

Regras para Citação:

MENDES, B. O. A Tributação à Luz da Ordem Sócio-Econômica e o Novo Papel dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. *Revista dos Estudantes de Direito da Universidade de Brasília*, n. 8, p. 85-111, 2009.

A TRIBUTAÇÃO À LUZ DA ORDEM SÓCIO-ECONÔMICA E O NOVO PAPEL DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Bruna de Oliveira Mendes¹

Resumo: O presente artigo tem como objetivo a análise do processo de legitimação da tributação e do poder de tributar do Estado, bem como do novo enfoque acerca da compreensão dos tratados internacionais em matéria tributária. Esses últimos, instrumentos de grande valia na regulamentação das relações econômicas entre Estados, tiveram seu escopo ampliado para abrangerem questões que não mais se restringem à faceta econômica advinda da eliminação da dupla tributação.

Palavras-chave: tributação, tratados internacionais em matéria tributária, dupla tributação, cooperação internacional, Constituição Federal.

Abstract: The present article consists of the analysis of the theoretical process of legitimating taxation and government actions involved, as well as the new perspective on the role of international tax treaties – substantially relevant instruments whose dispositions are no longer limited to economic issues concerning the avoidance of double taxation between States.

Keywords: taxation, international tax treaties, double taxation, international cooperation, Brazilian Constitution.

1. Introdução

Dentre as áreas jurídicas cujos desígnios soem suscitar questões polêmicas com maior regularidade, o direito tributário, a toda evidência, ocupa posição de destaque. Em uma sociedade em que as atividades econômicas e o aspecto financeiro da vida coletiva influenciam, em grande medida, o caminhar do processo de tomada de decisões políticas, o tributo e suas implicações despertam o interesse de segmentos sociais e acadêmicos dos mais variados.

Elemento fundamental da matéria tributária, ademais das conseqüências de ordem econômica em que resulta, localiza-se no frágil equilíbrio das bases nas quais se sustenta a tributação – de um lado o poder estatal justificado pela necessidade de custeamento da vida em sociedade, de outro as garantias individuais com as quais se protegem os contribuintes de abusos e arbitrariedades por parte do Estado².

Como se verá mais adiante, há quem persista na defesa de raciocínio segundo o qual haveria uma espécie de gangorra entre os dois pólos, movimentando-se na compreensão do fenômeno fiscal não sem refletir a evolução das ideologias político-sociais no decorrer da História: ora a inclinação penderia para o fortalecimento da função tributária estatal, ora penderia para a proteção das garantias dos contribuintes em face desse mesmo Estado. Um e outro movimento estariam amparados na própria concepção política predominante.

Nessa esteira, acaba por difundir-se a idéia de incompatibilidade e oposição entre os

¹ Bacharel em Direito pela UnB. O presente artigo traz estudo realizado quando da redação da monografia final de curso (Faculdade de Direito – UnB), defendida e aprovada no 2º semestre de 2008, apresentando compilação das idéias reproduzidas no 1º capítulo do trabalho em questão.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

dois elementos – o tributo (e suas decorrências) e os direitos individuais contra a intervenção do Estado nas atividades dos particulares, como se veiculassem conceitos eminentemente antagônicos e inconciliáveis³. Cuida-se, em verdade, de faceta da velha e conhecida discussão acerca da distinção entre as esferas pública e privada, em que, fundamentalmente, determina-se oposição entre as figuras do Estado e dos indivíduos, com o debate em torno da legitimação das formas e grau de intervenção do primeiro nas atividades empreendidas pelos segundos⁴.

Buscar-se-á, ao longo do presente artigo, desconstruir, ainda que perfunctoriamente, referida oposição entre o Estado – em sua atividade fiscal - e o contribuinte, na tentativa de encontrar maior convergência de interesses entre aquilo que representam e aquilo a que aspiram, sem, claro está, descuidar dos limites e restrições a que deverão submeter-se, tanto um quanto o outro. É que, como regra universal e verdade imbatível, não há formas de coexistência em que não se façam necessárias concessões mútuas.

A perspectiva adotada assumirá, a partir da desconstrução exposta, dimensões que buscarão transpôr os assuntos tributários internos do Estado brasileiro, ampliando o foco para realizar análise dos tratados internacionais em matéria tributária. Muito embora não se restrinja a questões tributárias internas, é matéria que termina por afetar a própria conformação do ordenamento jurídico pátrio, bem como o perfil das práticas levadas adiante por nossa administração tributária.

A construção dos raciocínios que servem de base às idéias a seguir explanadas, é válido ressaltar, segue imbuída da consciência de que nova e distinta é a realidade atual. As soluções para as questões que nela surgem exigem novo olhar sobre o que é, de fato, e o que se espera ser, de forma que é preciso, por vezes, abandonar pensamentos arraigados e sair em busca de caminhos distintos – os que já existem podem não mais nos servir.

2. A crise de legitimação do poder estatal de tributar

A complexidade do mundo contemporâneo e do próprio fenômeno de interação dos elementos que desenham os contornos do quadro sócio-político atual torna sobremaneira desafiante a tarefa de compreensão do contexto presente.

Como um dos fatores a comporem esse quadro, sem que dos outros elementos seja possível dissociá-lo, encontra-se no direito a manifestação de formas de pensamento e atuação do homem social em constante tentativa de apreensão e assimilação das estruturas de sua realidade, sujeitas a intermináveis transformações. É o estudioso do direito, assim, figura que se esforça por compreender a multiplicidade dos fenômenos sociais, ora antecipando-os, ora simplesmente constatando-os.

ançando mão da concepção do mundo como um sistema originado da interação de fatores múltiplos, conclui-se pela inevitável evolução cíclica das conformações que assume referido sistema: tem ele sua origem na definição de suas estruturas, passa pela consolidação e pelo amadurecimento de suas formas, até que se evidenciam as contradições inerentes à própria natureza do sistema – momento de crise em que se depara com rupturas insolucionáveis. Não mais habilitado a funcionar adequadamente dentro dos parâmetros

³ Em posição radicalmente desfavorável ao papel positivo dos tributos, afirma Ives Gandra MARTINS que “grande parte dos tributos que a sociedade paga para o poder não objetiva beneficiar a sociedade, mas, exclusivamente, seus detentores (políticos, burocratas, aproveitadores, amigos e empresários beneficiários de obras públicas), razão pela qual Poder e Tributo são irmãos siameses inseparáveis, sustentados pela classe inferior e dominada, que é o povo e a sociedade” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 52).

