

CARLOS OTÁVIO FERREIRA DE ALMEIDA

**CONCORRÊNCIA INTERNACIONAL E
TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL**

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo - 2012

CARLOS OTÁVIO FERREIRA DE ALMEIDA

**CONCORRÊNCIA INTERNACIONAL E
TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL**

Tese apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientação: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo - 2012

Banca Examinadora:

Dedicatória

A minha esposa Rakel.

A minha filha Clara.

A meus pais e irmão.

Agradecimentos

A certeza de que deveria dedicar-me aos estudos no campo do direito tributário e, especialmente, à docência, surgiu em terra distante, ao travar contato mais estreito com dois modelares Professores: Michael Friel e Lawrence Lokken. O primeiro, Diretor do Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário da *University of Florida (Levin College of Law)*; o segundo, meu orientador nas pesquisas do mestrado naquela instituição. Registro aqui minha mais profunda gratidão nem tanto pelas diversas orientações seguras que me passaram, mas pela constância de seus exemplos nas mais diversas atividades acadêmicas. Ambos resumem, em síntese, o que se deve esperar daqueles que optam pelo ofício de Professor.

Agradeço ao Professor Alaôr Caffé Alves, Coordenador do Curso de Direito das Faculdades de Campinas – FACAMP, cujo entusiasmo pelas questões acadêmicas servem-me de estímulo.

Agradeço ao Professor Luís Eduardo Schoueri, pelo inestimável benefício que proporciona ao ensino do direito tributário no Brasil.

Meu reconhecimento, ainda, a todos cujas proposições, questionamentos e dúvidas serviram-me como valioso material de aprendizado, tornando minha jornada no doutorado desafiadora e prazerosa: Luís Renato Vedovato, Roberto Cillo, Maurício Ricardo Pinheiro da Costa, Sérgio Pappini, Alexandre Rêgo Monteiro, Henrique Erbolato, Leonardo Castro, Rodrigo de Freitas, Natalie Silva, João Victor Guedes, Flavio Rubinstein, Gustavo Vettori, Mauro Silva, Raquel Ramos Machado, Luís Flávio Neto, Paulo Victor Vieira da Rocha, Victor Polizzeli, Renato Faria, Fábio Nogueira, Cesar Seijas de Andrade, André Ramos Carvalho e, mais especialmente, Lucas Bevilacqua Cabianca.

Aos amigos que, de alguma forma, contribuíram com a produção deste trabalho: Róbson Augusto Dainez Condé, Carlos Eduardo Raphael Nunes, Marcelo de Camargo Andrade e Luís Miguel Garcia Minguez.

A todos os meus alunos, razão pela qual comprometo-me a melhor me conhecer e a superar minhas diversas limitações.

Por fim, minha gratidão a Eloíza Tinoco e Márcio Souza Martins, responsáveis, respectivamente, pelas bibliotecas do Instituto Brasileiro de Direito Tributário –IBDT e das Faculdades de Campinas- FACAMP.

A luz compreende as trevas,
vencendo-as e triunfando sobre elas em sua infinitude,
ao passo que as trevas não compreendem, dominam
nem igualam a luz –
é admirável ver como suportam mal a comparação.

Giordano Bruno (1548-1600)

RESUMO

O presente trabalho investiga a concorrência tributária internacional sob a perspectiva do imposto de renda brasileiro. Para tanto, procura contextualizar a tributação na atualidade, indicando desafios à atuação do Estado comprometido com sua inserção internacional.

Comumente, o Estado competitivo adota políticas atrativas ao investimento externo que encontram limitações na ordem jurídica interna e internacional. Internamente, a concessão de incentivos fiscais deve se conformar à moldura imposta por princípios constitucionais atuantes sobre as ordens tributária e econômica. No plano internacional, deve respeitar as regras de liberalização do comércio, área de atuação da OMC. Adicionalmente, cláusulas de incentivo podem ter papel relevante na busca pelo desenvolvimento através de acordos de bitributação.

Tomando a atração do investimento estrangeiro direto como uma das vias de promoção do desenvolvimento, tarefa a que se vê obrigado o legislador brasileiro por comando constitucional (art. 3º, II), serão aplicados testes de coerência sobre alguns institutos típicos da tributação da renda. A resposta dos testes permitirá concluir se a atuação do legislador infraconstitucional confere maior competitividade ao País e, em caso positivo, se o faz com o devido respeito aos limites impostos pela ordem tributária e econômica, ou se a norma precisa de reforma para atender aos reclames da competitividade internacional, cada vez mais acirrada na era da pós-modernidade.

