

XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO INTERNACIONAL

FLORISBAL DE SOUZA DEL OLMO

VALESCA RAIZER BORGES MOSCHEN

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito internacional[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;
Coordenadores: Florisbal de Souza Del Olmo, Valesca Raizer Borges Moschen –
Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-044-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito internacional. I.
Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO INTERNACIONAL

Apresentação

Apresentação

É com grande satisfação que apresentamos o Livro Eletrônico de Direito Internacional do CONPEDI. A obra possui como objetivo a divulgação e análise de diferentes questões controvertidas do Direito Internacional contemporâneo. A coletânea está composta pelos artigos selecionados e apresentados no XXIV Encontro Nacional do CONPEDI, organizado pela Universidade Federal de Sergipe UFS, em Aracaju SE, entre os dias 03 e 06 de junho de 2015. Em sua estrutura observam-se temas de diversos aspectos do Direito Internacional, como aqueles inerentes:

- a. à Teoria Geral do Direito Internacional, tais como O Debate entre os conceitos de Guerra Anglo-saxão e Europeu-continental: o Direito Internacional na concepção de Carl-Schmitt; Hans Kelsen e a Prevalência do Direito Internacional: um lugar para a Grundnorm; A centralidade do indivíduo no pensamento indigenista de Francisco de Vitoria; Direito Internacional em Matéria Indígena: uma ampliação necessária;
- b. ao Sistema de Segurança Coletivo do Direito Internacional: O combate ao Estado Islâmico e o Uso da Força no Direito Internacional Contemporâneo; A Assembleia Geral das Nações Unidas como Pilar da Manutenção da Segurança Internacional: Uma proposta de reestruturação da ONU frente ao precedente da Resolução 377 (V) da AGNUA Cooperação Internacional como Instrumento de Enfrentamento ao Terrorismo: uma análise do caso BOKO HARAM;
- c. à Integração Regional: A Economia Política Amalgamada na Forma Jurídica da União Europeia; Integração Energética no MERCOSUL: uma solução estrutural para a crise energética nacional?; Por uma reinterpretação dos elementos do Estado a partir da criação e consolidação dos processos de integração regional; O Tribunal de Justiça da União Europeia e a Construção do Direito da União;
- d. ao Direito Ambiental Internacional: A Impunidade Ambiental Marítima Internacional: sobre a falta de Efetividade dos Instrumentos Protetivos por Ausência de Órgão de Competente para Julgamento dos Crimes Ambientais a Nível Internacional; As Fontes Formais do Direito Internacional do Meio Ambiente e a Necessidade de Novas Fórmulas

Jurídicas para a Proteção Ambiental; Análise a partir do Estudo da Formatação do Direito Ambiental Internacional (DAI), das Conferências sobre o Meio Ambiente e a Água; Biopirataria Internacional e o Economicismo; O Tratamento Dispensado ao Meio Ambiente em diferentes contextos: MERCOSUL/ UNASUL/ PARLASUL/ E REDE MERCOCIDADES; Marco da Biodiversidade: Instrumento Neocolonial de Internacionalização do Patrimônio Genético e Cultural Brasileiro; Boa-fé, lexicis e lexisit no tráfico ilícito de bens culturais;

e. ao Direito Econômico Internacional: O Regime Jurídico Brasileiro de Proteção da Propriedade Intelectual em Face da Negociação dos MEGA Acordos Regionais de Comércio: TTIP, TPP E RCEP; A Aplicação das Normas da Organização Mundial do Comércio pelo Juiz Brasileiro; O Sistema de Solução de Controvérsias da Organização Mundial do Comércio Pós-Bali: a posição do Brasil; Análise Econômica dos Direitos Compensatórios: os Efeitos da Imposição de Tarifas à Importação para o Contencioso do Algodão na OMC a partir do Modelo de Equilíbrio Geral do Comércio Internacional;

f. aos temas contemporâneos do Direito Internacional Público e Privado e do Direito Comparado: Objetivos de desenvolvimento do milênio e os acordos sobre troca de informação; Caso Cesare Battisti à Luz do Ordenamento Jurídico Brasileiro; A Importância Geopolítica da CPLP e o Projeto de Estatuto do Cidadão Lusófono; O Usuário de Entorpecentes: Uma Análise Internacional à Luz das Decisões das Cortes Supremas do Brasil e da Argentina; e

g. Da relação entre Fontes do Direito Internacional: O Papel dos Tratados Internacional para Evitar a Dupla (Não) Tributação Involuntária; A jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros sobre o sistema de Varsóvia e a Convenção de Montreal; O modelo brasileiro de Acordo de Cooperação e Facilitação de Investimentos 2015: considerações a respeito do impacto dos acordos internacionais de investimentos estrangeiros sobre o ordenamento jurídico interno.

Esperamos que este livro possa ser útil no estudo do Direito Internacional.

Prof. Dr. Florisbal de Souza Del'Olmo

Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen

O PAPEL DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA (NÃO) TRIBUTAÇÃO INVOLUNTÁRIA

EL PAPEL DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE (NO) IMPOSICIÓN INVOLUNTARIO.

Alex Taveira dos Santos
Igor de Lucena Mascarenhas

Resumo

O presente trabalho visa a importância dos tratados internacionais no âmbito tributário. No afã de regulamentar a atividade econômica de agentes estrangeiros e com o objetivo de evitar a dupla tributação, os tratados internacionais criam uma situação tão condenável quanto a que pretendia evitar: a dupla não tributação. Cria-se um vazio normativo em que a atividade econômica não é tributada e gera uma não arrecadação e, sobretudo, um desequilíbrio econômico, pois uma parcela das empresas será onerada pelos tributos, ao passo que outras serão beneficiadas pela omissão legislativa. Essa dupla não tributação não pode ser encarada como um ilícito, pois o vácuo não é originado no contribuinte e sim no próprio sujeito ativo tributário: o Estado. Há uma necessidade de revisão dos tratados internacionais para que o excesso como a falta sejam evitados, ou seja, a bitributação deve ser coibida, porém a dupla não tributação, de igual modo, deve ser evitada.