⁴ A propósito, e rechaçando argumentos no sentido da incompatibilidade entre o poder de tributar do Estado e a economia capitalista, observa Hugo de Brito MACHADO que “a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 42).

definidos, é inevitável que esse sistema se desmantele aos poucos, em direção à origem do que será um novo sistema⁵.

Entre o novo sistema e aquele antigo, contudo, tem lugar o que se chama período de transição, em que se fomentam, de antemão, as estruturas do que será o próximo sistema.

O pesquisador norte-americano Immanuel WALLERSTEIN, após análise histórica, econômica e jurídica dos fenômenos sociais já vivenciados pela humanidade, difunde estudo conhecido como “World-Systems Analysis” – a tradução mais fiel da idéia por trás do conceito, para o português, resultaria em algo mais semelhante a uma explicação que a um termo propriamente dito: a análise do mundo por meio dos sistemas que o estruturam. É justamente essa a linha teórica a fundamentar as afirmações contidas nos parágrafos acima, que expõem os fenômenos sociais na forma de constante processo de evolução e superação do sistema ao qual se integram.

Nesse compasso, os sistemas mundiais são concebidos como criações sociais, cujas origens históricas podem e devem ser esclarecidas, para que sejam, assim, delineados os mecanismos a regerem seu funcionamento e previstos os indícios de sua inevitável crise final.

A história política do mundo moderno e a construção do sistema atual passam, nos séculos dezenove e vinte, pela solidificação de estruturas econômicas elaboradas em torno da idéia de desenvolvimento capitalista e consolidação das vantagens dele advindas, de forma a garantir formas de maximização do lucro e redução dos custos de produção. É evidente, entretanto, a constatação de que esse mundo, de origem amplamente capitalista, passa por sua tão temida crise, enfrentando momento de transição entre o modelo social inicialmente concebido e aquele cujos contornos já agora estão sendo rabiscados.

Diante de irrefreável aumento dos custos de produção, empecilhos obstam o caminho em direção ao constante e satisfatório crescimento econômico, determinando fenômeno caracterizado como espécie de estancamento crescente dos níveis médios de lucros obtidos em todo o mundo⁶. A escassez dos recursos naturais encarece o que se paga pela matéria-prima e pelos insumos necessários à produção e o fortalecimento dos direitos sociais funda exigências no sentido de maiores remunerações para os trabalhadores.

Há, ainda, terceiro fator que pesa sobre o processo de encarecimento da produção, qual seja, o crescente aumento da carga tributária a onerar a base de produção capitalista⁷.

Os tributos representam elemento basilar na organização social do sistema político vigente. Discussões em torno de suas alíquotas e dos sujeitos obrigados a seu pagamento vêm permeando confrontos ideológicos e definindo correntes políticas em vertentes distintas.

Podem-se elencar duas razões básicas para a tributação no sistema político moderno. A primeira delas refere-se à necessidade de canalizar recursos para a atuação estatal no oferecimento de serviços de segurança (aparato militar e policial) e na construção de infraestrutura voltada à prestação de serviços públicos à sociedade. São custos inevitáveis que garantem o funcionamento da máquina estatal, o que não afasta a existência de opiniões divergentes no tocante ao planejamento orçamentário destinado à aplicação dos recursos em questão, bem como à forma de sua captação – quem e como deverá pagar.

A segunda razão a amparar o processo de tributação é relativamente recente na estrutura do sistema político moderno, constituindo fenômeno cujo fortalecimento ocorre tão

⁵ WALLERSTEIN, Immanuel. **World-systems analysis – An introduction**. Durham and London: Duke University Press, 2004.

⁶ WALLERSTEIN descreve o fenômeno como “a growing squeeze on the average worldwide rate of profits” (WALLERSTEIN, Immanuel. **World-systems analysis – An introduction**. Durham and London: Duke University Press, 2004, p. 78).

⁷ Como resultado desse processo de enxugamento dos lucros, busca-se formas alternativas de obtenção de capital, sendo uma delas o investimento no mercado financeiro. Segundo WALLERSTEIN, “more and more capitalists sought profits in the arena of financial speculation rather than in the arena of production. Such financial manipulations can result in great profits for some players, but it renders the world-economy very volatile and subject to swings of currencies and of employment. It is in fact one of the signs of increasing chaos” (ibidem, p. 86).

somente no último século. Fundada na democratização política e na conseqüente consolidação das garantias de ordem social à população, essa nova espécie de demanda social acarreta o aumento dos gastos públicos no oferecimento de serviços relacionados à educação, à saúde e, principalmente, à previdência social⁸. Citados benefícios não representavam parte relevante do total de despesas dos Estados no século dezanove, mas foram, durante todo o século vinte, ampliados e inseridos no sistema político como garantias inegáveis a cada indivíduo, de forma que sua implementação, em cada um dos domínios acima apontados, elevou de maneira definitiva o rol de despesas do Estado e, conseqüentemente, os custos de sua atuação, nos moldes do que modernamente se espera⁹.

Esse aumento nos gastos públicos, como é de se esperar, acaba por determinar maior necessidade de arrecadação de recursos financeiros junto à população, o que se dá por meio da ampliação dos níveis e do alcance da tributação. Sujeitas as rendas à crescente ampliação da incidência tributária – causa motivadora de notável tensão social –, observa-se tendência acadêmica e mesmo política atuais no sentido de oposição ao papel fiscal do Estado, de forma a enxergar nas garantias democráticas meios primordialmente direcionados à proteção do indivíduo contra a atuação do poder público na instituição e arrecadação de tributos.

Nesse contexto, consagra-se a ideologia neoliberal, a partir dos anos setenta do século XX, fundando-se formas de pensamento construídas, majoritariamente, sobre interesses do investidor (ou detentor dos meios de produção) inserido no mercado de produção, sendo prioritariamente orientadas à redução dos custos que oneram a empresa – os salários, os tributos e as cargas sociais¹⁰.