Palavras-chave:

Concorrência tributária internacional

Incentivos fiscais

Investimento Estrangeiro Direto

Acordos de bitributação

Tributação da renda

ABSTRACT

The present study aims to investigate international tax competition from the perspective of the Brazilian income tax. To do so, it seeks contextualize taxation currently, indicating challenges to the State that is committed to its own international insertion.

Commonly, the competitive State adopts attractive policies to foreign investment which are restricted by both internal and international juridical order. Internally, granting fiscal incentives should conform the frame imposed by constitutional principles of taxation and economic orders. At the international level, it should respect trade liberalization rules which are under the scope of the World Trade Organization. Additionally, incentive clauses on tax treaties may be relevant to foster development.

Taking attraction of foreign direct investment as a way of promoting development, a task Brazilian lawmakers have to observe in accordance with a constitutional rule (art. 3º, II), consistency tests are applied on some typical income tax institutes. Tests results can confirm whether the legislator is acting to promote a competitive State and, if so, whether it does so observing those limits imposed by tax and economic orders or if rules shall be reformed in order to follow the international competition demands, increasingly fierce in the postmodernity era.

Keywords:

International tax competition

Tax incentives

Foreign Direct Investment

Tax treaties

Income taxation

RÉSUMÉ

La présente étude recherche la concurrence tribulaire internationale selon la perspective de l'impôt sur les revenus au Brésil. Pour cela, on fait la contextualisation de la tribulation aujourd'hui, en relevant des défis à la performance del État au tant que engagé vers son insertion internationale.

En général, l'État compétitif adopte des politiques pour inciter des investissements étrangers, que, de leur coté, envisagent des limitations d'ordre juridique interne et internationale. Dans le cadre interne, la concession des incitations fiscales doivent se conformer aux impositions constitutionnels que réglent les ordres tribulaire et économique. Au niveau internationale, des règles de libéralisation du commerce doivent être respectées, matière réglée par l'OMC. Au delà, des clauses d'incitation peuvent avoir un rôle significatif dans la recherche du développement par l'intermediaire des accords de double imposition.

En considerant que l'attraction de l'investissement étranger constitue une des voies de promotion du développement, il s'agit d'une obligation à laquelle le législateur brésilien est soumis par command constitutionnel (art. 3º, II), cas où il faudra des testes de coherence sur quelques instituts typiques de la tribulation des revenus. Leur réponse permettra conclure si la performance du législateur infraconstitutionnel confère une plus grande competitivité au Pays, et, en cas positif, si le fait en respectant les limites imposées par l'ordre tribulaire et économique, ou encore si la norme demande des reformulations pour atteindre aux réclames de la competitivité internationale, de plus en plus serrée dans l'ère de la postmodernité.

Les mots clefs:

Concurrence fiscale internationale

Incitations fiscales

Investissement étranger direct

Conventions préventives de la double imposition

Impôt sur la revenu

ÍNDICE DO CONTEÚDO

INTRODUÇÃO	xiii
1. LISTA DE ABREVIATURAS.....	xiii
2. TEMA A SER DESENVOLVIDO E SUAS LIMITAÇÕES.....	xvi
3. MÉTODO DA PESQUISA	xvii
4. ROTEIRO DO TRABALHO	xix

CAPÍTULO I – TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E ORDEM JURÍDICA PÓS-MODERNA

I.1. TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL NA PÓS-MODERNIDADE.....	1
I.1.1 Tributação no Estado do século XXI.....	1
I.1.1.1 <i>Globalização</i>	4
I.1.1.2 <i>Integração econômica e livre mobilidade de bens, pessoas, serviços e capitais</i>	8
I.1.1.3 <i>A importância crescente da tributação da renda no contexto pós-moderno</i>	11
I.1.2 Tributação universal e tributação territorial.....	13
I.1.3 Tributação pelo Estado da fonte e pelo Estado da residência	18
I.1.4 Tributação e comércio eletrônico	19
I.1.5 Estabelecimentos Permanentes.....	23
I.1.6 Bitributação internacional.....	28
I.1.6.1 <i>Causas e efeitos da bitributação internacional</i>	29
I.1.6.2 <i>Medidas unilaterais de combate à bitributação: imputação e isenção</i>	32
I.1.6.3 <i>Medidas bilaterais de combate à bitributação: acordos de bitributação</i>	34
I.1.7 Relação entre Direito Tributário Internacional e Direito Econômico	35
I.2 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO	39

