja um fator a ser levado em consideração quando da análise do surgimento do fenômeno jurídico a partir da prática, não tem o condão de impedi-lo de modo absoluto.

4. A estrutura do trabalho

No capítulo 1, apresentaremos o pano de fundo desta tese. Analisaremos o conceito de soberania estatal, a sua evolução no tempo, suas características intrínsecas, a sua dimensão na esfera tributária, e a sua expressiva relativização diante do fenômeno da globalização recente que, ao tornar as jurisdições fiscais interdependentes entre si, erige a cooperação fiscal como única alternativa para a preservação do poder de tributar. Ao mesmo tempo, analisaremos como a noção de territorialidade foi sendo constantemente alterada ao longo do tempo, enquanto elemento necessário para o exercício do poder de tributar. Definiremos “planejamento tributário internacional” – o instrumento por excelência da dupla não tributação da renda e principal desafio atual – e discorreremos sobre a cooperação fiscal e a concorrência fiscal internacional. Na sequência, apontaremos todos limites à jurisdição fiscal decorrentes do Direito Internacional Público, destacando as fontes não convencionais de produção do Direito Internacional. Analisaremos duas teses acadêmicas que pleiteiam a existência de um dever de cooperação fiscal internacional, e destacaremos as suas fragilidades.

No capítulo 2, firmaremos o primeiro referencial da análise que pretendemos realizar. Trataremos das linhas mestras das fontes não escritas de produção do Direito Internacional Público – *i.e.*, os costumes internacionais e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, a partir de uma perspectiva contemporânea deste ramo do Direito. Para tanto, recorreremos à jurisprudência da CIJ e CPJI e à literatura especializada. Demonstraremos a relevância de cada uma das fontes analisadas para o Direito Tributário e, sobretudo, para a presente tese.

No capítulo 3, estabeleceremos o segundo referencial de análise, qual seja, o referencial da realidade empírica acerca da trajetória da cooperação fiscal internacional sobre a qual será aplicado o primeiro referencial, delimitado no capítulo 2. Para tanto, segregamos o estudo da cooperação fiscal internacional em três estágios, de acordo com as características prevalentes em cada um deles: (i) o primeiro estágio, em que a tônica das preocupações dos Estados está no combate à dupla tributação da renda, dando-se

importância apenas secundária ao combate à elisão e evasão fiscal internacional; (ii) o segundo estágio, no qual a preocupação relativa ao combate à dupla tributação da renda cedeu espaço para o debate relativo ao combate à concorrência fiscal lesiva e à transparência e troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido; e (iii) o terceiro estágio, em que a erosão das bases imponíveis nacionais mediante esquemas de planejamento tributário realizados por companhias transnacionais levou os atores globais a buscarem uma “nova” forma de cooperação fiscal através do Projeto de combate ao BEPS, bem como a troca de informações financeiras na modalidade automática. Analisaremos, também, o desenvolvimento que as iniciativas internacionais de cooperação em matéria fiscal tiveram no Direito Europeu.

No capítulo 4, confrontaremos os dois referenciais delimitados pelos capítulos 2 e 3 para que possamos apresentar o fundamento do dever jurídico de cooperação fiscal internacional que será postulado, bem como o seu conteúdo. Neste capítulo, além de delimitarmos as iniciativas que lograram êxito em fazer parte do Direito Internacional Geral, delimitaremos o que não o compõe. Explicaremos as causas que, a nosso ver, justificam a formação do dever jurídico internacional tal como será proposto. Investigaremos, também, as repercussões decorrentes do seu reconhecimento para o Direito Brasileiro.

CONCLUSÕES

Ao longo deste trabalho, efetuamos um percurso em quatro etapas¹¹⁶⁸.

No primeiro capítulo, analisamos a natureza do conceito de soberania, suas diferentes facetas, e a sua capacidade de se adaptar à realidade do momento em que analisada (qualidade a qual denominamos de plasticidade), sua dimensão na esfera tributária e a sua relativização, ao longo do tempo, sobretudo após o advento do fenômeno da globalização. Evidenciamos que, não apenas a soberania fiscal nacional, como a própria noção de territorialidade passou por um constante processo de transformação, até assumir a sua feição atual. Destacamos que o Direito Internacional, longe de ser a negação da ideia de soberania, é a sua confirmação, haja vista que, na sua ausência, a própria ideia de soberania resta prejudicada, haja vista que um Estado somente é soberano à medida em que ele possui o reconhecimento dos demais. Desse modo, torna-se fundamental compreendermos que todas as limitações decorrentes do Direito Internacional possuem relevância nas relações tributárias entre os Estados, não apenas aquelas decorrentes de convenções internacionais (fontes escritas). As fontes não escritas do Direito Internacional merecem, neste sentido, reconhecimento muito maior quanto à sua importância do que a literatura acadêmica está disposta a conferir-lhe. Assim, as obrigações decorrentes do Direito Internacional capazes de compelir um Estado a cooperar estão situadas muito além daquelas previstas em convenções internacionais. Esta é a crítica ao debate acadêmico que é o pano de fundo a partir do qual o presente trabalho se desenvolveu.

No segundo capítulo, nos dedicamos a efetuar uma investigação das fontes não escritas de Direito Internacional Público, sob uma perspectiva contemporânea do seu papel nas relações internacionais. Neste sentido, destacamos as transformações recentes pelas quais o Direito Internacional Público passou, as quais, certamente, influenciam na escolha quanto às perspectivas objetiva ou voluntarista a serem adotadas. Posicionamo-nos a favor da concepção objetiva, apontando para a impossibilidade da adoção da visão voluntarista em uma comunidade internacional composta por quase duas centenas de países reconhecidos pela ONU e que enfrenta os desafios atuais de ordem global, para os quais a cooperação é requisito fundamental. Destacamos que, no Direito Internacional, conquanto inexista um

¹¹⁶⁸ Não pretendemos, neste capítulo conclusivo, retomar todas as conclusões relativas a cada um dos capítulos desta tese, haja vista que tais conclusões já se encontram devidamente demonstradas nos últimos tópicos de cada um dos seus capítulos (tópico 8 do capítulo 1, tópico 5 do capítulo 2, tópico 6 do capítulo 3 e tópico 8 do capítulo 4).

sistema organizado, tal como no Direito Interno, capaz de desempenhar as funções dos Poderes Legislativo, Executivo e Judicial, sobretudo a aplicação de sanções, nem por isso inexistente consequência jurídica para o cometimento de um ato ilícito internacional: os países que inobservarem uma obrigação jurídica internacional se sujeitam à responsabilidade internacional. Analisamos, também, em detalhes a evolução do trato conferido aos costumes e aos princípios gerais de Direito Internacional pela jurisprudência da CIJ e pela literatura acadêmica, destacando a sua interface de implicações recíprocas com os instrumentos não jurídicos (de *soft law*) e a sua relevância para o Direito Tributário.