O modo de produção social capitalista elege o lucro como a essência do ordenamento político, posicionando o direito positivo a seu serviço. Tal ordem existe para exercer controle sobre os determinismos econômicos e, assim, facilitar a circulação mercantil. Para o Professor Eros Grau, ela “porta em si a pretensão de dominar a realidade e expõe marcante contradição, que pode ser enunciada nos seguintes termos: o capitalismo (leia-se: o Terceiro Estado, a burguesia) necessita da ordem, mas a detesta, procurando a qualquer custo exorcizá-la”¹¹. A contradição inerente ao próprio sistema de mercado, portanto, está em exigir atuação estatal na garantia da fluência de suas relações, mas, ao mesmo tempo, desejar que referida atuação seja mínima.

Seria, logo, no interesse de salvaguarda do próprio sistema capitalista o desempenho do Estado, no domínio econômico, de suas funções de integração, modernização e legitimação ideológica, impedindo assim que seja esse sistema substituído por um outro¹².

A legitimação da hegemonia do capital, com efeito, investe contra os processos de estatização da economia, o que se reflete nos discursos contrários às formas constantemente renovadas de intervenção do Estado na economia, veiculados principalmente desde os anos oitenta do século passado, sob a ideologia da desregulação e do neoliberalismo.

⁸ Para Ives Gandra da Silva MARTINS, há que se adotar posição crítica em face do Estado do Bem-Estar Social, que determinou tão somente “o inchaço e a multiplicação de privilégios dos detentores do poder” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 222).

⁹ A propósito do fenômeno anunciado, observa WALLERSTEIN que “as a result of the increasing cost (not merely in absolute terms but as a proportion of world surplus) of providing security, building infrastructure, and offering the citizenry benefits in education, health, and lifetime guarantees of income, taxation as a share of total costs has been steadily rising for productive enterprises everywhere, and will continue to rise” (WALLERSTEIN, Immanuel. **World-systems analysis – An introduction**. Durham and London: Duke University Press, 2004, p. 83).

¹⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2007.

¹¹ *ibidem*, p. 36.

¹² Quanto à ação interventora do Estado e sua percepção pelas próprias empresas, assim se posiciona WALLERSTEIN: “The relationship of states to firms is a key to understanding the functioning of the capitalist world-economy. The official ideology of most capitalists is laissez-faire, the doctrine that governments should not interfere with the working of entrepreneurs in the market. It is important to understand that as a general rule, entrepreneurs assert this ideology loudly but do not really want it to be implemented, or at least not fully, and certainly do not usually act as though they believed it was sound doctrine” (WALLERSTEIN, Immanuel. **World-systems analysis – An introduction**. Durham and London: Duke University Press, 2004, p. 46)

Ocorre que o capitalismo e as exigências assistenciais da sociedade, estas últimas aludidas em parágrafos anteriores, andam, no sistema político vigente, lado a lado – ampliadas foram as garantias de ordem social (o que não significa, frise-se, sua desejada realização), ao passo que se consolidaram, por sua vez, as estruturas do sistema de produção capitalista, em que o lucro e os interesses econômicos ganham significativo destaque. Na forma como atualmente se apresentam, são duas facetas da mesma realidade, por isso a afirmação de que caminham lado a lado.

Daí a conclusão de que o capitalismo assistencial impescinde de ao menos parcial estatização da economia, fenômeno que pode, aqui ou ali, contrariar interesse de um ou outro capitalista, mas que, na lição do Professor Eros Grau, será sempre coerente com os princípios e interesses do capitalismo como um todo, compreendido em sua extensão¹³.

Há que se reconhecer, claro está, os inegáveis paradoxos que porventura derivem das ações voltadas à regulação dos mercados, o que não justifica uma volta à ideologia do *laissez faire*, sistema esse que impossibilita a solução de situações desastrosas criadas pela atuação nem sempre tão equilibrada da mão invisível de Adam Smith.

Nas palavras de SUNSTEIN, o objetivo a não se perder de vista seria a construção de um sistema nos moldes abaixo descritos:

The result should be a small but firm step in the direction of a system entirely unembarrassed by the use of government to reflect democratic aspirations, to promote economic welfare, and to foster distributional equity, while at the same time insisting on strategies that embody the flexibility, adaptability, productive potential, and decentralization characteristics of private markets¹⁴.

A propósito da discussão acerca da intervenção do Estado na economia, observa-se, quanto a sua essência, certo desgaste e esvaziamento. A dicotomia público x privado vai aos poucos perdendo sua utilidade, uma vez que não há como se conceber, depois de tudo quanto se percorreu ao longo do último século, a estrutura de mercado subsistindo sem a assistência, ainda que esporádica, do próprio Estado¹⁵. A recentíssima crise econômica norte-americana, que veio a público com o anúncio da ajuda financeira ao mercado por parte do governo norte-americano em setembro do ano corrente, está aí como forte exemplo do que se acabou de afirmar. Discussão que merece atenção, de fato, seria aquela em torno das espécies de regulação e intervenção empreendidas pelo Estado, o que foge, no entanto, ao tema do estudo presente.

O setor privado, contudo, pressionado pelo comprometimento do lucro das empresas, optou pela defesa da manutenção de um Estado forte em seu papel de garantidor da ordem social, mas fraco quando o assunto cinge-se ao gasto social e à intervenção econômica. Sustentando a estabilidade monetária como meta prioritária do poder público, defende-se disciplina orçamentária e contenção dos gastos com bem-estar, o que implicaria menores incidências tributárias.

¹³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 44.

¹⁴ SUNSTEIN, Cass R. **Free Markets and Social Justice**. New York: Oxford University Press, 1997, p. 294.