Palavras-chave: Dupla tributação internacional; dupla não tributação internacional; tratados internacionais.

Abstract/Resumen/Résumé

El presente trabajo tiene como objetivo la importancia de los tratados internacionales en el ámbito fiscal. En un esfuerzo por regular la actividad económica y los agentes extranjeros con el fin de evitar la doble imposición, los tratados internacionales crean una situación tan reprensible como el destinado a impedir: a la doble no imposición. Crea un vacío legal en el que no se grava la actividad económica y genera una falta de recaudación y, sobre todo, un desequilibrio económico, ya que una serie de empresas será cargada por los impuestos, mientras que otros se beneficiarán de la omisión legislativa. Esto no doble imposición no puede ser considerada como ilegal porque el vacío no se originó en el contribuyente, pero el activo por impuesto mismo tema: el estado. Hay una necesidad de revisar los tratados internacionales en los que se evitan el exceso y la falta, es decir, la doble imposición debe ser contenida, pero la doble no imposición, del mismo modo, se debe evitar.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Doble imposición internacional; doble no imposición internacional; tratados internacionales.

1 INTRODUÇÃO

A Globalização é um termo sintético que abarca um fenômeno complexo e amplo de transformações no sistema capitalista¹, entre as quais a internacionalização dos mercados. Com o crescimento em larga medida das trocas comerciais além das fronteiras, cresce também a preocupação dos Estados, sobretudo quanto à tributação dos rendimentos transfronteiriços. Eis o fenômeno da internacionalização dos fatos e das relações tributárias².

Diante disso, os Estados envolvidos em operações transnacionais, ao utilizarem o seu poder de tributar, não raro, cobram tributos sobre o mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato tributário, originando assim, a chamada dupla tributação internacional ou bitributação internacional. Para evitar a dupla tributação internacional, os Estados têm se mobilizado e criado diversos mecanismos, tanto no âmbito doméstico como no âmbito externo. Neste último, com destaque para os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Os tratados tributários, na qualidade de acordo internacional firmado entre dois ou mais países, tem o intuito claro de estimular as relações comerciais entre os países signatários, de forma a garantir transações além das fronteiras como se fossem, praticamente, transações internas. Porém, em muitos casos, a preocupação demasiada em evitar a dupla tributação tem, por vezes, ocasionando o surgimento da outra face da moeda a “dupla não tributação internacional” involuntária.

Essa abstenção tributária tanto em um Estado quanto no outro e a dupla cobrança por Estados diferentes sobre o mesmo fato tributário são situações passíveis de proporcionar distorções na concorrência entre as empresas e na comunidade internacional.

A competência tributária é ínsita à soberania dos Estados, decidindo estes quem, o que e como tributar. Por esta razão, quando os fatos tributários se dão além das fronteiras, é razoável que os Estados envolvidos na operação queiram tributar para si o produto daquela. Todavia, essa dupla tributação tem um efeito nocivo para os Estados, pois afastam investimentos, afastam multinacionais de se instalarem em determinados países em razão da sua política fiscal externa agressiva. Além do que, prejudicam os contribuintes nacionais que exportam produtos e serviços.

Com o intuito de afastar essa bitributação os países têm celebrado tratados internacionais, ou mesmo, normas unilaterais contra a pluritributação, cujo objetivo é evitar a perda de receita fiscal, atenuar os efeitos da dupla tributação internacional, elencando situações em que

¹ AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico: do direito Nacional ao Direito Supranacional**. São Paulo: Atlas, 2006. P.52.

² NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. Coimbra, Almedina, 2013. p. 71.

operações serão tributadas no país da fonte ou no país de destino. Sendo assim, ao celebrar uma convenção para evitar a dupla tributação, seja através da escolha do elemento de conexão a ser utilizado, ou mesmo, através da concessão de isenções ou créditos de imposto, algumas operações escapam de pagar tributos em um e noutro Estado. Esse efeito é chamado de “Dupla não tributação internacional involuntária”.

Entendendo o que é e como se dá o surgimento dos fenômenos, será necessário saber quais os efeitos da “dupla (não)tributação” no plano internacional. Situações como essas podem causar a diminuição significativa de receitas fiscais nas jurisdições envolvidas, distorcer a concorrência com vantagens fiscais competitivas (concorrência prejudicial, ocasionar distorções no mercado de capitais ou a perda da transparência.

Além dos próprios Estados, alguns organismos internacionais têm desempenhado relevante contribuição neste assunto, a exemplo da OCDE, que publicou estudos com o objetivo de identificar medidas concretas para evitar a dupla não tributação internacional.