No terceiro capítulo, reconstruímos toda a trajetória da cooperação fiscal internacional para o combate à evasão e elisão fiscal internacional, em seus três estágios: o *primeiro*, em que a tônica dos esforços de cooperação fiscal internacional estava na eliminação da dupla tributação, enquanto meio necessário para assegurar o desenvolvimento do comércio internacional, ao passo em que a cooperação para combater o fenômeno inverso, em seus estágios iniciais, se pautou pela troca de informações, na modalidade a pedido, e na assistência administrativa para fins de coleta de créditos tributários; o *segundo*, em que o problema da concorrência fiscal lesiva se colocou como desafio cujos esforços de cooperação internacional não lograram êxito em superá-los, tendo como resultado o redirecionamento dos trabalhos para a transparência e troca de informações, na modalidade a pedido, no âmbito do Fórum Global, temática acerca da qual se obteve sucesso no sentido de construção de um consenso internacional; e o *terceiro*, em que se propôs, por um lado, o Projeto de combate ao BEPS, mais ambicioso, mas que, ao mesmo tempo, não foi capaz de estabelecer um equilíbrio entre os diferentes interesses envolvidos de países desenvolvidos, emergentes e em desenvolvimento, e, por outro lado, a evolução do padrão internacional de troca de informações, da modalidade a pedido, para a automática, que, conquanto promissora, ainda não é fruto de absoluto consenso internacional. No Direito Europeu, verificou-se um estágio mais avançado, e ao mesmo tempo adaptado à realidade jurídica da União Europeia, de implementação das iniciativas propostas no terceiro estágio.

No quarto capítulo, a partir de todas as premissas construídas nos capítulos precedentes, formulamos a nossa tese: a transparência e a troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido (*EOI Standard*), se tornou um costume internacional de caráter geral, cuja observância é universal, sob pena de cometimento de um ato ilícito internacional, sujeito à aplicação do instituto da responsabilidade internacional. As demais iniciativas internacionais – *i.e.*, o Projeto de combate à concorrência fiscal lesiva, o Projeto de combate ao BEPS e a troca de informações, na modalidade automática (*AEOI Standard*)

– não lograram êxito em se transformarem em costumes internacionais, haja vista a inexistência de prática geral, uniforme e frequente, e da *opinio juris*. No entanto, ao menos no tocante aos planos de ação nº 05 e 13 do BEPS e da troca de informações na modalidade automática, vislumbramos um estágio mais avançado de participação no processo de formação costumeira, e a possibilidade de vir a surgir costumes regionais no âmbito da União Europeia. As causas que explicam a transformação do *EOI Standard* em costume internacional são: (i) a elevada aptidão das disposições convencionais referentes ao *EOI Standard* para transformação em costumes internacionais; (ii) e a sua adequação com a noção atual de soberania fiscal; (iii) a sua capacidade de equacionamento dos interesses envolvidos, tanto dos países em desenvolvimento quanto dos contribuintes. No tocante ao Direito Brasileiro, vislumbramos não apenas a possibilidade da aplicação direta pelas cortes brasileiras do costume internacional, a adequação dos seus elementos com o texto constitucional, e também a inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 199 do CTN.

No presente momento, cumpre que sejam feitas algumas breves observações acerca do dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal, amparado no Direito Internacional Costumeiro, ora postulado.

O dever jurídico internacional possui caráter dinâmico

A primeira característica que dever se destacada do dever jurídico de cooperação fiscal internacional defendido nesta tese é o fato de que ele possui natureza dinâmica. Ou seja: o seu conteúdo por se alterar no tempo, de modo a reduzir ou, ainda, ampliar o seu escopo. A razão que justifica esta afirmação é o fundamento do dever jurídico ora defendido em um costume internacional.

Sendo o costume internacional formado a partir da prática e da *opinio juris* internacional, uma vez que estes elementos se alterem, o próprio conteúdo do costume internacional se altera. Assim, o que, hoje, constitui o que nós consideramos como o conteúdo do dever jurídico de cooperação fiscal internacional poderá, ou bem deixar de existir no futuro, ou bem sofrer um processo de ampliação, ao ceder espaço para novas obrigações jurídicas de caráter específico.

Este é o caso, por exemplo, da troca de informações na modalidade automática (*AEOI Standard*) e dos planos de ação nº 05 e 13 do BEPS, os quais nós vislumbramos como estando em estágio mais avançado no processo de formação costumeira, de modo que, em um futuro próximo, poderão vir a compor o dever jurídico ora defendido.

Caso, por exemplo, outras formas de cooperação venham a ganhar importância no futuro, de modo a superar ou a tornar a transparência e troca de informações, na modalidade a pedido (*EOI Standard*), desnecessária, e este fato for refletido na prática e na *opinio juris* dos Estados, nada impede que o conteúdo do dever jurídico ora postulado seja, em ampla medida, modificado.

Acreditamos, no entanto, que a transparência troca de informações para fins fiscais observará, nos próximos anos, um aprofundamento, do ponto de vista da prática internacional, em direção às demais modalidades de troca de informações – *i.e.*, automática e espontânea.

O dever jurídico internacional pode ser total ou parcialmente revogado

Um costume internacional pode, com efeito, ser revogado, seja pelo desaparecimento dos elementos objetivo e subjetivo que o fundamentam, seja pela superveniência de um outro costume internacional igualmente específico e posterior, seja, ainda, por uma convenção internacional. Deve-se ter em mente que não há hierarquia entre as fontes de produção de Direito Internacional.

O que hoje é objeto de relativo consenso internacional em termos de cooperação poderá, no futuro, deixar de sê-lo. Convém destacar, neste ponto, que a natureza jurídica dos atos contrários aos costumes internacionais estabelecidos congrega duas faces: por um lado, atos estatais contrários ao um costume internacional não deixam de ser um atos ilícitos internacionais passíveis da aplicação do instituto da responsabilidade internacional; mas, por outro lado, eles não deixam de ser, também, atos aptos a fazerem parte de uma prática a qual, tornando-se uniforme, frequente e geral, levará à revogação do referido costume.

Neste caso, o costume é revogado pelo desaparecimento do elemento objetivo que lhe deu suporte anteriormente. Daí ser correto concluir que obrigações jurídicas decorrentes de costume internacional se extinguem a depender da conduta e da convicção jurídica dos Estados. Em outras palavras: se o que hoje é consenso, deixar de ser consenso amanhã, a obrigação jurídica costumeira se extingue.

Não é possível, no entanto, que os Estados venham a se tornar objetores persistentes após a formação do costume internacional. Uma vez formado, e não tendo havido a objeção persistente por parte de determinado Estado, este costume internacional ser-lhe-á plenamente aplicável.

Os costumes internacionais podem, também, ser revogados, conforme pontuamos anteriormente, em razão da sua superação por um novo costume, igualmente específico, no tocante à temática regulada, e posterior. Digamos, a título ilustrativo, que em um futuro próximo a transparência e a troca de informações na modalidade a pedido venha a ser totalmente substituída pela troca de informações automática ou espontânea – o que nós não cremos que ocorrerá. Neste caso, um costume internacional novo poderá se formar tendo por conteúdo estas duas outras modalidades de troca de informações, de modo a revogar a primeira.