¹⁵ Em clara superação da discussão acerca da intervenção do Estado na economia, assim declara SUNSTEIN: "I also suggest that it is time to move beyond the increasingly tired and decreasingly helpful question whether we should have 'more' or 'less' government or 'more' or 'less' in the way of free markets. These dichotomies are far too crude. As we have seen, markets depend on government. Sometimes, government can improve existing markets by creating good incentives for socially desirable behavior. Sometimes markets should be supplemented by government services, like education, job training programs, and health care. There is no inconsistency in urging greater reliance on market instruments in some areas while insisting on a larger role for the public sector in others. (...) The real question is what kinds of regulations (emphatically including those that make markets possible) promote human well-being in different contexts" (SUNSTEIN, Cass R. **Free Markets and Social Justice**. New York: Oxford University Press, 1997, p. 9).

O intuito, portanto, é enfraquecer a legitimidade da tributação em sua função de provimento de condições satisfatórias de vida, sob o argumento de que empresas com maior capital disponível (ou seja, menos tributadas) criariam mais empregos e impulsionariam a economia no sentido de proporcionar prosperidade para todos, porquanto maiores lucros representariam maiores investimentos e mais oportunidades criadas. Resta, por meio da ideologia neoliberal, enfraquecida a função social do tributo, conferindo-se prevalência aos princípios protetores da capacidade contributiva como incentivo ao crescimento da produção e à redução de seus custos.

Em obra intitulada **Uma teoria do tributo**, Ives Gandra da Silva Martins define o tributo como “a transferência de recursos da sociedade desprivilegiada para o sustento dos governantes, não sendo a prioridade maior destes a prestação de serviços públicos, mas a sua própria manutenção no domínio das gentes e dos que os apóiam”¹⁶.

A constatação da realidade prática, contudo, leva à averiguação de que a carga tributária não é relativamente tão elevada como se tem afirmado, mas acentuadamente regressiva. É dizer, se há prejudicados de fato, são eles os que pertencem a classes sociais de menor poder aquisitivo, já que o trabalho vem sendo mais vigorosamente tributado que o capital¹⁷.

Direitos e garantias de ordem material, a bem da verdade, custam dinheiro aos cofres públicos em sua implementação e tutela. Não há como assegurar direitos sem contar com o financiamento do Estado. Pode-se afirmar, com grau satisfatório de segurança, que a implementação e a proteção de direitos depende tanto de gastos privados (saídos do próprio bolso de cada indivíduo) como de financiamento público (garantindo as condições mínimas cuja obtenção afigura-se impossível a cada indivíduo agindo isoladamente). Sucede que a vinculação da proteção de direitos ao emprego de recursos públicos vem recebendo menor atenção quando comparada àquela referente a recursos privados, pelo que, muitas vezes, não se concede o valor devido à essencialidade do processo de captação de recursos implementado pelo poder público¹⁸.

Muito pelo contrário, a percepção indevida e desvalorizada da interdependência entre os tributos e a proteção de direitos e garantias leva à construção de raciocínios nos quais a tributação e as garantias do Estado Democrático de Direito opõem-se com grau considerável de hostilidade, como se representassem institutos fundados em preceitos legais antagônicos e, por isso, inconciliáveis¹⁹. Não se pode fugir da conclusão de que liberdades privadas têm custos públicos – o que vale não somente para direitos relacionados à saúde e à previdência social, mas também para aqueles de caráter predominantemente privados, como a defesa do direito de propriedade, da liberdade de contratar, da liberdade de expressão e por aí segue.

Relativiza-se, sob certo aspecto, a tão disseminada distinção que se costuma fazer entre as garantias de caráter positivo e aquelas de caráter negativo: os direitos, em sua totalidade, requerem a atuação do Estado na arrecadação de tributos e aplicação dos recursos

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 41.

¹⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2007.

¹⁸ Como exemplo de doutrinador que constrói sua tese sobre a idéia da hostilidade da tributação, cite-se Ives Gandra da Silva Martins. É dele a seguinte assertiva: “E, neste ponto, retorno à linha do entendimento sobre o papel do Estado na vida do cidadão e a função do tributo, que é a de sustentar, em primeiro lugar, as ambições e desperdícios dos detentores do poder, para só, como efeito colateral, atendido seu primeiro objetivo, gerar algum retorno em serviços públicos à sociedade. E, neste particular, a passagem do Estado Gendarme para o Estado do Bem-Estar Social, decorrente da busca de uma terceira via, no século XIX, entre o liberalismo puro e o socialismo puro, terminou por gerar um Estado maior do que aquele que a sociedade poderia suportar” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 219).

¹⁹ “Attention to the public costs of individual rights can shed new light upon old questions such as the appropriate dimensions of the regulatory-welfare state and the relationship between modern government and classical liberal rights. Public policy decisions should not be made on the basis of some imaginary hostility between freedom and the tax collector, for if these two were genuinely at odds, all of our basic liberties would be candidates for abolition” (SUNSTEIN, Cass R. **Free Markets and Social Justice**. New York: Oxford University Press, 1997, p. 31).

obtidos por meio desse processo.

O fato, portanto, de que recursos financeiros devam ser, primeiramente, arrecadados, para que assim tenha o Estado meios suficientes de proteção efetiva de garantias e direitos individuais confere maior significado ao valor relegado à idéia de custeamento coletivo dos direitos e ao próprio conceito de cooperação inerente aos contornos de toda comunidade²⁰. A própria manutenção da ordem capitalista, como se afirmou acima, requer, igualmente, a existência de fundos. Assim, ainda que os direitos tenham sido criados mediante processo político, sua implementação e proteção decorrem de ação coletiva, efetivada pela figura do Estado e dos recursos financeiros reunidos por meio da tributação.

3. O cenário internacional e os tratados internacionais em matéria tributária: a consolidação de um novo enfoque

Nesse contexto, erigem-se as bases da tributação levada a cabo em cada nação, dentro das quais se constroem ordenamentos legais no intuito de regulação do sistema tributário interno.

Não há, contudo, sistema tributário interno que logre sustentar-se de forma isolada, alheio às conseqüências de ordem fiscal que atingem os nacionais de seu território sujeitos, em decorrência do mesmo fato-gerador, a incidências tributárias oriundas de ordenamentos estrangeiros, bem como à situação dos não-nacionais que são sujeitos passivos de obrigações tributárias tanto em face do ordenamento jurídico interno como daquele referente ao país de sua nacionalidade, também em função do mesmo fato-gerador.