2 DUPLA (NÃO) TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL³

A dupla tributação internacional é uma figura controversa no âmbito internacional tributário, uma vez que traz uma severa perda de competitividade internacional, representando uma diminuição das atividades econômicas transnacionais. O empresário, pautado apenas no lucro, estará desestimulado a promover transações além das fronteiras nas hipóteses em que será bitributado, pois será caro e o seu produto não será tão competitivo se comparado com o produto nacional, ao passo que será interessante transacionar nos Estados em que houver omissão tributária. Ora, a bitributação é pouco interessante para o país exportador, pois significará uma redução das suas exportações, bem como pode ser pouco atraente para o país importador, pois poderá ser privado da entrada de eventual produto no seu mercado consumidor, bem como poderá significar um desestímulo para o produtor nacional que não terá

³ O presente trabalho irá discorrer sobre a dupla ou não tributação internacional, porém é necessário ressaltar que, ante a multiplicidade de países que se relacionam internacionalmente, poderemos ter a figura da múltipla tributação internacional em que teremos mais de dois países tributando o mesmo fato. Alguns autores como Heleno Torres defendem um rigor linguístico, no sentido de se utilizar o termo pluri ou múltipla tributação, pois abarcaria não apenas a dupla tributação, assim como todas aquelas superiores, Cf. TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001. Todavia, o presente trabalho utilizará o termo de dupla tributação, uma vez que os tratados firmados pelo Brasil trazem, como um dos seus objetivos, evitar a “Dupla Tributação”.

concorrentes eficientes. As vantagens comparativas defendidas por Ricardo⁴ são desconsideradas na bitributação, pois as vantagens naturais nacionais serão suprimidas por mecanismos artificiais.

A princípio, podemos definir essa dupla tributação internacional como o exercício individual do poder de tributar de Estados soberanos que desconsideram a legislação dos demais e tributam o mesmo sujeito passivo em razão do mesmo fato gerador referente ao mesmo período e, sobretudo, os tributos dos Estados possuem uma mesma natureza.⁵

Ao discorrer sobre a dupla tributação internacional, vê-se que não se trata de algo ilícito, mas de um fenômeno indesejável por ser capaz de ocasionar graves distorções no mercado intencional. Por esta razão os Estados tentam, através de tratados para evitar a dupla tributação internacional ou por meio de disposições unilaterais, minorar ou extirpar esses efeitos nocivos. Dessa mesma forma, deve-se dar a devida atenção a dupla não tributação internacional. Este é o pensamento do professor Manuel Pires:

É que a invocação da proibição da dupla não tributação pode trazer consequências nefastas designadamente para os países menos desenvolvidos que poderão ver ou veem frustradas as suas políticas visando o seu maior desenvolvimento ou mesmo a sua saída do seu limiar da pobreza. E a questão não é meramente teórica, vistas as fortes investidas e críticas muitas vezes incongruentes e inintelectuais que sofreram e continuam a sofrer o *tax sparing credit* e, mais recentemente, o método da isenção. Acresce desejar ver-se ínsitas, implícitas – e desse modo não necessariamente expressas –, nas convenções destinadas a evitar/eliminar as duplas tributações, cláusulas que conduziram a tributação de modo diferente do estabelecido no clausulado das convenções – nomeadamente afastando das respectivas regras factos sujeitos a um regime considerada favorável, incluindo a respectiva isenção –, o que, aliás, se traduziria na violação dos princípios fundamentais da segurança, certeza e proteção da confiança do contribuinte, porque insiste-se se é verdade terem os estados, as comunidades interesse na receita fiscal, também é verdade que o Estado não pode esquecer outros interesses estaduais nem pode pretender calcar os interesses dos contribuintes, dado o respectivo equilíbrio resultar a solução aceitável na tributação. Nem *pro fisco* nem *contra fisco*!⁶

Por estas razões também deve ser evitado o fenômeno da dupla não tributação. Deve-se entender o que é, como surge o fenômeno e identificar meios de prevenir sua ocorrência.

2.1 A NATUREZA DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

⁴ RICARDO, D. (1817) Princípios de Economia Política e Tributação. Tradução de P. H. R. Sandroni. São Paulo: Victor Civita, 1982

⁵ CASELLA, Paulo B. Direito Internacional Tributário Brasileiro: Convenções de Bitributação. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

⁶ PIRES, Manuel. **Dupla não tributação**. Estudos em homenagem ao professor Perez de Ayala – Derecho Tributario – Derecho Tributario Comunitario e Internacional em <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/dupla-n-39013267?e10=true&utm_expid=6072114-15.wkYviiCHQw-2rOlOmla-dQ.1>.

A dupla tributação internacional se dá quando um determinado fato jurígeno é hipótese tributável de mais de um Estado envolvido em uma operação. Dessa maneira há uma dupla imposição tributária sobre o mesmo fato e sobre o mesmo contribuinte. Como aponta Heleno Taveira Torres, não se cuida aqui de uma imposição ilícita:

As teorias tradicionais, predominantes ainda hoje, insistem em apreciar a pluritributação internacional não apenas como um resultado negativo (a ser evitado), provocado pela superposição de pretensões impositivas de Estados Soberanos, mas principalmente, como uma atitude antijurídica (a ser vedada). O certo é que a realidade jurídica do fenômeno não corrobora esta opinião.

A pluritributação internacional possui um sentido negativo apenas sob o ponto de vista econômico-financeiro, o qual a considera como sendo um elemento incluído no âmbito das distorções fiscais de investimento, enquanto um obstáculo à perseguição da eficiência fiscal na alocação de recursos e na realização de investimentos. Todavia, enquanto categoria jurídica, é perfeitamente legítima, haja vista não constituir qualquer ilícito, nem fiscal, nem muito menos, de Direito Internacional⁷.

Portanto, como extraído das lições do renomado autor, o fenômeno da pluritributação internacional (dupla tributação internacional) não se trata de um ilícito, de uma conduta antijurídica e sim de uma situação causadora de indesejáveis distorções no mercado internacional e que por isso precisa ser evitada, mas não é ilícita.