Evidentemente, a revogação de um costume internacional por outro não dispensa o desaparecimento dos requisitos objetivo e subjetivo do primeiro enquanto condição necessária para tanto. Sob esta perspectiva, pode-se dizer que, não tendo deixado de se fazerem presentes a “prática geral” e *opinio juris*, um costume internacional não é incompatível com o novo costume que lhe sucede no tempo, de modo que ambos coexistirão, sem haver revogação.

É plenamente possível, ainda, que um costume venha a ser revogado em razão da celebração de uma convenção internacional posterior, dispondo sobre a mesma matéria – *i.e.*, de modo igualmente específico – porém contrariamente ao conteúdo das obrigações jurídicas costumeiras. Neste caso, não se trata de uma convenção internacional que codifica costumes internacionais, situação para a qual se aplica a *teoria das obrigações paralelas*, em que subsistem as obrigações de ambas naturezas, costumeira e convencional.

Estas breves considerações visam a demonstrar que, longe de ter a sua perpetuidade garantida, o dever jurídico internacional poderá ser parcial ou totalmente revogado no futuro. No entanto, em razão da solidez dos elementos evidenciários da prática e da *opinio juris* internacional, somos céticos quanto a esta possibilidade em um futuro próximo. O mais provável é, em verdade, o fenômeno oposto, ou seja, que o dever jurídico de cooperação fiscal internacional ora defendido venha a ter o seu conteúdo expandido, de modo a agregar novas obrigações jurídicas internacionais.

Não se pode negar a cooperar com fundamento no argumento da soberania fiscal

Deve-se afastar, de uma vez por todas, o argumento da soberania fiscal enquanto escudo protetor contra qualquer forma de cooperação fiscal internacional, sobretudo aquela que, a nosso ver, passou a compor o Direito Internacional Costumeiro.

Em primeiro lugar, a soberania fiscal absoluta é um mito. Em verdade, desde o surgimento deste conceito, tal como o compreendemos desde a era moderna, a soberania nacional é relativa (ainda que em sua feição “quase absoluta”), haja vista a necessária regulação da coexistência dos diversos Estados Soberanos, o que ocorreu através do desenvolvimento do Direito Internacional. Esta ideia original de soberania, com efeito, passou por uma constante redefinição no tocante ao seu conceito ao longo do tempo, tal como a sua análise histórica revela.

Após a globalização recente, a soberania nacional passou por um processo bastante acentuado de relativização, em todas as suas dimensões. Na esfera tributária, observou-se a crescente relevância dos fatores externos no exercício interno do poder de tributar. Os Estados se tornaram muito interdependentes no tocante ao exercício do seu poder de tributar.

A ideia de interdependência é o fundamento para a cooperação fiscal internacional e, portanto, a negação do recurso ao argumento da soberania fiscal como subterfúgio a qualquer tentativa de se conduzir uma política tributária pautada pela antiga concepção de “soberania exclusiva” que, hoje, já não encontra mais espaço na comunidade internacional.

O Direito Internacional, destinado a regular justamente esta condição de interdependência global através da promoção da cooperação internacional, atribui efeitos jurídicos a determinadas práticas dos Estados. Assim, estando presentes as condições necessárias para que, dessas práticas, surjam normas jurídicas, aptas a vincular a universalidade dos sujeitos de Direito Internacional, não se pode negar a cooperar. A cooperação internacional, em matéria fiscal, se torna, neste sentido, uma obrigação jurídica, tal como postulamos.

Isso significa reconhecer que a “soberania fiscal” perdeu completamente a sua relevância enquanto mecanismo de defesa da liberdade dos Estados em perseguir suas próprias políticas, sem interferência externa?

A resposta a esta questão deve ser negativa. A “soberania fiscal” continua tendo a sua relevância, não para determinar se o Estado deve ou não cooperar, mas para determinar o *conteúdo* desta cooperação. Ou seja: a soberania fiscal não se presta a determinar *se* os Estados irão cooperar, mas *em que termos*. Não é por outra razão que as tentativas de cooperação internacional que digam respeito às normas substanciais – *i.e.*, de determinação dos critérios das hipóteses de incidência tributária – não tiveram notável êxito, até o presente momento.

A cooperação fiscal através da harmonização das legislações tributárias sofreu, com efeito, grande resistência, conforme revela a dificuldade de se obter uniformidade quanto às

medidas recomendadas no âmbito do Projeto de combate ao BEPS que requerem alteração das convenções internacionais em vigor. Antes disso, o Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva também já anunciava a dificuldade que se encontraria em qualquer tentativa de harmonização fiscal internacional, ainda que relativa a aspectos mínimos das legislações tributárias, tal como o requisito da presença substancial para a concessão de regimes fiscais privilegiados.

Entendemos ser de fundamental importância, neste sentido, que se reconheça ao conceito de “soberania fiscal” o seu devido peso enquanto argumento válido para a recusa à cooperação fiscal internacional, sem incorrer no risco de superestimar ou subestimar a sua função retórica.

A implementação do costume internacional deve ocorrer pelas cortes nacionais, na ausência de uma corte tributária internacional

Cada Estado possui a sua própria disciplina jurídica a respeito do reconhecimento e aplicação de costumes internacionais pelas suas cortes judiciais. No entanto, a tradição jurídica de diversos países – dentre os quais, o Brasil – demonstra que os costumes internacionais podem ser diretamente aplicáveis pelas cortes judiciais nacionais, sem a exigência de qualquer ato legislativo que o incorpore ao Direito Interno.

Neste sentido, entendemos que o dever jurídico de cooperação fiscal internacional ora defendida deverá ser aplicado pelas cortes judiciais nacionais se e quando um Estado vier a negar a troca de informações na modalidade a pedido, ou vier a introduzir normas de Direito Tributário Internacional no seu ordenamento jurídico em desrespeito aos princípios apontados como limites à produção de tais normas.

Há, no entanto, uma proposta que vem sendo apontada pela literatura especializada e que nos parece bastante oportuna.

Com efeito, diversos autores defendem a criação de um *tribunal fiscal internacional*, como medida destinada a assegurar que conflitos relativos à aplicação e interpretação de convenções internacionais destinadas a eliminar a dupla tributação da renda sejam devidamente solucionados através da arbitragem internacional¹¹⁶⁹.

¹¹⁶⁹ Veja-se, apenas a título de exemplo: BAKER, Philip. Establishing a New International Framework. In: LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (eds.) *International Arbitration in Tax Matters*, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 475-476.

A ideia é inovadora e, de fato, seria capaz de estimular a arbitragem em matéria tributária enquanto etapa subsequente ao procedimento amigável, para eliminar a dupla tributação decorrente, sobretudo, da aplicação de normas de preços de transferência por cada um dos Estados envolvidos. O seu desenho institucional é, neste sentido, fator-chave para a conciliação dos interesses de todos os atores internacionais em questão, *i.e.*, dos contribuintes e dos países desenvolvimento, emergentes e em desenvolvimento.