CAPÍTULO II– LIMITAÇÕES JURÍDICAS À CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

II.1 CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL	42
II.1.1 Investimento Estrangeiro Direto- IED	42
II.1.2 Conceito de concorrência tributária internacional.....	48
II.1.3 Aspectos positivos e negativos da concorrência tributária internacional	51
II.1.4 Paraísos fiscais e regimes de tributação privilegiados.....	52

II.1.4.1 <i>Relatório da OCDE sobre concorrência tributária nociva -1998</i>	52
II.1.4.2 <i>Conceito de paraísos fiscais</i>	54
II.1.4.3 <i>Listas de paraísos fiscais</i>	62
II.1.5 Mitigação da concorrência tributária internacional: cooperação.....	64
II.1.5.1 <i>Troca de informações em matéria fiscal</i>	66
II.1.6 Sistemas Tributários Competitivos	67
II.2. BALIZAS DO ORDENAMENTO JURÍDICO À CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA	71
II.2.1 O Estado competitivo sob o exame da proporcionalidade	71
II.2.1.1 <i>Concorrência tributária aceitável e concorrência tributária nociva</i>	71
II.2.1.2 <i>Exame de proporcionalidade</i>	74
II.2.2 Critérios informadores da tributação da renda no Brasil	78
II.2.2.1 <i>Igualdade</i>	81
II.2.2.1.1 <i>Capacidade contributiva e solidariedade</i>	81
II.2.2.1.2 <i>Progressividade e Proporcionalidade</i>	84
II.2.2.2. <i>Praticabilidade</i>	85
II.2.2.3 <i>Indução por normas tributárias</i>	87
II.2.2.4 <i>Razoabilidade e Coerência</i>	88
II.2.2.5 <i>Outros princípios constitucionais relevantes para a tributação da renda</i>	89
II.2.3 Fiscalidade e indução sob a Ordem Econômica.....	91
II.2.3.1 <i>Limitações da Ordem Econômica às normas tributárias indutoras no plano doméstico</i>	91
II.2.3.2 <i>Limitações da Ordem Econômica às normas tributárias indutoras no plano internacional</i> .	96
II.3 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO.....	103

CAPÍTULO III- A TRIBUTAÇÃO COMO MEIO DE ATRAÇÃO AO INVESTIMENTO ESTRANGEIRO DIRETO

III.1 INCENTIVOS FISCAIS – REGULAÇÃO E EFICIÊNCIA	107
III.1.1 Normas Tributárias Indutoras.....	107
III.1.2 Benefícios fiscais: gastos tributários e subvenções diretas.....	111
III.2. INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO	119
III.2.1. Cláusulas de incentivo:	124
III.2.1.1. <i>Tax sparing e matching credit</i>	124
III.2.1.2. <i>Tax Sparing: uma reconsideração</i>	128
III.2.1.3 <i>Tax Sparing: reconsideração da reconsideração</i>	130
III.2.2 Deve a residência reconhecer os incentivos da fonte?.....	136
III.2.3 Política de negociação de acordos de bitributação e inserção internacional.....	138
III.2.3.1. <i>Alemanha</i>	140
III.2.3.2 <i>Chile</i>	144
III.2.3.3 <i>China</i>	147

III.2.3.4 <i>Estados Unidos</i>	151
III.2.3.5 <i>Índia</i>	154
III.2.3.6 <i>México</i>	157
III.2.3.7 <i>Brasil</i>	159
III.3. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO	163

CAPÍTULO IV – TRIBUTAÇÃO DA RENDA E COMPETITIVIDADE INTERNACIONAL

IV.1 MOLDURA CONSTITUCIONAL DA RENDA NO BRASIL.....	167
IV.1.1 Conceito de renda.....	167
IV.1.2 O conceito constitucional de renda no Brasil	170
IV.1.3. O fato gerador do imposto de renda no CTN	174
IV.1.4 Sujeição passiva ao imposto de renda	179
IV.1.5 Bases de cálculo do modelo brasileiro do imposto de renda	181
IV.2 NOTAS SOBRE O SISTEMA BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA	183
IV.2.1 Visão geral do sistema de tributação da renda	183
IV.2.2. Tributação de não-residentes	186
IV.3 ANÁLISE DA COERÊNCIA DE ALGUNS INSTITUTOS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA À LUZ DE CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS	187
IV.3.1 Integração da tributação de pessoas físicas e jurídicas.....	188
IV.3.2 Regras <i>CFC - Controlled Foreign Corporations</i>	196
IV.3.3 Preços de Transferência	206
IV.3.4 Regras de Subcapitalização.....	214
IV.3.5 Compensação de lucros e prejuízos	222
IV.3.6 Regime Fiscal para Grupos de Empresas - <i>Group Tax Regime</i>	225
IV.4 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO	233
V. CONCLUSÕES	235
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	239