Importa também, fazer a distinção entre o que é dupla tributação (pluritributação ou ainda bitributação) e o que seja “*bis in idem*”. Nas lições do professor Francisco Leite Duarte encontra-se a referida distinção:

Com efeito, a bitributação ocorre quando mais de uma entidade da federação tributa a mesma situação fática, como ocorreria, por exceção constitucional, se a União instituisse um imposto extraordinário de guerra, adotando como fato gerador fatos geradores de impostos estaduais ou Municipais (art. 154, II, da CF/1988). Outro caso de bitributação, de certa forma comum, ocorre quando países diferentes exigem tributos incidentes sobre a renda de não residentes, que também são tributados em seus países de origem, situação afastada quando os países envolvidos celebram tratados para evitar a dupla tributação.

A tributação *bis in idem* ocorre quando a mesma unidade da federação tributa mais de uma vez a mesma situação fática, mesmo que por tributos diversos, como acontece, também excepcionalmente, com a permissão constitucional da União tributar a receita ou o faturamento das empresas com a Cofins e com o PIS/Pasep (art. 195, I, *b*, da CF/1988), ou, se no exercício da competência extraordinária, a União instituisse um imposto extraordinário de guerra, adotando para ele o mesmo fato gerador dos fatos geradores dos impostos federais já arrolados na Constituição (art. 154, II, da CF)⁸.

⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo, 2001. p. 380-381.

⁸ DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 113.

Feita esta distinção, passa-se a dupla tributação internacional e com bastante propriedade elucida o seu conceito o professor Alberto Xavier, quando diz:

Dupla tributação é um conceito com que no Direito Tributário designam os casos de concurso de norma.

Como se sabe, há concursos de normas quando o mesmo facto se integra na previsão de duas normas diferentes. Assim, há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais de que uma obrigação de imposto⁹.

Para Manuel Pires o conceito de dupla tributação ou bitributação é expresso da seguinte forma:

Como é sabido, a dupla tributação é o fenómeno que ocorre quando um mesmo facto tributário corresponde a uma pluralidade de normas dando origem a mais de um imposto (a identidade de pressuposto conduz à identidade ou similitude de imposto e do mesmo modo, com essa identidade, idêntico será o aspecto temporal).¹⁰

Vê-se, pois, que o conceito de dupla tributação parte do mesmo núcleo e o registramos como sendo o concurso de normas materiais tributárias de ordenamentos jurídicos distintos incidindo sobre o mesmo fato tributário, o mesmo contribuinte e sob o mesmo aspecto de tempo. Como visto na doutrina de relevo, tanto nacional como alienígena, a dupla tributação internacional não é ilícita, não se confunde com o *bis in idem*, mas é sobremaneira indesejável para economia nacional e internacional, nomeadamente para as empresas que realizam transações internacionais, pois o pagamento de tributos constitui um passivo para as empresas e se realizado duplamente onera ainda mais a contabilidade empresarial. Daí a razão da criação de mecanismos para evitar a dupla tributação internacional.

2.2.DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 31.

¹⁰ PIRES, Manuel. **Dupla não tributação**. Estudos em homenagem ao professor Perez de Ayala – Derecho Tributario – Derecho Tributario Comunitario e Internacional em <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/dupla-n-39013267?e10=true&utm_expid=6072114-15.wkYviiCHQw-2rOlOmla-dQ.1>.

A dupla não tributação internacional ou double non-taxation (*Doppel-Nichtthessteuerung*) nada mais é do que a inexistência da hipótese de incidência tributária nos ordenamentos envolvidos na operação. Como diz Alberto Xavier¹¹, não passa de um conflito negativo ou vácuo de normas (*Normenmangel*). No afã de se evitar um fenômeno danoso para as empresas, cria-se uma incompetência tributária, um vazio normativo. Os tratados, que de acordo com Rezek¹² devem produzir efeitos jurídicos, acabam por não gerar nenhum efeito benéfico.

Os tratados representam, no atual mundo globalizado, uma necessidade de eliminação de fronteiras e aproximação de mercados.¹³ O crescimento das relações comerciais e o fluxo de pessoas entre os países, indicam que os tratados representam uma forma de convergência de interesses e harmonização de entendimento com o objetivo comum de desenvolver ambos os Estados.

Conceitua Alberto Xavier¹⁴ a dupla não tributação como “ao fenômeno pelo qual, nas relações entre dois ou mais Estados, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a uma certa situação da vida, esta não é efetivamente abrangida por nenhuma delas”.

Tal como descrito, parece algo complexo, mas tomando a descrição do fenômeno e aplicando-se a um exemplo concreto têm-se uma melhor visualização do que seja a dupla não tributação. O professor José Carlos de Castro Abreu em seu livro “A tributação dos estabelecimentos estáveis” descreve bem um exemplo:

Imaginemos que um Estado A considera como metas prestações de serviços as atividades desenvolvidas no seu território por um Estado B (que adota o método da isenção) e este (Estado B) defende que o seu residente tem um estabelecimento estável no Estado A. Ou, ao contrário, o Estado A considera que o não residente possui um estabelecimento estável no seu território e o Estado B entende que se trata somente de meras prestações de serviços (lucros das empresas), pelo que o residente “só” poderá ser tributado no Estado B. Assim, enquanto na primeira situação estamos perante uma dupla não tributação, na segunda situação temos uma dupla tributação.¹⁵

Do exemplo citado, inferimos o surgimento da dupla não tributação através da escolha de distintos tratamentos dado ao fato gerador da obrigação tributária em ambos os Estados, ou seja, a política externa tributária de cada Estado. Assevera-se existirem outros meios pelos quais

¹¹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 267.

¹² REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**, Rio de Janeiro : Forense, 1984, p. 21

¹³ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (coord.) **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex Editora/Aduaneiras, 2005. 189-190

¹⁴ XAVIER, Alberto. Op. Cit. p. 269.