A nosso ver, a proposta, conquanto louvável, deveria ter o seu escopo ampliado. Em vez de prover a estrutura institucional necessária, apenas, para que apenas questões relativas à dupla tributação da renda sejam levadas para a arbitragem, entendemos que o ideal seria que a corte a ser criada possuísse jurisdição para conhecer e julgar qualquer questão relativa ao descumprimento de obrigações jurídicas internacionais, inclusive aquelas cuja origem são costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas.

A criação de um *tribunal fiscal internacional* também seria um passo importante para se buscar a unidade do Direito Internacional, no tocante à disciplina das questões tributárias, reduzindo, portanto, a sua fragmentação. Buscar-se-ia, desse modo, assegurar a eficácia do ordenamento jurídico internacional, na medida em que a aplicação das disposições do Direito Internacional não mais ficaria exclusivamente a cargo dos Estados.

Deve-se reconhecer, no entanto, que a submissão a um tribunal fiscal internacional só seria possível caso os Estados manifestassem o seu consentimento para tanto, através da celebração de uma convenção internacional de natureza multilateral.

Notas finais

Esperamos que, com esta tese, tenhamos, inovado em nossa abordagem (pouco comum no universo acadêmico do Direito Tributário) ao abordarmos o tema da cooperação fiscal internacional – tão discutida nacional e internacionalmente – sob a perspectiva das fontes não convencionais do Direito Internacional Público, geralmente “esquecidas” pelo tributarista.

REFERÊNCIAS

Livros, artigos acadêmicos e relatórios de organizações e fóruns internacionais

ACCIOLY, Hidelbrando; SILVA, G. E. do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2016.

AFANDI, Romy. The Role of the Work of the Global Forum of Transparency and Exchange of Information. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHLER, Nicole (Edts.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do. *Curso de Direito Internacional Público*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.

ANDENAS, M.; BJORGE, E. *A farewell to fragmentation: Reassertion and convergence in international law*. New York: Cambridge University Press, 2015.

ANDRADE, Agenor Pereira de. *Manual de Direito Internacional Público*. 2ª edição, São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

ANTÓN, Ricardo García. The Fragmentation of Taxpayers' Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue. In: *World Tax Journal*. Amsterdam: IBFD, February 2018.

_____. Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD. 2017 (october).

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*. Livre II. Fayard. 1972.

AULT, Hugh J. Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms. In: *Brooklyn Journal of International Law*, v. 34, 2009, p. 757-781.

AULT, Hugh J.; WEINER Joann M. The OECD's Report on Harmful Tax Competition. In: *National Tax Journal*, v. 51, n. 3, September 1998.

AVI-YONAH, Reuven S. All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation. In: *Virginia Tax Review*, v. 25, n. 02, 2005.

_____. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crises of the Welfare State. In: *Harvard Law Review*, v. 113, n. 07, 2000.

_____. *International Tax as International Law: an Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press, 2007.

_____. International Taxation of Electronic Commerce. In: *Tax Law Review*, v. 52, New York: New York University, 1997;

_____. Tax Competition, Tax Arbitrage and the ITR. In: *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, n. 73, 2007.

_____. The OECD Harmful Tax Competition Report: A retrospective after a decade. In: *Brooklyn Journal of International Law*, n. 34, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018.

BAISTROCCHI, Eduardo A. The International Tax Regime and the BRIC World: Elements for a Theory. In: *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 33. New York: Oxford University Press, 2013.

BACKER, Larry Cata. Economic Globalization Ascendant and the Crisis of the State: Four Perspective on the Emerging Ideology of the State in the New Global Order. In: *Berkeley La Raza Law Journal*, v. 17, 2006.

BAKER, Philip. A Tributação Internacional do Século XXI. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 19, São Paulo: Dialética/IBDT, 2005.

_____. *Double Taxation Conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. London: Sweet & Maxwell, 2001.

_____. Establishing a New International Framework. In: LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (eds.) *International Arbitration in Tax Matters*, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2016.

BEAULAC, Stéphane. The Social Power of Bodin's Sovereignty and International Law. In: *Melbourne Journal of International Law*, v. 4. Melbourne, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 2015.

BODIN, Jean. *On Sovereignty*. Julian H. Franklin Ed. Cambridge: Cambridge University Press, 1992.

BRAUNER, Yariv. An Essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation, In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

_____. McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been. In: *Intertax*, v. 46, Issue 1. Netherlands: Kluwer Law International, 2018.

_____. What the BEPS? In: *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2, Gainesville: Florida University, 2014.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A Crise da América Latina: Consenso de Washington ou Crise Fiscal? In: *Pesquisa e Planejamento Econômico*, n. 21 (1), Brasília: IPEA, 1991.

BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public*. 2^{ème} édition. Paris: Presses de Sciences Po et Dalloz, 2011.

BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2012 (august).

BRUGGEN, Edwin van der. State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition. In: *Intertax*, v. 29, Issue 4. Netherlands: Kluwer Law International, 2001.

CARRIÓN, Alejandro J. Rodríguez. *Lecciones de Derecho Internacional Público*. Tercera Edición. Madrid: Tecnos, 1994.

CASELLA, Paulo Borba. *Contemporary trends on opinio juris and the material evidence of international customary law* (Gilberto Amado Memorial Lecture, apresentada à Comissão de Direito Internacional, em Genebra, em 17 de julho de 2013). Disponível em: http://legal.un.org/ilc/sessions/65/pdfs/2013_amado_lecture_casella.pdf (acesso em 17/12/2018).

_____. *Fundamentos do Direito Internacional Pós-Moderno*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CASTAGNÈDE, Bernard. *Précis de Fiscalité Internationale*. Paris: Presses Universitaire de France, 2010.

CERNY, Philip G. Reconstructing the Political in a Globalising World: States, Institutions, Actors and Governance. In: Frans Buelens (Edt.) *Globalization and the Nation State*. Massachusetts: Edward Elgar, 1999.

CHARNEY, Jonathan I. International Agreements and the Development of Customary International Law. In: *Washington Law Review*, 1986.

CHRISTIANS, Alisson. BEPS and the Power to Tax. In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

_____. Hard Law, Soft Law, and International Taxation. In: *Wisconsin International Law Journal*, v. 25, n. 02, 2007.

_____. Sovereignty, Taxation and Social Contract. In: *Minnesota Journal of International Law*, v. 18, 2009.

CHRISTIANS, Alisson; SHAY, Stephen. General Report. In: *Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses - Cahiers de Droit Fiscal International n. 102-A. International Fiscal Association (IFA)*, 2017.

COLLIER, Richard. BEPS Action Plan, Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status. In: *British Tax Review*, n. 5. London: Sweet & Maxwell, 2013.

Council Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy (98/C2/01).

D'AMATO, Anthony. *The Concept of Custom in International Law*. New York: Cornell University Press, 1971.

DAGAN, Tsilly. Competing for Business. In: *Intertax*, v. 36, issue 5. Amsterdam: Kluwer Law International, 2008.

_____. International Tax and Global Justice. In: *Theoretical Inquiries in Law*, n. 18, 2017.

Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2762110> / <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2762110> (acesso em 09/04/2018).