INTRODUÇÃO

1. LISTA DE ABREVIATURAS

- AII – Acordo de Investimento Internacional
- AIR – Adicional do Imposto de Renda
- ASMC – Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias
- BACEN – Banco Central do Brasil
- BIT – *Bilateral Investment Treaties* - acordos bilaterais de investimento
- BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento ou Banco Mundial
- BRIC- Brasil, Rússia, Índia e China
- CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica
- CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
- CEJ – Corte Européia de Justiça (Tribunal de Justiça da União Européia)
- CEPAL – Comissão Econômica para América Latina e o Caribe
- CF – Constituição Federal
- CFC – *Controlled Foreign Corporations*
- CGI – *Code Général des Impôts*
- CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias
- CIJ – Corte Internacional de Justiça
- CPIJ – Corte Permanente Internacional de Justiça
- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- EP – Estabelecimento permanente
- EUA – Estados Unidos da América
- DI- Direito Internacional

DIP – Direito Internacional Público

DTI – Direito Tributário Internacional

IED – Investimento Estrangeiro Direto

IR – Imposto de Renda

IRPF- Imposto de Renda das Pessoas Físicas

IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

FDI – *Foreign Direct Investment*

FMI – Fundo Monetário Internacional

LOB – *Limitations on benefits clauses*

GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade*

GATS – *General Agreement on Trade in Services*

OMA – Organização Mundial de Aduanas

OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OIC – Organização Internacional do Comércio

OMC – Organização Mundial do Comércio

OSC - Órgão de Solução de Controvérsias da OMC

ONG – Organização Não-Governamental

MAP – *Mutual agreement procedures* – procedimentos para acordo recíproco

MNE – *Multinational Enterprise*

NAFTA – *North American Free Trade Agreement*

NIC – Neutralidade de importação de capital

NEC – Neutralidade de exportação de capital

PED – Países em Desenvolvimento

P&D – Pesquisa e Desenvolvimento

PD – Países Desenvolvidos

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

RTI – Regime de Tributação Internacional

TCE- Tratado das Comunidades Europeias

TFUE – Tratado sobre Funcionamento da União Europeia

TIEAS – *Tax Information Exchange Agreements*

TRIM – *Trade Related Investment Measures* - medidas de investimento relacionadas ao comércio

TUE – Tratado da União Europeia

TRIPs – *Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights*

UNCTAD – *United Nations Conference on Trade and Development*

UUEE – União Europeia

2. TEMA A SER DESENVOLVIDO E SUAS LIMITAÇÕES

Nos umbrais no século XXI, a *pós-modernidade* vem provocando alterações cada vez mais velozes nas diversas formas de inter-relação entre os países. Vários são os temas que desafiam o direito internacional do presente e do futuro, tais como o meio-ambiente, o terrorismo, os direitos humanos, a miséria, a corrupção e tantos outros. Destaca-se deste rol o tema da tributação internacional, fonte primordial de recursos do mais tradicional sujeito de direito internacional: o Estado.

O fenômeno da *globalização* trouxe severas mudanças no cenário da tributação mundial. A livre movimentação de fatores de produção, especialmente do capital, ameaçando as bases de tributação dos diferentes Estados, estimulou o que se convencionou denominar *concorrência tributária internacional*. O cerne do fenômeno concorrencial está na pressão internacional exercida sobre a política tributária dos Estados, que passam a ver nos *incentivos fiscais* uma das principais alavancas para o desenvolvimento.

Embora relevantes, paira sobre os *incentivos fiscais* a suspeita de que conduzam a uma corrida para o fundo (*race to the bottom*), frustrando as expectativas de receitas públicas, e de que discriminem o investidor estrangeiro em detrimento do nacional. De toda a sorte, é prática corrente a oferta de incentivos fiscais com vistas a atrair IED.

Conquanto diversos tributos possam exercer influência sobre a alocação do capital externo, este trabalho estará restrito à *tributação da renda*, sob o campo de atuação do direito tributário internacional, em dimensão interdisciplinar, mais próxima ao direito internacional público e ao direito econômico.