O fenômeno acima aludido é aquele da dupla tributação internacional, que consiste na incidência, em relação ao mesmo sujeito passivo, a idêntico período e ao mesmo fato-gerador, de tributos em dois ou mais países. É resultado das relações que ultrapassam as fronteiras de um Estado, confrontadas com diferentes critérios de delimitação da competência tributária internacional, ou mesmo com critérios a princípio similares, mas que são entendidos de forma diversa.

Segundo definição propugnada pela própria OCDE, “International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods”²¹. A dupla tributação internacional afeta não só a movimentação de capital e investimentos nas relações econômicas entre países, mas também exerce considerável influência sobre o fluxo de tecnologia e pessoas.

A maior parte das definições de dupla tributação internacional funda-se na conceituação proposta por HERBERT DORN, para quem “A dupla – múltipla - tributação se verifica, quando vários titulares de soberania tributária independentes — no caso vários Estados independentes — submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie”²².

É, portanto, tema cuja relevância justifica-se no próprio fortalecimento das relações econômicas globalizadas, compreendidas aqui como parte do já consolidado processo por meio do qual pessoas, bens e capital atravessam as fronteiras do Estado Nacional. Nesses termos, natural que as decisões econômicas do governo de um país afetem cidadãos e

²⁰ “To say that rights enforcement presupposes the strategic allocation of public resources is above all to recall how the parts fit into the whole, how liberal individualism – as opposed to the unbridled anarchism of the state of nature – presupposes a politically well organized community. Individual freedom is both constituted and bolstered by collective contributions. The cost of rights is merely the easiest to document of such contributions. Focusing on the issue of cost forces us therefore to rethink and modify the familiar but exaggerated opposition between individual and society” (SUNSTEIN, Cass R. **Free Markets and Social Justice**. New York: Oxford University Press, 1997, p. 231).

²¹ OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2005, p. 7.

²² Apud MOURA BORGES, Antônio de. **Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088&p=1>, p.1. Acesso em 20.10.2008.

empresas de países diversos – é o que não deixa de ocorrer nos casos de dupla tributação.

Diante da situação descrita, mobilizam-se os Estados em atuação voltada à formalização de pactos destinados a acordar condições tributárias no plano internacional – em face, predominantemente, de um outro Estado, mas esporadicamente em face de mais de uma nação -, pacto este cujas conseqüências refletem-se no próprio sistema interno de tributação. Trata-se dos tratados internacionais em matéria tributária.

Originalmente estruturados com o propósito principal de evitar a ocorrência da dupla tributação²³, os Tratados internacionais em matéria tributária tiveram seu primeiro modelo esboçado em 1928 pela Liga das Nações, após o qual vieram os modelos de convenções do México (1943) e de Londres (1946), documentos que serviriam, durante toda a década seguinte, de base para diversas outras convenções bilaterais. Com a fundação da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, adotou-se, em 30 de julho de 1963, modelo construído em torno de provisões direcionadas à eliminação da dupla tributação entre os países membros da Organização.

Face à experiência angariada ao longo tempo, à superveniência de mudanças substanciais nos sistemas tributários internos de diversas nações e ao desenvolvimento de novos setores da atividade econômica, o Comitê fiscal da OCDE publicou, em 1977, nova versão revisada do modelo de convenção²⁴, seguida, em 1991, de nova publicação realizada em decorrência de mais uma revisão e modificações subseqüentes.

Desde então, tiveram lugar novos processos de revisão e alteração do modelo de convenção da OCDE (citem-se, como exemplo, as revisões efetuadas nos anos de 1992 e 1997), todos eles permeados pelo reconhecimento da necessidade de inclusão das particularidades inerentes a nações que não sejam membro da Organização, a outras organizações internacionais e, ainda, a outras partes interessadas²⁵.

A constatação de que o modelo instituído pela OCDE exerce grande influência até mesmo sobre tratados celebrados por países não-membros da Organização deu origem, portanto, à amplamente reconhecida necessidade de que certos dispositivos do modelo adaptem-se de forma a melhor refletirem a realidade de nações que nem sempre compartilham da mesma realidade sócio-econômica, mas que, ainda assim, não se encontram impedidas de firmarem referidos pactos entre si ou com Estados membros da OCDE²⁶.

Sobressaem, na comunidade internacional, três modelos de tratado em matéria tributária, que possuem natureza jurídica de mera recomendação: o modelo norte-americano, utilizado pelos Estados Unidos em todos os seus tratados contra a dupla tributação; o modelo da ONU; e a Convenção Modelo da OCDE, utilizada como referência pela grande maioria dos

²³ Quanto à questão dos objetos e funções dos tratados em questão, esclarece a própria OCDE: "In both the 1963 Draft Convention and the 1977 Model Convention, the title of the Model Convention included a reference to the elimination of double taxation. In recognition of the fact that the Model Convention does not deal exclusively with the elimination of double taxation but also addresses other issues, such as the prevention of tax evasion and non-discrimination, it was subsequently decided to use a shorter title which did not include this reference. This change has been made both on the cover page of this publication and in the Model Convention itself. However, it is understood that the practice of many Member countries is still to include in the title a reference to either the elimination of double taxation or to both the elimination of double taxation and the prevention of fiscal evasion" (OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2005, p. 11).

²⁴ OECD. **Model Double Taxation Convention on Income and on Capital**. Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977.

²⁵ OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2005.

²⁶ De acordo com manifestação da própria OCDE, "the impact of the Model Convention has extended far beyond the OECD area. It has been used as a basic document of reference in negotiations between Member and non-Member countries and even between non-Member countries, as well as in the work of other worldwide or regional international organisations in the field of double taxation and related problems. Most notably, it has been used as the basis for the original drafting and the subsequent revision of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, which reproduces a significant part of the provisions and Commentaries of the OECD Model Convention. It is in recognition of this growing influence of the Model Convention in non-member countries that it was agreed, in 1997, to add to the Model Convention the positions of a number of these countries on its provisions and Commentaries" (op. cit., p. 10).

Estados.