¹⁵ ABREU, José Carlos de Castro. **A tributação dos estabelecimentos estáveis**. Vida econômica, Porto, 2012. p. 120.

surgem a dupla não tributação. Frisamos que a simples preocupação em demasia em evitar a dupla tributação dá azo ao surgimento da dupla não tributação involuntária, tal como descrito por Agostinho Toffoli Tavoraro, em seu texto “o Brasil ainda precisa de tratados de dupla tributação?”, assim temos:

Aponta, ainda, que a eliminação ou a redução do imposto no país da fonte do rendimento serve mais comumente para alocar o poder impositivo entre as jurisdições tributantes ou busca facilitar o comércio e o investimento, menos que eliminar a dupla tributação internacional, observando que não incomumente essas medidas resultam em dupla não tributação.¹⁶

Os tratados também podem versar sobre dupla não tributação internacional intencional ou pretendida, como é o caso do tratado firmado entre Brasil e Holanda. Todavia, o fator determinante a escrita deste artigo não foi a modalidade intencional, mas justamente a involuntária. A referida modalidade surge sem o desejo dos Estados e que por meio de tratados ou não colocam-se como verdadeiros vácuos de competência tributária. Informa de maneira elucidativa o professor Antônio de Moura Borges quando diz:

De qualquer forma, do que acaba de ser exposto, verifica-se que os objetos do Direito Tributário Internacional são a dupla tributação internacional e a dupla não-tributação internacional, ocorrendo esta quase sempre por meio da evasão e da elisão tributária internacional. Ambos os fenômenos são nocivos, criando situações de injustiça tributária nas relações internacionais, ou mesmo impondo obstáculo ao comércio e aos investimentos internacionais. Assim, o Direito Tributário Internacional tem como finalidade exatamente solucionar os problemas de dupla tributação e de evasão e elisão tributária internacionais.¹⁷

É importante que se diga que outras maneiras possibilitam o surgimento da dupla não tributação como no caso do “treaty shopping”¹⁸ e outros, mas a principal é a dupla não tributação involuntária. Agora que se conhece o fenômeno encarado é necessário perscrutar a sua natureza jurídica ou a sua tipologia para saber o tratamento jurídico adequado a ser dado a espécie.

3 NATUREZA JURÍDICA DOS FENÔMENOS.

¹⁶ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **O Brasil ainda precisa de tratados de dupla tributação?** Disponível em: <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs234.pdf>> Acessado em 30.10.2014 às 01:31. p. 12

¹⁷ BORGES, Antônio de Moura. **Noções de direito tributário internacional**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT nº 26, pp. 55 a 91. Belo Horizonte, ano 5, n. 26, mar. 2007

¹⁸ *Treaty Shopping* é representando pelo uso de um tratado contra a bitributação por um Estado que, em tese, não poderia ser beneficiário dos seus efeitos. Esse uso objetiva a eliminação ou redução do pagamento de determinado tributo.

Caracterizar o fenômeno se faz muito importante para saber o regramento aplicado a espécie. Há muita confusão terminológica no seio da doutrina quanto ao que vem a ser evasão, elisão e elusão fiscal.

Para Hugo de Brito Machado, o termo evasão designa comportamentos lícitos dos contribuintes, enquanto que elisão, para ele, determinaria os comportamentos ilícitos para ilidir o pagamento dos tributos. Para Heleno Torres, o termo elisão é inadequado para caracterizar a espécie e propõe o termo elusão, vejamos:

É imperioso registrar, contudo, que o termo "elisão" não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor lingüístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo "elusão". "Elisão", do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. "Eludir", do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da "elusão tributária" como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.¹⁹

Em que pese essas discussões terminológicas, há um certo consenso em parte da doutrina, e que parece ser a corrente majoritária, quanto ao que seja elisão e evasão. Neste entendimento, a elisão fiscal corresponde à prática de atos ilícitos, anteriores a incidência tributária, de modo a obter uma legítima economia de tributos, de forma que impeça a ocorrência do fato gerador, exclua o contribuinte da incidência da norma ou ainda reduza o montante a ser pago. Importante frisar, sempre utilizando de meios lícitos.

Já o conceito de evasão, corresponde a prática concomitante ou posterior a incidência tributária, utilizando-se de meios ilícitos (fraude, simulação ou sonegação) para fugir do pagamento dos tributos.

Na visão de Sacha Calmon Navarro Coelho, tem-se uma mescla de critérios para distinguir os conceitos, vejamos:

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da

¹⁹ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário internacional** – planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.

utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.²⁰

Em uma última definição, extraído do International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD:

Licitude dos meios utilizados: consoante mencionado, juntamente ao aspecto temporal deve-se analisar a acordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente. Na elisão fiscal são utilizados meios sempre lícitos, ao passo que na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação. Diante dos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, informadores do direito tributário brasileiro, será lícita toda conduta que busque a economia de impostos, desde que não vedada pelo legislador. É interessante notar que os conceitos internacionais de elisão (tax avoidance) e evasão (tax evasion) baseiam-se estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos.²¹

A partir dos conceitos explanados e de tantos critérios e divergências existentes, crê-se não ser possível uma definição homogênea da dupla não tributação em uma única categoria apresentada (Elisão, Elusão ou Evasão), tendo em vista que são vários os fatores que ocasionam o seu surgimento. Estando-se diante de um *treaty shopping*²² onde a intenção do contribuinte é a escolha do melhor tratado internacional para se beneficiar e obter o não pagamento dos tributos, a conduta do contribuinte utilizando de meios ilícitos, pelo menos não aceitos no âmbito internacional, se configuraria como Elusão Fiscal (Evasão).