_____. *The Costs of International Tax Cooperation*. Michigan Law and Economics Research Paper No. 02-007; and University of Michigan Law, Public Law Research Paper No. 13, 2002.

Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=315373> / <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.315373> (acesso em: 04/04/2018)

DE BROE, Luc; LUTS, Joris. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. In: *Intertax*, v. 43, issue 2. Netherlands: Kluwer Law International, 2015.

DEBORAH. The Legal Relevance of the OECD Standard. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHLER, Nicole. (Edts.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013.

DE LILLO, Francesco. In Search of Single Taxation: The Twilight of an Idol? In: *Advanced Master's International Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2017.

DEVEREUX, Michael; LORETZ, Simon. What Do We Know About Corporate Tax Competition. In: *National Tax Journal*, n. 66 (3), 2013.

DI LUCIA, Paolo. Territorio dello Stato: tre concetti. In: *Sociologia del Diritto*, v. 34, n. 3, 2007.

DIECKHOFF, Alain. De l'État-Nation à l'État multinational? In: *Droits fondamentaux et citoyenneté: une citoyenneté fragmentée, limitée, ilusoire?* Sous la direction de Michel Coutu et at. Montréal: Éd. Thémis; Onati (Espagne): Institut international de sociologie juridique; Montréal: Université de Montréal, Faculté de Droit, Centre de recherche en Droit Public, 2000.

DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. 8^{ème} édition. Paris: LGDJ, 2009.

DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. 7th edition. United Kingdom: Oxford University Press, 2013.

DOURADO, Ana Paula. *Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies*. EUI Working Paper RSCAS 2013/11, 2013.

Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/RSCAS_2013_11.pdf (acesso em 18/12/2018).

_____. *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina, 2018.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky Editor em co-edição com o IBET, 1977.

DUBUT, Thomas. The International Tax Policy of the Least Developed Countries: The Case of the Partner States of the East African Community – Burundi, Kenya, Rwanda, Tanzania and Uganda. In: *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*. Amsterdam: IBFD, 2015.

DUBUT, Thomas *et al.* Comprehensive Tax Treaties and Tax Information Exchange Agreements: Assessing Exchange of Information Mechanisms to Ensure Transparency in a Globalized World from the Perspective of Developing Countries. In: *Bulletin for International Taxation*, 72. Amsterdam: IBFD, 2018.

DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. Paris: Dalloz, 2016.

DUPUY, René-Jean. Coutume Sage et Coutume Sauvage. In: *Mélanges Offerts a Charles Rousseau*. Paris: Pedone, 1974.

EISENBEISS, Justus. BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. In: *Intertax*, v. 44, Issue 6-7. Netherlands: Kluwer Law International, 2016.

ENGEL, Keith. Tax Neutrality to the Left, International Competitiveness to the Right, Stuck in the Middle with Subpart F. In: *Texas Law Review*, v. 79, 2001.

ENGLMAIR, Vanessa E. The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. In: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; Schuch, Josef; STARINGER, Claus (Eds.) *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 4th Edition. Vienna: Linde, 2016.

ESPADAFOR, Carlos María López. *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

EVERS, Maria Theresia; MEIER, Ina; SPENGEL, Christoph. Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting? In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2014 (june/july).

FALCÃO, Tatiana. Exchanging Information with the Developing World: A Digression on the Global Forum Exchange of Information's Interaction with Developing Economies. In: *Intertax*, v. 39, issue 12, Netherlands: Kluwer Law International, 2011.

FAULHABER, Lilian. The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory. In: *Tax Law Review*, 71, 2018, p. 24-41.

FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. 2nd edition. New York: Oxford University Press, 2011.

GARBARINO, Carlo; GARUFI, Sebastiano. Transparency and Exchange of Information in International Taxation. In: *Transparency in International Law*. New York: Cambridge University Press, 2013.

GARUFI, Sebastiano. Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behavior a Violation of International Law? In: *Bocconi Legal Studies*, Research Paper No. 2355679, 2013.

Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2355679> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2355679> (acesso em 02/11/2018).

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. Revisada e atualizada por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

GOODMUND, Tania. Is International Tax Competition a Good Thing? In: *Australian Tax Forum*, n. 21, Australia, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Globalização e Tributação da Renda Mundial. In: *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, ano 1, n. 2. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

_____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. Troca Internacional de Informações Fiscais. In: *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Forum, 2011.

GRIBNAU, Hans. Soft law and taxation: EU and international aspects. In: *Legisprudence*, v. II, n. 2, 2008.

GRIMM, Dieter. *Sovereignty: The Origin and Future of a Political and Legal Concept*. Translated by Bellinda Cooper. New York: Columbia University Press, 2015.

GUGGENHEIM, Paul. *Traité de Droit International Public*. Tome I. 10^{ème} édition revue et augmentée. Genève: Librairie de l'Université, Georg et Cie SA, 1967.

GUPTA, Avinash. The Foreign Account Tax Compliance Act. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHER, Nicole (Eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013.

HARRET, Florence. Direito Consuetudinário Tributário ou o costume no direito positivo? Exame dos artigos 100 e 112 do CTN e da aplicação das presunções *hominis* no Direito Tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 184, São Paulo: Dialética, 2011.

HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

HIRST, Paul; THOMPSON, Grahame. The Future of Globalization. In: Jonathan Michie (Edt.) *The Handbook of Globalisation*. UK: Edward Elgar, 2003.

HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a new PE nexus tax business income on the Era of the Digital Economy. In: *IBFD White Papers*. Amsterdam: IBFD, 2015.

HUCK, Hermes Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. A elisão tributária e a recente legislação brasileira. In: *Justiça Tributária - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário* – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

IETTO-GILLIES, Grazia. The Role of Transnational Corporations in the Globalisation Process. In: Jonathan Michie (Edt.) *The Handbook of Globalisation*. UK: Edward Elgar, 2003.

ILC. *Identification of Customary International Law*, 2018 (A/CN.4/L.908). Seventieth session. New York, 30 April–1 June and Geneva, 2 July–10 August 2018.

_____. Ways and Means of Making the Evidence of Customary International Law more Readily Available: Preparatory work within the purview of article 24 of the Statute of the International Law Commission - Memorandum submitted by the Secretary-General. In: *Yearbook of the International Law Commission*, 1949. Disponível em: http://legal.un.org/docs/?path=../ilc/texts/instruments/english/reports/1_4_1950.pdf&lang=E (acesso em 29/06/2018).

JACKSON, Robert H. *Sovereignty: Evolution of an Idea*. Cambridge: Polity Press, 2007.

JONES, John F. Avery. The 1992 OECD Model Treaty: Article 3 (2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 1993 (august).

KALLERGIS, Andréas. *La Compétence Fiscale*. Paris: Daloz, 2018.

KAMMERHOFER, Jörg. *Uncertainty in International Law: A Kelsenian Perspective*. New York: Routledge, 2011.

KAUFMAN, Nancy H. Fairness and the Taxation of International Income. In: *Law & Policy in International Business*, v. 29, 1998.

KELSEN, Hans. Théorie du Droit International Coutumier. In: *Revue Internationale de la Théorie du Droit*, 1939.