Em publicação do *American Law Institute*, os tratados internacionais em matéria tributária são definidos como espécie de acordo bilateral realizado entre duas nações, no qual se estipulam concessões mútuas no sentido de alteração da própria legislação tributária interna, do que resultam benefícios recíprocos. Seu objetivo básico seria facilitar o comércio internacional e os investimentos realizados entre países, por meio da remoção de barreiras tributárias - entraves ao fluxo internacional de bens, serviços, capital e pessoas. Tal atribuição seria obtida de três modos: (i) pela eliminação do fenômeno da dupla tributação, (ii) pela prevenção de tratamento tributário discriminatório dispensado a residentes e não-residentes e (iii) pela previsão de cooperação administrativa voltada a coibir práticas fiscais evasivas²⁷.

Um dos benefícios mais anunciados dos tratados internacionais em matéria tributária consiste na redução das barreiras a investimentos estrangeiros (*foreign direct investment*)²⁸. Isso porque a harmonização dos conceitos e do ordenamento tributário dos países signatários resultaria na redução da carga tributária a sobrecarregar os investimentos estrangeiros, com base na eliminação da dupla tributação. Ademais, com a previsão, no bojo dos Tratados, de dispositivos relativos à troca de informações entre os governos dos países signatários, ter-se-ia a implementação de melhores condições administrativas de investigação e controle de práticas fiscais evasivas, do que adviriam maiores receitas tributárias²⁹.

A questão, se assim posta, poderia levar à seguinte conclusão: tratados internacionais em matéria tributária proporcionam benefícios a ambas as nações signatárias, cumprindo função primordial no aumento do fluxo de investimentos financeiros entre os países por meio da eliminação da dupla tributação. No tratamento mais aprofundado da matéria, contudo, a afirmação acima se mostra um tanto precipitada, considerando que as próprias premissas das quais parte são frágeis. É fundamental, por certo, compreender o funcionamento dos tratados sob uma diferente perspectiva.

Tomando como exemplo um tratado típico de dupla tributação, os dois países signatários nele formalizam regras mediante as quais decidem como dividir entre eles o direito de tributação sobre diferentes tipos de rendas. Ao país em que a renda é gerada dá-se a designação de país da fonte (*host country*), ao passo que ao país que confere a nacionalidade ao contribuinte, para onde, portanto, espera-se sejam enviadas as rendas obtidas, chama-se país de residência (*residence country*).

As opções assim se apresentam: o país da fonte pode ou não tributar as rendas nele geradas por não-residentes sem nenhum tipo de limitação, tributá-las até certo limite, ou, ainda, isentá-las de qualquer forma de tributação. Normalmente, rendas provenientes da realização de serviços pessoais são tributadas no país da fonte, à exceção dos casos envolvendo estudantes, *trainees* e corpo diplomático. Outro exemplo é aquele das rendas denominadas "passivas", provenientes do pagamento de juros e dividendos, cuja tributação é efetuada pelo país da fonte até certo limite estipulado no tratado.

²⁷ "A tax treaty is a bilateral agreement between two countries in which each country agrees to modify its internal tax laws, thereby resulting in a reciprocal benefit. (...). The basic purpose of an income tax treaty is to facilitate international investment by removing – or preventing the erection of – tax barriers to the free international exchange of goods and services, and the free international movement of capital and persons" (HENDERSON, Joseph H. & PFEIFER, Michael G. **Effect of Tax Treaties on U.S. Activities of Nonresidents**. International Trust and Estate Planning: American Law Institute – American Bar Association Course of Study Materials, 2001, p. 351).

²⁸ Em compilação de estudos direcionados à análise da influência da tributação no fluxo de investimentos estrangeiros entre os diferentes países, conclui James R. Hines Jr. que "Tax policies affect FDI through the cumulative influence of numerous factors. Firms have incentives to locate assets in low-tax locations because returns to local investments are thereby taxed at low rates. Furthermore, the many tax avoidance methods to which multinational firms have access may provide additional encouragement to locate FDI in low-tax locations in order to facilitate the movement of taxable profits out of high-tax locations" (HINES JR., James R. (Org.). **International Taxation and Multinational Activity**. Chicago: National Bureau of Economic Research, 2001, p. 4).

²⁹ BLONIGEN, Bruce A. & DAVIES, Ronald B. **Do Bilateral Treaties Promote Foreign Direct Investment**. Working Paper 8834, Chicago: National Bureau of Economic Research, 2002.

Às hipóteses em que o tratado confere a ambos os países o direito de tributação sobre determinada renda, prevêem-se, usualmente e de maneira geral, formas de aliviar a ocorrência de dupla tributação, o que pode se dar de duas formas: (a) pelo método de crédito conferido aos tributos pagos no país da fonte – o método da imputação, ou (b) pelo método da isenção às rendas tributadas no país da fonte. Os mecanismos em apreço estão regulamentados nos artigos 23-A e 23-B do modelo de convenção da OCDE³⁰.

Fato é, no entanto, que uma análise detida dos tratados em vigor evidencia clara predominância do país de residência na tributação das rendas ali enunciadas³¹. Além da limitação imposta à tributação por parte do país da fonte, casos há em que o direito de tributar determinada categoria de tributos é conferido tão-somente ao país de residência, operando-se transferência até certo ponto desigual das hipóteses de captação de recursos oriundos da tributação.

A propósito da assertiva acima proferida, poder-se-ia lançar indagação acerca da influência da distribuição de investimentos estrangeiros entre os países signatários no resultado final desse fluxo de receitas tributárias.

De fato, interessante notar que, em havendo níveis equivalentes de investimentos recíprocos de um país em relação ao outro (os residentes do país A investem no país B a mesma quantidade de recursos investidos pelos residentes do país B no país A), a perda de receita tributária advinda da assinatura de um tratado de dupla tributação seria compensada pelas mesmas concessões realizadas pelo outro país, que também abriria mão de tributar o mesmo tipo de renda. Sendo o montante dos investimentos recíprocos o mesmo, as rendas daí advindas apresentariam, em certa medida, compatibilidade hábil a gerar valor equivalente de receitas tributárias para os respectivos países de residência. Logo, existindo a descrita simetria no fluxo de investimentos, o tratado cumpriria adequada e efetivamente sua função de pôr fim à dupla tributação, sem implicar menor recolhimento de tributos a nenhum lado.