No entanto, trata-se da dupla não tributação involuntária, aquele que independe de um comportamento ativo do contribuinte, há apenas um vácuo de normas. Desta feita, não haveria ilícito algum, pois não há previsão normativa tanto nas convenções para evitar a dupla tributação, nem nas legislações internas, ou seja, os responsáveis pela não arrecadação seriam os próprios Estados signatários. Assim parece que estamos diante de uma Elisão Fiscal. Chegamos à conclusão que para verificar se a dupla não tributação internacional é caso de elisão, evasão (elusão) deve-se analisar cautelosamente o conjunto de ações de lhe deram origem, caso a caso.

4 EFEITOS DA DUPLA (NÃO) TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. Planejamento Fiscal - Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

²¹ IBFD. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101.

²² Em tais situações, o *treaty shopping* representaria uma espécie de planejamento tributário com o objetivo de representar uma economia fiscal.

Ainda que a dupla não tributação internacional involuntária seja um caso de Elisão Fiscal, portanto um meio lícito até que se demonstre uma atitude ilícita do contribuinte. Os efeitos dela decorrentes são altamente nocivos e prejudiciais à concorrência internacional e a subsistência dos Estados menos favorecidos.

Os problemas gerados interessam a todos os setores globais. Em uma matéria veiculada na newsletter da Zetland Fiduciary Group Limited sobre o NoTaxDouble temos:

NoTaxDouble non-taxation apresentou recentemente a notícia e criou discussões públicas a respeito do imposto nos casos como a Apple, Starbucks, Microsoft, Amazon, Google, Vodafone e outros. O problema de dupla não tributação tem sido uma preocupação por parte das autoridades fiscais em todo o mundo. Como todos sabemos, não há dois sistemas fiscais que são exatamente os mesmos. O direito ao imposto recai sobre a jurisdição em uma entidade por base entidade que tenha alguma ligação com essa jurisdição, ou seja, a residência. A interação dos sistemas fiscais nacionais às vezes pode levar a uma sobreposição, então dupla tributação. A interação pode, contudo, também deixar lacunas que resulta em um item de renda não serem tributados em qualquer lugar, assim chamada dupla não tributação. Em particular, os efeitos do aumento da globalização e da economia digital cria oportunidades para as empresas a explorar as possibilidades de dupla não tributação. A OMC estima que 60% do comércio global está entre as empresas relacionadas. Afóra casos excepcionais de abuso ilegais a maioria das empresas cumprem os requisitos legais das jurisdições envolvidas.²³

Como se pode ver, há uma preocupação global sobre os efeitos do fenômeno discutido. Delineando um pouco mais o assunto, pode-se dizer que a dupla não tributação internacional acarreta a diminuição significativa das receitas fiscais das jurisdições envolvidas. Em uma palestra proferida em Portugal pela Baker Tilly Portugal as perdas estimadas em casos concretos chegavam nos EUA (USD 3,5 bilhões), Itália (Euro 1,5 Bilhões) e na Nova Zelândia (Euro 1,3 bilhões). É notória a perda de receita fiscal, aferida a partir de dados demonstrados de grandes potências, os países menores devem sofrer ainda mais com essa perda de receita.

Outro grande problema é a concorrência desleal gerada a partir de vantagens competitivas por razões fiscais. Sabe-se que hodiernamente as grandes decisões negociais não

²³ NoTaxDouble non-taxation has recently made the news and created public discussions on tax moral with cases like Apple, Starbucks, Microsoft, Amazon, Google, Vodafone and others. The problem of double non-taxation has been a concern by tax authorities all over the world. As we all know, no two tax systems are exactly the same. The right to tax lies with a jurisdiction on an entity by entity basis having some connection to that jurisdiction, i.e. residency. The interaction of domestic tax systems can sometimes lead to an overlap and double taxation. The interaction can however also leave gaps which results in an item of income not being taxed anywhere, so called double non-taxation. In particular the effects of increasing globalization and the digital economy create opportunities for corporations to exploit the possibilities of double non-taxation. The WTO estimates that 60% of global trade is between related corporations. Aside from exceptional cases of illegal abuse most companies comply with the legal requirements of the jurisdictions involved. Disponível em <http://www.zetland.biz/newsletter/1311newsletter/NonTax.htm>, acessado em 01/11/2014 as 13:00.

são sustentadas em razões econômicas e sim em razões fiscais. Uma grande realidade no Brasil, quando mencionada a questão dos incentivos fiscais para que as grandes empresas possam se instalar em determinadas regiões.

A distorção dos mercados de capitais também é uma das consequências lastimáveis do fenômeno, uma vez que operações financeiras de alto risco podem tornar-se atrativas unicamente por razões fiscais. Tanto a dupla tributação internacional quanto a dupla não-tributação internacional violam, entre outros, os princípios da eficiência global e da equidade, sendo que a última afeta também diretamente as receitas tributárias dos Estados envolvidos. A situação ideal seria, portanto, como defendida por economistas, a de que os investimentos internos e internacionais suportassem igual ônus tributário²⁴.

Além de tudo o que foi exposto, a despeito das sequelas do fenômeno abordado, não há justiça fiscal, pois há uma extrema diferenciação entre o detentor de rendimentos sobre bens de capitais em relação aos que detentores dos rendimentos do trabalho. Esses e muitos outros efeitos fizeram com que Países e Organizações internacionais, a exemplo da OCDE, formulassem propostas e estudos para evitar não só a dupla tributação, mas também a dupla não tributação internacional e a evasão fiscal.