_____. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Trad. de Luis Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KNITTEL, Mathias Benedict. Articles 25, 26 and 27: Administrative Cooperation. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Eds.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*. Vienna: Linde, 2011.

KÖCHE, Rafael. Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da Administração: uma leitura sistêmica do Direito Tributário. In: *Revista Direito GV*, nº 21, 2015.

KOSKENNIEMI, Martti. The Fate of Public International Law: Between Technique and Politics. In: *Modern Law Review*, v. 70, n. 01, 2007.

KRISTOFFERSOSON, Eleonor; PISTONE, Pasquale. General Report. In: KRISTOFFERSOSON, Eleonor; LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; STORCK, Alfred (Edts.) *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law* (Part I). Frankfurt: PL Academic Research, 2013.

KUMM, Mattias. The Legitimacy of International Law: a Constitutionalist Framework of Analysis. In: *The European Journal of International Law*, v. 15 n. 5, 2004.

LAFER, Celso. *Direito Internacional: um percurso no Direito no Século XXI*, v. 2. São Paulo: Atlas, 2015.

LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde, 2013.

LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations*. Document F.212. February, 7th 1925.

_____. *Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. Document C.562.M.178.1928.II. October, 1928.

_____. *Fiscal Committee Report to the Council on the Work of the Committee: Fifth Session*. Document C.252.M.124.1935.II.A. June, 1935.

_____. *Fiscal Committee Report to the Council on the Work of the Committee: Forth Session*. Document C.399.M.204 June, 1933.

_____. *Fiscal Committee Report to the Council on the Work of the Committee: Ninth Session*. Document C.181.M.110.1939.II.A. June, 1939.

_____. *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*. Document C.88.M.88.1946.II.A. November, 1946.

_____. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*. Document E.F.S.73.F.19. April, 5th 1923.

_____. *Treaty Series: Publication of Treaties and International Engagements registered with the Secretariat of the League of Nations*. Volume CLXIII, 1933-1934.

_____. *Treaty Series: Publication of Treaties and International Engagements registered with the Secretariat of the League of Nations*. Volume CLXXXIV, 1938.

_____. *Treaty Series: Publication of Treaties and International Engagements registered with the Secretariat of the League of Nations*. Volume CXLI, 1933-1934.

- LENNARD, Michael. Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administration. In: *Intertax*, v. 44, Issue 10. Amsterdam: Kluwer Law International, 2016.
- LESCANO, Andreas Fischer, TEUBNER, Gunther. Regime Collisions: The Vain Search for Legal Unity in the Fragmentation of Global Law. In: *Michigan Journal of International Law*, v. 25, Translated by Michelle Everson. 2004.
- LOPES, José Reinaldo de Lima. Reglas y compás: metodología para un trabajo jurídico sensato. In: *Observar la ley – ensayos sobre la metodología de la investigación jurídica*. Edición de Christian Courtis. Madrid: Trotta, 2006.
- LUPI, André Lipp Pinto Basto. O Brasil é dualista? Anotações sobre a vigência de normas internacionais no ordenamento brasileiro. Brasília: *Revista de Informação Legislativa*, v. 46, n. 184, 2009.
- MACCORMICK, Neil. *Questioning Sovereignty: Law, State and Nation in the European Commonwealth*. New York: Oxford University Press, 2002.
- MARTHA, J. Silvestre Rutsel. *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publication, 1989.
- MBUYI, Benjamin Mulamba. *Introduction à l'étude des sources modernes du Droit International Public*. Canada: Les Presses de L'Université, 1999.
- MCLURE JR, Charles E. Globalization, Tax Rules and National Sovereignty. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 55, n. 08, Amsterdam: IBFD, 2001.
- MCRAE, D. M. Sovereignty and the International Legal Order. In: *Western Ontario Law Review*, n. 10, Canada, 1971.
- MELLO, Celso D. Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 1º Volume. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- MUSGRAVE, Peggy. Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation. In: *Brook. Journal of International Law*, v. XXVI:4, 2001.
- NABAIS, José Casalta. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. In: *Revista de Direito Público*, nº 6, Brasília: IDP, 2004.
- _____. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015.
- NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e Normas do Direito Internacional: Um Estudo sobre a Softlaw*. São Paulo: Atlas, 2005.
- NEVE, Leo E.C. The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. In: *Erasmus Law Review*, n. 10. 2017.

NIEMINEN, Martti. Dual role of the OECD Commentaries – Part I. In: *Intertax*, v. 43, Issue II, Netherlands: Kluwer Law International, 2015, p. 638-639.

OECD. *2015 Note on Assessment Criteria*, 2015, p. 02-03. Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/keydocs/d1da409bb167e603aa404f7f1a7445eb#default> (acesso em 06/09/2018).

_____. *2016 Methodology for Peer Reviews and Non-Member Reviews*. 2016. Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/keydocs/3a4dca676433deb37b910032fa0848ba#default> (acesso em 10/09/2018).

_____. *2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes*, 2016. Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/keydocs/5e9fbe3d57f3a273e879ef33427e7954#default> (acesso em 05/09/2018).

_____. *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Standard*. Paris: OECD Publishing, 2009.

_____. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. 2002.

_____. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Automatic Exchange of Information: Implementation Report 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017.

_____. *Background Brief: Inclusive Framework on BEPS*. 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> (acesso em 09/10/2018).

_____. *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD, 2014. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement. (acesso em 26/10/2018)

_____. *Global Forum on Taxation: A Process for Achieving a Global Level Playing Field (Report of Berlin Meeting on June 3rd and 4th 2004)*. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/31967501.pdf> (acesso em 21/08/2018).

_____. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998.

_____. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2000.

_____. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2003 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2003.

_____. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2007 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2007.

_____. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Model Tax Convention on Income and on Capital – condensed version (as it read on 21 November 2017)*. Paris: OECD Publishing, 2017.

_____. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. 2016.

Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (acesso em 08/10/2018).

_____. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018*. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf> (acesso em 09/10/2018).

_____. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. 1st Edition. Paris: OECD Publishing, 2014.

_____. *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009*. Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/keydocs/64b16f519e656fc34a7fe299bf9b41d9#default> (acesso em 21/08/2018).

_____. *Tax-Cooperation: Towards a Level Playing Field – 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation*. Paris: OECD Publishing, 2006.

_____. *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2007 Assessment by the Global Forum on Taxation*. Paris: OECD Publishing, 2007.

_____. *Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. Paris: OECD Publishing, 2009.

_____. *Tax Co-Operation 2010: Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2010.

_____. *Tax Sparing: a Reconsideration*. Paris: OECD Publishing, 1997.

_____. *Tax Transparency 2012: Report on Progress*. Paris: OECD Publishing, 2012.

_____. *Tax Transparency 2013: Report on Progress*. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. *Tax Transparency 2014: Report on Progress*. Paris: OECD Publishing, 2014.

_____. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2001, p. 09-10.

_____. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2004, p. 05-11.

_____. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2006 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2006, p. 02-06.

_____. *Thin capitalisation report adopted by the OECD Council on 26 november 1986* (Anexo R dos Comentários à Convenção-Modelo da OCDE).