Na prática, entretanto, os países signatários nem sempre se encaixam no quadro de simetria ideal, porquanto distinto seu grau de desenvolvimento econômico. Assim, países desenvolvidos representam, na maioria dos casos, países de residência, responsáveis pelos investimentos realizados em países em desenvolvimento, os quais, por sua vez, possuem quantidade substancialmente menor de residentes investindo em países desenvolvidos.

O resultado advindo da celebração de tratados visando à eliminação da dupla tributação, nos moldes descritos, não seria, portanto, dos mais satisfatórios para os países em desenvolvimento. O que ocorre é a transferência de parte das receitas tributárias para o país de residência dominante (o país desenvolvido), sem que haja o correspondente aumento no nível de investimentos dos residentes do país desenvolvido no país da fonte (o país em desenvolvimento), uma vez que a carga tributária por eles suportada não foi reduzida, mas sofreu mero deslocamento em sua destinação final – saiu do país da fonte para o país de residência.

Na lição da professora israelense Tsilly Dagan, a dupla tributação, ainda que haja

³⁰ “As regards two classes of income (dividends and interests), although both States are given the right to tax, the amount of tax that may be imposed in the State of source is limited. Second, insofar as these provisions confer on the State of source or situs a full or limited right to tax, the State of residence must allow relief so as to avoid double taxation; this is the purpose of Article 23-A and 23-B. The convention leaves it to the contracting States to choose between two methods of relief, i.e. the exemption method and the credit method” (OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2005, p. 12)

³¹ Para confirmar a afirmativa, segue trecho da introdução elaborada pela OCDE na publicação de seu modelo de convenção: “For the purpose of eliminating double taxation, the Convention establishes two categories of rules. First, Articles 6 to 21 determine, with regard to different classes of income, the respective rights to tax of the State of source or situs and of the State of residence, and Article 22 does the same with regard to capital. In the case of a number of items of income and capital, an exclusive right to tax is conferred on one of the Contracting States. The other Contracting State is thereby prevented from taxing those items and double taxation is avoided. **As a rule, this exclusive right to tax is conferred on the State of residence**” [grifo nosso] (OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2005, pp. 11 e 12).

diferenças no nível de desenvolvimento econômico entre as nações, é fenômeno certamente eliminável por meio de políticas unilaterais implementadas por cada país isoladamente, sendo que a interação natural entre a política do país de residência e aquela do país da fonte resultaria em equilíbrio estabilizado dos impostos recolhidos por cada nação, com o conseqüente desaparecimento da dupla tributação.

Segue, abaixo, trecho de estudo realizado pela autora:

When a developing country enters into a treaty with a developed country, the symmetry of the treaty breaks down as each of the countries takes a dominant role. Developing countries are, more often than not, capital importers. Their outbound investments are typically insignificant in comparison to the amounts of inbound investments they receive. (...). The treaty arrangement offers no compensation to the developing country in terms of either the level of investments (as the total level of taxation is not reduced) or the level of tax revenue on foreign income from its own residents (since the number of its residents investing abroad is insignificant).³²

Logo, muito embora tenham os tratados internacionais em matéria tributária servido, em sua origem, a fins eminentemente econômicos, quais sejam, a eliminação da dupla tributação a sobrecarregar investidores estrangeiros e o conseqüente desembaraço do fluxo de capitais, bens e pessoas entre os países signatários, estudos recentes, lançando mão de observações de ordem prática acerca do real funcionamento dos pactos em questão, vieram demonstrar o mito por trás da idéia de imprescindibilidade dos tratados no processo de solução da dupla tributação.

A OCDE, a propósito, houve por bem retirar do título de sua Convenção Modelo a menção à dupla tributação, confirmando a nova orientação assumida pelos tratados internacionais em matéria tributária, para os quais deixou de figurar como questão única e primordial objetivo a eliminação da dupla tributação³³.

Há, por certo, limites a que medidas de caráter unicamente unilateral cumpram à perfeição o objetivo de eliminar a dupla tributação internacional, consideração que leva parte da doutrina a defender os tratados internacionais como o melhor meio de evitar, eliminar ou atenuar sua ocorrência.

Nessa esteira, proferiu o Professor Moura Borges a seguinte afirmação acerca das medidas unilaterais voltadas à eliminação da dupla tributação:

O sacrifício unilateral que envolvem (as medidas unilaterais), o seu caráter limitado, no sentido de que geralmente visam apenas a alguns impostos, a grande diversidade dos atuais sistemas tributários, assim como a sua crescente complexidade, demonstram a impropriedade e a insuficiência das referidas medidas como meio de prevenção ou eliminação da dupla tributação internacional, cumprindo, assim, fazer uso de convenções internacionais (cf. *Manuel PIREs, op. cit.*, pp. 558-61; *Alegria BORRÁS, op. cit.*, pp. 173-5; *Louis CARTOU, op. cit.*, p. 25; *J. P. NIBOYET, op. cit.*, pp. 52-7; *United Nations manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries*, p. 3).³⁴

Revestem-se de elevada acuidade as razões expostas – a diversidade e a complexidade dos sistemas tributários atuais dificultam, na prática, o êxito das medidas unilaterais como única forma de combate à dupla tributação. O que não permite que daí se conclua pela atuação dos tratados como única e absolutamente efetiva ferramenta disponível no

³² DAGAN, Tsilly. **The Tax Treaties Myth**, in *International Law and Politics*, v. 32:939, New York, 2000, p. 989.

³³ No modelo de tratado proposto pela OCDE, o título, em português, vem lançado da seguinte forma: “Convenção entre (Estado A) e (Estado B), que trata de tributos sobre a renda e sobre o capital” (tradução da autora). É reflexo da nova visão acerca da própria essência dos tratados internacionais, que trazem questões tão relevantes quanto a eliminação da dupla tributação.

³⁴ MOURA BORGES, Antônio de. **Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088&p=1>, p. 1. Acesso em 20.10.2008.

tratamento das questões relacionadas à dupla tributação internacional³⁵, de forma a construir raciocínio em que tratados internacionais em matéria tributária e a eliminação da dupla tributação apresentem forçosa interdependência.