4.1 MEIOS DE EVITAR A DUPLA (NÃO) TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Como ficou evidenciado, a dupla tributação internacional não é uma conduta antijurídica. Então, porque deve ser evitada? Apesar de não ser antijurídica, é uma conduta antieconômica cujas consequências não são muito bem quistas entre os contribuintes, pois, naturalmente, acarreta no desagradável dever de pagar duplamente pelo ônus fiscal.

Por esta razão e outras, buscou-se mecanismos de afastar a dupla tributação internacional e também a evasão fiscal. A solução veio por meio das convenções internacionais, também chamadas de convenções para evitar a dupla tributação internacional e por meio de previsões nos regimes internos unilaterais em matéria tributária. Nas lições de Casalta Nabais:

Pois bem, a este propósito, podemos começar por sublinhar que um dos assuntos mas caracteristicamente nacionais, a tributação, em virtude da abertura econômica dos países, primeiro, e da internacionalização e tendencial globalização dos mercados, depois se transformou numa matéria internacional da mais relevantes. Daí as numerosas convenções que tem sido celebradas pela generalidade dos Estados.²⁵ Trata-se de norma de harmonização fiscal que, em tempos de internacionalização e globalização econômicas, são mais uma exigência do mercado do que do Estado. Na

²⁴ Cf. LEBLANG, Stuart E. International double non-taxation. *Tax Notes International Magazine*, v. 17, n. 182, jul. 1998 (17 Tax Notes Int'l 181, 182).

²⁵ NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. Coimbra, Almedina, 2013, p. 186.

verdade, estamos perante uma convergência dos sistemas fiscais mais resultado duma harmonização liberal ou espontânea, gerada pelo jogo das forças de mercado do que de uma harmonização intervencionista ou consensual decorrente da adopção de medidas deliberadas, mormente através da outorga de convenções. Normas internas essas que, por força da supremacia do direito internacional convencional face ao direito ordinário interno, apenas serão aplicáveis no caso de não haver convenção.²⁶

É cada vez mais frequente a utilização dos tratados internacionais em matéria tributária. Uma das espécies desses tratados, que chamamos de convenções para evitar a dupla tributação é a mais usual hodiernamente. Sobre estes ensina o professor Alberto Xavier:

É relativamente recente o movimento no sentido da celebração de tratados sobre a dupla tributação; e o fato não é de estranhar se atender ao predomínio durante muito tempo exercido pelas formas imobiliárias da riqueza e à menor intensidade das relações econômicas internacionais, o que determinava uma reduzida frequência de casos em que a mesma manifestação de riqueza se encontrava submetida a mais do que um ordenamento tributário.

Só a partir da 1ª Guerra Mundial se começam, na verdade, a estipular convenções tendentes a eliminar duplas tributações entre países Europeus, sob os auspícios da Sociedade das Nações. O tratado entre a Alemanha e a Itália, de 1925, foi o primeiro de uma longa série que tomou por modelo (cerca de 20 tratados até o início da 2ª Guerra Mundial).

A partir da 2ª Grande Guerra, o movimento intensifica-se e são celebrados numerosas convenções, agora com predomínio para os países anglo-saxônicos, já em virtude da internacionalização progressiva da economia norte-americana, já no âmbito das relações entre a Inglaterra e os países do *Commonwealth*. A corrente de investimentos internacionais para um e outro lado do Atlântico e o movimento de integração econômica europeia, no quadro de uma política mundial de liberalização do comércio, conduziram a aceleração do fenômeno, impulsionado pela Câmara de Comércio Internacional, e deram origem à criação do Comitê Fiscal da OCDE...²⁷

Como já bem consolidado neste texto, existindo um concurso de normas impositivas tributárias, com identidade do fato tributável, do contribuinte e do aspecto temporal há a necessidade de atenuar essa dupla tributação escolhendo, portanto, quem será competente entre os Estados partes da convenção para tributar determinadas fatos possuidores de elementos de estraneidade.

Para evitar a multiplicidade desses tratados algumas organizações propuseram modelos de tratados para evitar a dupla tributação para que cada Estado adaptasse as suas necessidades, a exemplo da OCDE.

Além das convenções podemos falar também das medidas unilaterais de combate a pluritributação internacional, da cooperação administrativa e da transparência fiscal. Pode-se empreender uma grande jornada por este assunto sem esgotar o tema, mas não é esse o objetivo

²⁶ NABAIS, José Casalta. Opa. Cit. p. 189

²⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5. ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 94

principal. Para fins de registro, são exemplos de medidas unilaterais: O método da isenção tributária, o crédito de imposto, a dedução dos tributos pagos no exterior como despesa e etc.

São exemplos de países que adotaram as disposições unilaterais contra a pluritributação: Espanha, Dinamarca e Alemanha. Importante é ter ciência da existência de tais mecanismos e saber que funcionam consoante as determinações do direito interno buscando sempre atenuar os efeitos da dupla tributação internacional. Afirmo Heleno Torres:

Para encontrar um modo de solucionar os indesejáveis problemas causados pela pluritributação internacional, que tanto afligem os operadores econômicos atuantes no mercado internacional, os Estados que adotam para os seus regimes de tributação de rendimentos o princípio da universalidade (*worldwide income taxation*), em concomitância devem eleger, unilateralmente, os mecanismos internos (compatíveis com as finalidades da política fiscal) que lhes pareçam mais adequados. Essas medidas unilaterais, adotadas pelo Estado que, envolvido num concurso de pretensões impositivas, seja tido como o Estado de residência, autonomamente, mediante legislação interna, em forma de autolimitação de competência, com a finalidade de atenuar ou evitar a bitributação internacional, são de capital importância; em verdade, o âmago das possibilidades de resolução do problema em tela, mas que, infelizmente, não tem merecido grande preocupação por parte da doutrina do Direito Tributário.²⁸