_____. *Towards Global Tax Co-operation: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. Paris: OECD Publishing, 2000.

_____. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 1995.

_____. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD/COUNCIL OF EUROPE. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by 2010 Protocol*. Paris: OECD Publishing, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OWENS, Jeffrey. Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters. In: *Bulletin for International Taxation*. Netherlands: IBFD, 2009.

_____. Tax Competition: To Welcome or Not? In: *Tax Law Review*, n. 66, 2012.

PANAYI, Christiana HJI. The ATAD's CFC Rule and Its Impact on the Existing Regimes of EU Member States. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis (Edts.) *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD, 2018.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *O Novo Regime de Tributação em Bases Universais das Pessoas Jurídicas Previsto na Lei nº 12.973/2014: as Velhas Questões foram Resolvidas?* In: *Direito Tributário Atual*, nº 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015.

PIJL, Hans. State Responsibility in Taxation Matters. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2006.

PISTONE, Pasquale. Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspectives of an EU Academic. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2013 (april-may).

PLEIJSIER, Arthur. The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse? In: *Intertax*, v. 43, Issue 2, Amsterdam: Kluwer Law International, 2015.

RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981)*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1983.

_____. *Nondiscrimination in International Tax Law*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1986.

RAINSFORD, Kyle. Tax Treaties with Tax Havens: The hidden tax break. In: *Auckland University Law Review*, v. 17, 2011.

RANIERI, Nina Beatriz Stocco. Estado e Nação: novas relações? In: *Política Externa*, v. 13, n. 1. São Paulo: Paz e Terra, 2004.

REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*, 16ª edição, São Paulo: Saraiva, 2016.

RIGAUT, Aloys. Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2016.

RIGONI, João M. M. The International Tax Regime in the Twenty-First Century: The Emergence of a Third Stage. In: *Intertax*, v. 45, n. 3. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017;

RING, Diane M. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. In: *Boston College Law School Faculty Papers*. Paper 237, 2009. Disponível em: <http://lawdigitalcommons.bc.edu/lslfp/237> (Acesso em: 06/12/2017).

ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: ‘Imperial Taxation’ and ‘International tax Imperialism’. In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

_____. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ROENNE, Christian Freiherr von. The very beginning: the first tax treaties. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Eds.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*. Vienna: Linde, 2011.

ROIN, Julie. Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition. In: *The Georgetown Law Journal*, n. 89, 2001.

ROSEMBUIJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: El Fisco, 2001.

_____. Harmful Tax Competition. In: *Intertax*, v. 27, issue 10. Netherlands: Kluwer Law International, 1999.

_____. *Intercambio Internacional de Información Tributaria*. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona, 2004.

ROSENBLOOM, David. International Tax Arbitrage and the 'International Tax System', The David R. Tillinghast Lecture. In: *Tax Law Review*, v. 53. New York: New York University, 2000.

ROSENBLOOM, David H.; NOKED, Noam; HELAL, Mohamed S. The Unruly World of Tax: A proposal for an International Tax Cooperation Forum, In: *Florida Tax Review*, v. 15, n. 02, 2014.

ROTHMANN, Gerd Willi. Considerações sobre a extensão e limites do poder de tributar. In: *Estudos em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. Tome I: Introduction et Sources. France: Sirey, 1971.

RUIZ, María Amparo Grau. Country-by-Country Reporting: The Primary Concerns Raised by a Dynamic Approach. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2014 (October).

SACCHETTO, Claudio. A Cooperação Fiscal Internacional: A Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão. In: *Direito Tributário Atual*, nº 22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008.

SANTOS, Ramon Tomazela. A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda: entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 31. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014.

SANTOS, Ramon Tomazela; TAKANO, Caio Augusto. O "Foreign Account Tax Compliance Act" (Fatca) e os seus Impactos no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Reflexões a partir das Perspectivas da Eficiência, da Praticabilidade e da Proporcionalidade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, nº 226, São Paulo: Dialética, 2014.

SASSEVILLE, Jacques. The Role and Evolution of Reservations, Observations, Positions and Alternative Provisions in the OECD Model. In: MAISTO, Guillermo (Edts.) *Departures from the OECD Model and Commentaries: Reservations, Observations and Positions in EU Law and Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Chapter 4: Brazil. In: BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (eds.) *BRICS and the emergence of International Tax Cooperation*. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 43-45.

_____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. In: *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Lex Produtos Jurídicos, 2014.

_____. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. The BEPS Project: Still a Military Approach. In: *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD, 2018.

_____. Tax Sparing: A Reconsideration of the Reconsideration. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (Org.). *Tax, Law and Development*. 1ed. Cheltenham: Edward Elgar, 2013.

_____. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. In: *Intertax*, v. 42, Netherlands: Kluwer Law International, 2014, p. 682-694.

_____. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. In: *Direito Tributário Atual*, v. 17, São Paulo: Dialética/IBDT, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplificação do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al* (Coord.) *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

_____. Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System. In: *British Tax Review*, n. 05. London: Sweet & Maxwell, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake? In: *Intertax*, v. 46, Issue 2, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Human Rights and Taxation: Due Process of Law and Transparency Under the Brazilian Constitution. In: *Derecho Tributario y Derechos Humanos – Diálogo en el México y el Mundo*. JIMÉNEZ, César Alejandro Ruiz (Coord.). Tirant lo blanch: Ciudad de México, 2016.

_____. Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

SHAVIRO, Daniel. Repensando o crédito tributário estrangeiro. In: *Revista Tributária das Américas*, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. The Two Faces of the Single Tax Principle. In: *Brooklyn Journal of International Law*, v. 41, n. 3, New York: Brooklyn Law School, 2016.

SHAW, Malcom N. *Direito Internacional*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla, Lenita Ananias do Nascimento, Antônio de Oliveria Sette-Câmara. Coordenação e revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

SHRIVASTAV, Pramila. BEPS: A Developing Country Perspective. In: *International Tax Review*, nº 26, 2015 (october).

SMEETS, Maarten. Globalization of International Trade and Investment. In: Frans Buelens (Edt.) *Globalization and the Nation State*. Massachusetts: Edward Elgar, 1999.

SOOS, Pirooska E. *The Origins of Taxation at Source in England*. Amsterdam: IBFD, 1997.

SOUZA, Ielbo Marcus Lobo de. Direito Internacional Costumeiro. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2001.

STERN, Brigitte. La Coutume au coeur du Droit International: quelques réflexions. In: *Mélanges Offerts a Paul Reuter*. Le Droit International: Unité et Diversité. Paris: Pedone, 1981.

STIRLING-ZANDA, Simonetta. *L'application judiciaire du droit international coutumier: étude compare de la pratique européenne*. Zurique: Schulthess, 2000.

TANZI, Vito. *Taxation in an Integrating World*. Washington: The Brookings Institution, 1995.

TELLO, Caroll. FATCA: Catalyst for Global Cooperation oin Exchange Tax Information. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2014.