Desde o ocaso do século XIX registram-se negociações bilaterais entre Estados europeus visando a regradar situações econômicas conectadas a ambas as jurisdições. Contudo, foi somente na segunda metade do sec. XX que o direito tributário internacional avançou robustamente, movido pela interação dos agentes econômicos e pela revolução tecnológica. A modificação do cenário internacional tornou mais complexa a tarefa do legislador doméstico, cuja possibilidade de escolha das situações passíveis de imposição ou desoneração tributária, antes livre, passou a sofrer limitações externas pelo mercado e por força de acordos bilaterais, regionais ou multilaterais.

Ao pretender, o legislador brasileiro, atuar sobre os agentes econômicos por meio de incentivos fiscais, basicamente estará limitado por cláusulas *não-*

discriminatórias da OMC no campo externo, e vinculado, internamente, pelo “vetor da atuação estatal positiva”,¹ segundo o qual deverá buscar a concretização de diversos princípios da Ordem Econômica, que bem poderiam ser acobertados sob o manto de um *Princípio do Estado Social Democrático de Direito*,² calcados nos pilares da *dignidade da pessoa humana* e da *justiça social*.

A interpretação sistemática dos princípios constitucionais da ordem econômica imprime a busca pelo *desenvolvimento* como matriz da participação do Estado e dos agentes privados na economia brasileira. O papel do Estado contemporâneo não está em atuar diretamente sobre a economia, mas em *garantir um ambiente favorável à atuação privada*, constringendo desequilíbrios e distorções que impeçam a concorrência livre. Trata-se da proteção do mercado assegurada pelo Estado.³

Este é o contexto em que o tema da presente tese se insere. Necessário conhecer da juridicidade das regras brasileiras de tributação da renda quanto à competitividade internacional. As análises seguintes permitirão inferir se, *em matéria de tributação da renda, a atuação do legislador infraconstitucional confere maior competitividade ao Brasil, sob o enfoque da atração de IED*. Em caso positivo, mister *verificar a adequação das opções efetuadas pelo legislador em vista das diretrizes emanadas pelas ordens tributária e econômica*. Em caso negativo, forçoso será concluir *se o legislador brasileiro está vinculado à formação de um ambiente propício aos fluxos de IED ou se há liberdade para legislar sem promover a competitividade nacional*.

3. MÉTODO DA PESQUISA

A pesquisa respeitará ao estilo clássico, desenvolvendo-se, eminentemente, por consultas bibliográficas. Tendo por foco a norma jurídica, a tese pretende descrever os fenômenos atinentes à tributação internacional, mais especialmente aqueles que dizem com a concorrência internacional e suas inter-relações com o direito tributário brasileiro.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp.83.

² Idem, pp.82-83.

³ ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.83.

As fontes da pesquisa consistirão no direito posto na ordem interna, nos acordos internacionais bilaterais e multilaterais, nas decisões das cortes nacionais e internacionais (e eventualmente regionais), e na doutrina nacional e internacional efetivamente consultadas. Buscar-se-á, assim, o maior número de fontes possível, mesmo em linguagem inacessível ao autor, com o fim de enriquecer o trabalho e servir de auxílio à pesquisa alheia.⁴

Embora dados de outros países sejam tomados como premissas em diversas das análises a seguir, não se pode com isso inferir tratar-se de pesquisa de direito comparado, o que exigiria tomar como fontes as ordens jurídicas e a jurisprudência nos diversos idiomas relativos aos países aqui abordados. Ante a impossibilidade de realizar tal empresa, optou-se pela obtenção de dados junto a pesquisadores estrangeiros de renome, bem como a organizações internacionais como OCDE, ONU, Banco Mundial e OMC. Dados obtidos por uma dessas fontes foram sempre comparados com informações emitidas por outra dessas fontes secundárias. Com isso, pretendeu-se minorar os riscos de inconsistência e atribuir maior segurança ao texto.

A construção do texto atende aos métodos *dialético*, em que opiniões opostas serão analisadas em face de uma dada situação; *histórico*, por meio do qual as influências contextuais na construção das normas e práticas internacionais serão vitais para a compreensão dos principais problemas afetos ao tema; e *dedutivo*, com o qual se pretende concluir acerca das proposições aqui apresentadas.

4. ROTEIRO DO TRABALHO

Dividida em quatro capítulos, exclusive as considerações finais, a presente tese dedica-se ao tema da concorrência internacional no âmbito da tributação da renda no Brasil. O que se pretende, ao fim, é saber se relevantes regras ligadas à tributação internacional da renda (CFC, subcapitalização, compensação de prejuízos etc.) atendem ao objetivo estipulado pelo constituinte de fomentar o desenvolvimento, o que será analisado apenas do ponto de vista da competitividade nacional e da atratividade aos fluxos de IED. Caso as regras do imposto de renda satisfaçam a este requisito, deverão observar outras duas exigências constitucionais, traduzidas pelas balizas impostas à atuação do legislador pela ordem tributária e pela ordem econômica.