É plenamente plausível a afirmação do renomado autor, pois esta temática não tem recebido a devida atenção que merece por parte da ciência do direito tributário. Com a proliferação destes tratados que estipulam regras de tributação em nível internacional, determinando quem é o Estado competente para tributar determinada situação, criaram-se verdadeiras lacunas. A dinamicidade das trocas comerciais e também o não seguimento a rigor dos modelos propostos de tratados favoreceram a ocorrência de alguns fatos tributáveis não contemplados nas convenções e também não o foram nas legislações internas dos países envolvidos, ocasionando a dupla não tributação internacional involuntária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se no presente trabalho colocar em evidência uma temática atual e muito importante do direito tributário internacional, fato este pouco discutido, porém de suma importância para as transações econômicas internacionais.

A internacionalização dos fatos tributáveis é uma realidade inegável. Com a globalização houve um ajuntamento do globo, de maneira que não há mais o que falar em

²⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo, 2001. p. 424.

independência dos Estados, e sim da interdependência entre eles. E com esse avanço entre as barreiras criaram-se situações em que as determinadas situações fáticas correspondem as hipóteses de incidência de mais de um ordenamento jurídico, de mais de uma jurisdição. Dessa maneira fazendo surgir mais de uma obrigação tributária sobre o mesmo fato gerador. Ocorrendo então a chamada dupla tributação internacional. A multiplicidade sobre o mesmo fato gerador acarreta, a princípio, em um obstáculo significativo às transações e ao fluxo internacional de investimentos.

Cuida-se que não se trata a dupla tributação de algo ilícito, nem se confunde com o *bis in idem*, mas, economicamente, é uma situação negativa para o contribuinte que tem de arcar com o ônus dos tributos duas vezes. Para evitar isso, foram criadas convenções internacionais e mecanismos unilaterais de cada Estado para evitar a dupla tributação, as primeiras os chamados tratados para evitar a dupla tributação internacional. Devido ao grande surgimento dessas convenções, situações passaram a ser esquecidas ou deixadas de lado. Criando verdadeiros vácuos normativos, pois não eram contemplados nem pelos Estados internamente e nem nas convenções internacionais por eles firmadas. Assim surge a dupla não tributação internacional.

Fenômeno com um alto potencial lesivo a ordem internacional e ao equilíbrio dos mercados. Como visto, a sua natureza jurídica depende do conjunto de fatos que lhe deram origem. No presente estudo entendemos ser a dupla não tributação internacional involuntária uma elisão fiscal, por não haver, a princípio, nenhum ilícito praticado. Todavia, não olvidamos a existência da dupla não tributação internacional como evasão (elusão) fiscal, como no caso do *treaty shopping*.

Os efeitos da dupla não tributação são nefastos para o mercado internacional, pois desequilibram o comércio internacional, pois as empresas tenderão a transacionar apenas com os países em que a legislação lhes for mais favorável, tornando, de certo modo, os demais mercados desabastecidos. Em paralelo, quando ocorre, os Estados tendem a não arrecadar e, consequentemente, terão menos recursos para aplicar nos serviços públicos essenciais. Deste modo, percebe-se que países importadores “omissos” causarão prejuízos para o seu mercado interno, uma vez que haverá uma concorrência externa desleal e ainda não terão recursos para investir em favor de seus cidadãos. Ou seja, perde o mercado e perde a sociedade civil e beneficia apenas os produtores estrangeiros.

Importante é, portanto, combater os efeitos nocivos da dupla não tributação internacional. A OCDE tem buscado com o auxílio da comunidade internacional chegar a mecanismos eficazes de combate tanto a dupla tributação internacional quando a dupla não

tributação internacional e a evasão fiscal. Dentre essas medidas destacam-se as principais que são: Transparência fiscal, troca de informações, definições mais precisas nos modelos de tratada para evitar a dupla tributação, como tem feito os EUA, melhor definição e alcance dos conceitos de fonte e destino.

REFERÊNCIAS

ABREU, José Carlos de Castro. **A tributação dos estabelecimentos estáveis**. Vida econômica, Porto, 2012.

AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico**: do direito nacional ao direito supranacional. São Paulo: Atlas, 2006.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (coord.) **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex Editora/Aduaneiras, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 23. ed. São Paulo, 2001.

CASELLA, Paulo B. **Direito Internacional Tributário Brasileiro**: Convenções de Bitributação. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COURINHA, Gustavo. **A cláusula geral anti-abuso no direito tributário**. Coimbra: Almedina, 2009.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. **Introdução ao direito fiscal das empresas**. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. **Direito Fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Jónatas. **Direito internacional: do paradigma clássico ao pós-11 de setembro**. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

MONCADA, Luiz S. Cabral de. **Direito Económico**. 6. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

OCDE - **Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues**, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf>, acessado em 13.05.2014 às 03h38min.

_____. **OECD International VAT/GST Guidelines**. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf>>, acessado em 13.05.2014 às 03h47min.

RICARDO, David. (1817) **Princípios de Economia Política e Tributação**. Tradução de P. H. R. Sandroni. São Paulo: Victor Civita, 1982

SILVA, Suzana Tavares Da. **Direito Fiscal: Teoria Geral**. Série Ensino, Coimbra: Editora Universidade de Coimbra, 2013.

SALDANHA SANCHES, **Manual de direito fiscal**, 3. ed. Coimbra Editora, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. Planejamento Fiscal - Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2ª ed., São Paulo, 2001.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. **Direito tributário internacional do Brasil**, 7. ed. Rio de Janeiro, 2010.