Não se trata de assertiva que busca diminuir ou mesmo questionar a importância de tais documentos, mas tão somente elucidar distintas e importantes vantagens obtidas por meio de sua vigência – aquelas que se devem prioritariamente à instituição do tratado e que sem ele não estariam produzindo qualquer efeito, às quais não se costuma conferir a merecida atenção.

4. Conclusão

Tratados internacionais em matéria tributária, antes de qualquer coisa, cumprem função fundamental na tarefa de harmonização e coordenação entre as regras tributárias de dois países, o que conduz ao aumento nos níveis de confiança dos investidores estrangeiros de cada uma dessas nações. Ao estabelecer, por exemplo, normas determinando, de forma clara e específica, a classificação jurídica de certas entidades para efeitos do relacionamento internacional travado entre as nações signatárias, acaba o Tratado por efetivar padronização das mais úteis e valiosas. Disposições unilaterais nesse sentido mostrar-se-iam de frágil aplicação no terreno internacional, uma vez que tais conceitos certamente variariam internamente e se chocariam.

Cumprir destacar benefício de igual relevância: os tratados em questão possibilitam acordos com vistas a concessões mútuas em relação a tributos de difícil recolhimento por parte de cada Estado. Seria uma espécie de permuta, em que um país concederia ao outro o direito exclusivo de recolher determinado tributo cuja cobrança, para ele, afigura-se de maior dificuldade (por exemplo, tributos devidos por investidores estrangeiros), em troca do direito de tributar, também com exclusividade, rendas mais facilmente averiguadas (por exemplo, tributos sobre a renda dos próprios residentes em suas atividades estrangeiras)³⁶.

Uma das contribuições mais significativas dos tratados, contudo, é o papel que representam na conquista de relações internacionais harmônicas. Há, em sua celebração, provas de boa-fé por parte de cada nação signatária, o que solidifica o respeito mútuo entre os signatários, assim como a solidez de sua imagem perante outros países.

Ademais, efetivam a possibilidade de se abrirem vias administrativas internas, às quais recorreriam os residentes em busca de elucidação quanto ao sistema tributário do parceiro internacional. Os próprios mecanismos de resolução de disputas previstos pelo tratado garantem ao investidor o auxílio de um representante oficial de seu país de residência na negociação de soluções razoáveis em face das autoridades tributárias da outra nação signatária.

Fortalecer a fiscalização sobre a tributação é, ainda, outro importante aspecto desses tratados, que, por meio de regras de troca de informações e intensificação dos procedimentos de cobrança, fomentam cooperação internacional capaz, ainda que timidamente, de conter o crescimento das práticas relacionadas à evasão tributária. O modelo de tratado proposto pela OCDE prevê, em seu artigo 26, regras direcionadas à pactuação de assistência mútua na coleta de informações tributárias.

³⁵ Em reconhecimento da nem sempre exitosa função dos tratados internacionais na efetiva eliminação da dupla tributação, conclui o Professor Moura Borges que “as convenções bilaterais constituem a via mais apropriada e conveniente para solucionar o problema da dupla tributação internacional, especialmente porque, por meio delas, os Estados limitam os respectivos poderes tributários de forma bem mais abrangente do que estariam dispostos a fazê-lo indiscriminadamente. **Todavia, elas também podem apresentar desvantagens, como, principalmente, a de não eliminar completamente o fenômeno ou os seus efeitos**” [grifos nossos] (ibidem, p. 1).

³⁶ Acrescenta Tsilly Dagan: “Such a trade-off also makes it easier for the residence country to employ a truly progressive tax system based on its residents worldwide income” (DAGAN, Tsilly. **The Tax Treaties Myth**, in *International Law and Politics*, v. 32:939, New York, 2000, p. 984).

Como bem observa Tsilly Dagan, “all of these aspects of tax treaties represent a significant advantage to this mechanism and produce major incentives for countries to sign treaties. Not one of those benefits, however, is as heroic a purpose as the prevention of double taxation”³⁷.

Ante tudo quanto se expôs no decorrer do artigo, conclui-se pela preponderância da atuação do Estado no processo atual de tributação, tanto no plano jurídico interno como no internacional, atuação esta que conduz à celebração de pactos em matéria tributária com outros Estados.

Como se procurou demonstrar, sofreu notável guinada a ideologia a sustentar a formalização de tratados internacionais em matéria tributária. Inicialmente voltados à prevalência de regras que pusessem fim à dupla tributação, referidos documentos, na esteira do que indicam estudos sobre a matéria e a própria observação dos resultados práticos de sua aplicação, refletem tendência atual de regularização entre os diversos sistemas tributários internacionais, não envolvendo, necessariamente, questões unicamente atinentes à faceta econômica advinda da eliminação da dupla tributação.

5. Referências bibliográficas

BLONIGEN, Bruce A. & DAVIES, Ronald B. **Do Bilateral Treaties Promote Foreign Direct Investment**. Working Paper 8834, Chicago: National Bureau of Economic Research, 2002.

DAGAN, Tsilly. **The Tax Treaties Myth**, in *International Law and Politics*, v. 32:939, New York, 2000.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

HENDERSON, Joseph H. & PFEIFER, Michael G. **Effect of Tax Treaties on U.S. Activities of Nonresidents**. *International Trust and Estate Planning: American Law Institute – American Bar Association Course of Study Materials*, 2001.

HINES JR., James R. (Org.). **International Taxation and Multinational Activity**. Chicago: National Bureau of Economic Research, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 42.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MOURA BORGES, Antônio de. **O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras, com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária**, in *Direito em Ação*, Brasília, v. 1, n. 1, p 21-42.

_____. Antônio de. **Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088&p=1>.

OECD. **Model Double Taxation Convention on Income and on Capital**. Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977.

_____. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Committee on Fiscal Affairs, Paris, 2005.

SUNSTEIN, Cass R. **Free Markets and Social Justice**. New York: Oxford University Press, 1997.

WALLERSTEIN, Immanuel. **World-systems analysis – An introduction**. Durham and London: Duke University Press, 2004.

³⁷ DAGAN, Tsilly. **The Tax Treaties Myth**, in *International Law and Politics*, v. 32:939, New York, 2000, p. 986.