⁴ Marchi, Eduardo C. Silveira. Guia de Metodologia Jurídica, 2. ed. São Paulo:Saraiva, 2009, p.128.

O 1º Capítulo, mais genérico e conceitual, apresenta os desafios ao Estado do sec. XXI impostos pela pós-modernidade. Globalização, mobilidade do capital, integração econômica, dicotomias do tipo fonte e residência ou tributação territorial e universal, revolução tecnológica, comércio eletrônico e bitributação são alguns dos temas obrigatórios na pauta dos Estados que pretendem atrair capital sem descuidar da obtenção de receitas.

No Capítulo 2, adentrar-se-á ao tema da concorrência tributária internacional. Adicionalmente, serão apresentadas as balizas tributárias e econômicas que devem limitar o alcance das normas tributárias de indução, por meio das quais o Estado pode atuar para estimular os agentes econômicos a promoverem determinado fim estatal.

O Capítulo 3 será dedicado aos incentivos fiscais, que podem ser veiculados por normas internas ou por meio dos acordos de bitributação. Se, no passado, os tratados tiveram por escopo a eliminação ou redução da bitributação, hoje podem ser vistos como instrumento de política de desenvolvimento.

O 4º Capítulo traz os testes de coerência a que se vê jungido o legislador brasileiro. O vetor de atuação estatal vincula as opções do legislador no sentido de promover o desenvolvimento. Em vista das diversas formas de promoção do desenvolvimento, opta-se por uma das vias que devem conduzir a ele: a da atração de IED. Nesse contexto, a norma que impulsiona o investidor para outro destino estaria coerente com a ordem jurídica pátria? A busca pela atratividade ao IED não pode ser absoluta. Ela tem de se conformar a princípios basilares tributários como econômicos, preservando contribuintes, mercado e, ao fim, o próprio País.

V. CONCLUSÕES

V.1. A formação de um ambiente favorável ao investidor externo representa uma das alternativas à promoção do desenvolvimento. Esta é uma tarefa a que se vê jungido o legislador brasileiro, pela resultante dos vetores que informam as ordens tributária e econômica, configurando o Estado Democrático de Direito, fundamentado pela dignidade da pessoa humana e pelos valores sociais da livre iniciativa (CF, art. 1º). Em plena concorrência internacional, inaceitável a norma que atue em desfavor da jurisdição brasileira, beneficiando outro Estado. Por conseguinte, o legislador deve, ao efetuar suas opções em matéria de tributação da renda, atuar para a criação e o desenvolvimento de um contexto propício aos fluxos de IED. Ideal seria que as edições normativas fossem coerentes e respeitassem uma política claramente voltada para esta finalidade, evitando que regras concernentes a um dado instituto contrariassem normas outras já previstas no ordenamento brasileiro.

V.2. A 5ª posição na lista mundial de destinos de fluxos de IED foi recém-conquistada pelo Brasil.¹ Independente de o mercado brasileiro dispor de outros atrativos (fatores específicos espaciais), sabe-se que a estrutura pública de um País é considerada pelo investidor cauteloso. Por conseguinte, a atuação legislativa em diversas áreas deve ser harmônica, voltada para o mesmo fim. Na seara da tributação, restou conclusivo que legislação concessiva de incentivos fiscais não estaria, necessariamente, cumprindo com a meta de atrair IED. A decisão de alocação do capital enfrenta vários *fatores específicos da empresa e espaciais*, constituindo-se a tributação em apenas um desses últimos.

V.3. A atração do investidor externo não se restringe à redução de alíquotas ou de imposição fiscal. Estados competitivos podem definir uma política que não se baseie, exclusivamente, na renúncia de receitas. Certo é que a atuação do legislador para atrair IED deve ser feita de modo conjunto pelas normas tributárias voltadas para fiscalidade e para indução. A obrigação de respeitar ao máximo a igualdade entre os contribuintes e

¹ UNCTAD, *World Investment Report 2011*. Disponível em: <http://www.unctad.org/Templates/webflyer.asp?docid=15189&intItemID=2068&lang=1&mode=downloads>. Acesso em 10 out 2011.

de induzir o agente econômico a determinado objetivo, exige conformação à proporcionalidade, sob pena de violação constitucional.