THIRLWAY, H. W. A. *International Customary Law and Codification: an examination of the continuing role of custom in the present period of codification of international law*. Leiden: A. W. Sijthoff, 1972.

TIEBOUT, Charles. A Pure Theory of Local Expenditure. In: *The Journal of Political Economy*, 64, n. 05, 1956.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TRAVERSA, Edoardo; FLAMINI, Alessandra. Patent Boxes before and after BEPS Action 5. In: *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD, 2018.

UNITED NATIONS. *Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts, with Commentaries of 2001*, 2008.

Disponível em: http://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/commentaries/9_6_2001.pdf (acesso em 20/05/2018).

_____. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: UN, 2011.

VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism. In: *World Tax Journal*, v. 7, n. 03. Amsterdam: IBFD, 2015.

_____. Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework for the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 03, Amsterdam: IBFD, 2018.

VALDERRAMA, Irma Mosquera *et al.* Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency. In: *Intertax*, v. 46, Issue 2, Netherlands: Kluwer Law International, 2018.

VALKAMA, Maria. The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHER, Nicole (Eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013.

VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. In: *International Tax and Business Lawyer*, v. 4:1, 1986.

_____. *On double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law, 1991.

_____. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. In: *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1988.

WEIL, Prosper. Towards a Relative Normativity in International Law? In: *American Journal of International Law*, v. 77, 1983.

WEINERT, Matthew S. *Democratic Sovereignty: Authority, Legitimacy, and State in a Globalizing Age*. New York: University College London Press, 2007.

WEST, Craig. References to the OECD Commentaries in tax treaties: a steady march from 'soft law' to 'hard law'? In: *World Tax Journal*, v. 09, n. 01, 2016.

WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. *Global Tax Governance: Work in Progress?* Florence: European University Institute, 2011.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Troca Internacional de Informações: As Novas Tendências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 13, Dialética: São Paulo, 2009.

Casos analisados da CIJ e CPJI

UNITED NATIONS. Asylum Case (Colombia v. Peru), Judgment of November 20th, 1950. In: *ICJ Reports*, 1950.

_____. Case concerning military and paramilitary activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America), Merits. Judgment of 27/06/1986, In: *ICJ Reports*, 1986.

_____. Case concerning the application of the Convention on the Prevention and Punishment of the Crime of Genocide (Bosnia and Herzegovina v. Serbia and Montenegro). Date of Judgment: 26 February 2007. In: *ICJ Reports of Judgments, Advisory Opinions and Orders*, 2007.

_____. Case concerning the Continental Shelf (Libyan Arab Jamahiriya v. Malta), Judgment of June 3rd 1985. In: *International Court of Justice Reports*, 1985.

_____. Case concerning the delimitation of the maritime boundary in the Gulf of Maine area (Canada v. United States of America), Judgment of 12 October 1984. In: *ICJ Reports*, 1986

_____. Case concerning the differences between New Zealand and France concerning the interpretation or application of two agreements concluded on 9 July 1986 between the two States and which related to the problem arising from the Rainbow Warrior Affair (New Zealand v. United States), Date of Judgment: April 30th, 1990. In: *Reports of International Arbitral Awards*, Volume XX, 2006.

_____. Case concerning the Factory at Chorzów (Germany v. Poland), Date of Judgment: July 26th, 1927. In: *Publications of the Permanent Court of International Court.*, Series A, n. 09, 1927.

_____. Case concerning the right of passage over Indian territory (Portugal v. India), Judgment of 12 of April 1960. In: *ICJ Reports*, 1960.

_____. Fisheries Case (United Kingdom v. Norway). Judgment of 18/12/1951. In: *ICJ Reports*, 1951.

_____. Island of Palmas Case (Netherlands v. U.S.A.). In: *Reports of International Arbitral Award*, V. II, 2006.

_____. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). Date of Judgment: February 20th, 1969. In: *Reports of Judgments, Advisory Opinions and Orders*, 1969.

_____. The Case of S.S. Lotus (Turkey v. France). In: *Publications of the Permanent Court of International Justice*. Series A, n. 10. 1927.

Casos analisados da jurisprudência da CJUE

C-240/90, Federal Republic of Germany v. Commission of the European Communities, Judgment of the Court, 27 October 1992.

C-46/93 e C-48/93, Brasserie du Pêcheur and Factortame v. Federal Republic of Germany and The Queen v. Secretary State of Transport, Judgment of the Court, 05/03/1996.

C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 e C-190/94, Dillenkofer and Others v. Federal Republic of Germany, Judgment of the Court, 08/10/1996.

C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Denkavit and Others v. Bundesamt für Finanzen, Judgment of the Court (Fifth Chamber), 17/10/1996.

C-250/95, Futura, Singer v. Administration des Contributions, Judgment of the Court, 15 May 1997.

C-319/96, Brinkmann Tabakfabriken v. Skatteministeriet, Judgment of the Court (Second Chamber), 24/09/1998.

C-55/98, Skatteministeriet v. Bent Vestergaard, Judgment of the Court (Sixth Chamber), 28 October 1999.

C-196/04, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue, Judgment of the Court (Grand Chamber), 12 September 2006.

C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue. Judgment of the Court (Grand Chamber), 13 March 2007.

C-101/05, Skatteverket v. A, Judgment of the Court (Grand Chamber), 18 December 2007.

C-231/05, OyAA, Judgment of the Chamber (Grand Chamber), 18 July 2007.

C-318/07, Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid, Judgment of the Court (Grand Chamber), 27 January 2009.

C-311/08, Société de Gestion Industrielle SA (SGI) v. État belge, Judgment of the Court (Third Chamber), 21 January 2010;

C-436/08 and C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, Österreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz, Judgment of the Court (Third Chamber), 10 February 2011.

Casos analisados da jurisprudência do STF e STJ

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 3.143/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Segunda Turma. Data do Julgamento: 20/06/1990, DJ: 06/08/1990.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Apelação Cível nº 9.636-3/SP. Relator: Ministro Sydney Sanches. Data do julgamento: 31/05/1989. DJ: 24/10/1990.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Apelação Cível Originária nº 298/DF. Relator: Ministro Soares Muñoz. Data do julgamento: 14/04/1982. DJ: 17/12/1982.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 543.943/PR. Relator: Ministro Celso de Mello. Segunda Turma. Data do Julgamento: 30/11/2010, DJE: 15/02/2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 229.096-0/RS. Relator: Ministro Ilmar Galvão (originário) e Ministra Cármen Lúcia (relatora para o acórdão). Tribunal Pleno. Data do Julgamento: 16/08/2007, DJE: 11/04/2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 601.314-SP. Rel. Ministro Edson Fachin. Plenário. Data do Julgamento: 17/02/2016.

Principais sítios eletrônicos pesquisados

CIJ: <https://www.icj-cij.org/>

CJUE: <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=en>

OCDE: <http://www.oecd.org/>

ONU: <http://www.un.org/en/index.html>

STF: <http://portal.stf.jus.br/>

STJ: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>

Portal do EOI Standard: <http://www.eoi-tax.org/#default>

Portal do AEOI Standard: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/>

Constituição Federal: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

Legislação federal: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>