V.4. A participação dos agentes privados na consecução de objetivos sócio-econômicos constitucionalmente previstos é bastante desejável. Por vezes o Estado apóia a participação privada por meio de subvenção direta, desembolsando recursos levados a registro na coluna das despesas públicas. Entretanto, a preferência brasileira mais recentemente tem sido a renúncia de receitas ou gastos tributários, que não chegam a constar da coluna das receitas que deveriam ingressar nos cofres públicos.

V.5. Gastos tributários exigem controle baseado em critério claramente definido, que, ao demais, deve ser exercitado de forma uniforme, atingindo a todos jurisdicionados na mesma medida. Favorece a criação de um ambiente seguro ao investidor externo a oferta de incentivos de modo transparente, sem que se beneficie em maiores proporções a determinados segmentos ou atividades. Esta é uma imposição resultante da igualdade e da livre concorrência.

V.6. A questão dos incentivos fiscais em matéria tributária apresenta dimensão internacional. Com efeito, os acordos bilaterais para evitar a bitributação, a despeito da terminologia empregada para se lhes identificar, prestam-se, igualmente, a outros fins, dentre os quais a promoção do desenvolvimento. Nesta esteira, é usual a negociação para inclusão de cláusulas de incentivo (*tax sparing e matching credit*) no texto dos acordos. Em geral, a fonte ofertaria incentivos fiscais e a residência concordaria em não alcançar os rendimentos beneficiados pela fonte.

V.7. As cláusulas de incentivo nos acordos de bitributação podem ser entendidas como medida de estímulo ao desenvolvimento da fonte com a anuência da residência. Em sua proposta inicial, os fluxos de investimento não seriam correlatos, costumando abranger negociações entre países exportadores de capital e países importadores de capital. Atualmente, com o fortalecimento econômico de alguns países deste último grupo, por vezes tem sido negociada uma *cláusula de incentivo mútua* em acordos de bitributação celebrados entre emergentes. Trata-se de medida atrativa ao IED, moldada para atender aos interesses de exportadores e importadores recíprocos.

V.8. O Brasil, embora negocie acordos de bitributação há meio século, dispõe de menos de 30 acordos em vigor. Outros concorrentes brasileiros possuem o dobro e até o triplo do número de acordos brasileiros. Em nosso ver, a construção planejada de ampla rede de acordos de bitributação é crucial para o interesse de Estados que pretendam assegurar sua inserção internacional. Neste ponto, o Brasil deve rever sua política de acordos tributários, escolhendo novos parceiros e ampliando as condições de segurança e transparência ao investidor estrangeiro.

V.9. A atuação coordenada não apenas do legislador, mas de autoridades do Executivo e do Judiciário, exige formulação de política voltada para atratividade do IED. Neste ponto, à guisa de ilustração, tome-se o exemplo da norma que isentou os dividendos com o fim de aliviar a bitributação econômica (Lei 9.294/95, art. 10). Conforme as análises no tópico IV.3.1, o problema da bitributação sobre a mesma corrente de lucros não foi resolvido. Uma alternativa para aumentar a eficácia da norma seria a concessão de crédito indireto nos acordos de bitributação. Daí se conclui que o Brasil, para obter ainda mais sucesso na atração do IED, deve erigir estrutura sistêmica que abranja Executivo, Legislativo e Judiciário e atue de forma clara, segura e justa, favorecendo o influxo de investimentos.

V.10. O resultado dos testes de coerência e conformação à ordem constitucional vigente no Brasil indica que, em matéria de tributação da renda, a atuação do legislador infraconstitucional nem sempre confere maior competitividade ao País. De fato, regras brasileiras de *integração*, *CFC* e de *compensação de lucros e prejuízos* foram rejeitadas pelo teste de concorrência internacional. Nestes casos, satisfazer aos demais testes é indiferente à violação de mandamento constitucional. Considerando a vinculação do legislador brasileiro à formação de um ambiente propício aos fluxos de IED, urge alterar o conteúdo dessas regras para que promovam a competitividade brasileira.

V.11. Os testes referentes à ordem tributária (conceito de renda) e à ordem econômica também foram desrespeitados em diversos institutos. Entretanto, percebeu-se que a norma aprovada no teste da concorrência internacional costuma satisfazer os princípios da ordem tributária e econômica (*preços de transferência*, *subcapitalização*, *consolidação nacional*). Por oposto, os reprovados no teste 1 dificilmente satisfazem aos demais (*integração*, *CFC* e de *compensação de lucros e prejuízos*). Isso indica que

a Constituição, ao valorizar os princípios do Estado Democrático de Direito, já atuara na promoção da competitividade nacional, demarcando os rumos da configuração de um ambiente econômico sadio, favorável à livre iniciativa e à dignidade humana, em que se promova o bem de todos e as desigualdades sejam reduzidas ou mesmo eliminadas. Em outro dizer, o constituinte, paralelamente à elaboração dos vetores informadores das ordens tributária e econômica, já impregnara a incumbência do legislador infraconstitucional (de promover competitividade) desses mesmos valores.

V.12. Por fim, o resultado dos testes não permite concluir que o Brasil tenha atuado, de forma planejada, pondo em prática uma ampla e arquitetada política competitiva consoante à legislação do imposto de renda. Para isso, deveria haver coerência entre os institutos, cujos efeitos promoveriam resultados mais próximos. Parece mais lógico supor que o alto volume de influxos de IED que tem aportado no País resulte, entre outros fatores específicos espaciais, de pontuais incentivos trazidos pelo legislador, somados a um quê de estabilidade e modernização da legislação do imposto de renda pós-real. Certo é que tais resultados poderiam ser ainda mais expressivos atuasse o legislador de forma coerente, em respeito aos imperativos constitucionais, na promoção da competitividade do Brasil.

8. BIBLIOGRAFIA

ACCIOLY, Hildebrando, SILVA, G. E. do Nascimento, e CASELLA, Paulo B. *Manual de direito internacional público*, 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

ALMEIDA, Aloísio Flávio F. de. A tributação dos lucros e o retorno ao investimento no Brasil. In: Secretaria do Tesouro Nacional/Coletânea de Monografias. *Finanças Públicas, IX Prêmio Tesouro Nacional -2004*. Brasília-DF: editora UNB, 2005. p. 461 a 506.

ALMEIDA, Aloísio Flávio Ferreira de. *Tax havens: an analysis of the OECD work with policy recommendations*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/TrabAcademicos/Resumos/AloisioTaxHavensabstract.pdf>. Acesso em: 10 nov 2011.

ALMEIDA FILHO, João Genésio. *O fórum de diálogo Índia, Brasil e África do Sul (IBAS): análise e perspectivas*. Brasília: Fundação Alexandre Gusmão, 2009.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio J. L. de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000.

ARNAUD, André-Jean. *O direito entre modernidade e globalização: lições de filosofia do direito e do Estado*. Tradução de Patrice Charles Wuillaume. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ARNOLD, Brian J.; DIBOUT, Patrick. Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends general reports. In: *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXXVI b. Hague: International Fiscal Association, 2001, pp. 25-89.

AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. *Comparative income taxation – a structural analysis*. 2 ed. New York: Aspen Publishers, 2004.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Comportamento anticoncorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.), *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. pp. 427-440.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 277-292.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*, 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da tributação. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 22*. São Paulo: Dialética, 2008. pp. 7-29.

AVI-YONAH, Reuven S. Pessoas jurídicas, sociedade e o estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 21*. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 12-60.

AVI-YONAH, Reuven S. *The OECD harmful tax competition report: a tenth anniversary retrospective*. University of Michigan Law School, Working Paper No. 115, 2008. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1194942>. Acesso em: 05 set 2011.

AVI-YONAH, Reuven S. *Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state*. Harvard Law School, Working Paper nº4, 2000. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=208748>. Acesso em: 05 set 2011.

BANDEIRA, Luiz Alberto Moniz. *Geopolítica e política exterior: Estados Unidos, Brasil e América do Sul*. Brasília: Fundação Alexandre Gusmão, 2009.

BAKER, Philip. *The concept of tax haven: a legal analysis*, London, 2002.

BALZANI, Francesca. Transfer pricing. In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro C.; TÔRRES, Heleno T. *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BEHRNDT, Marco A. G. e LOBO, Diana P. B. Dever de o contribuinte apurar ou apenas mostrar os lucros auferidos por filiais, sucursais e controladas no exterior segundo a Legislação Brasileira? In: In FILHO, Clóvis Panzarini et al (Coord.). *Revista de direito Tributário Internacional*, ano 5, nº13, p.111.

BIANCO, João Franciso. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BITTKER, Boris; LOKKEN, Lawrence. *Fundamentals of international taxation*. NY: WG&L RIA, 2008/2009.

BRASIL. Secretaria da receita Federal. *Tributação da renda no Brasil pós-real*. Brasília: Dupligráfica, 2001.

BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do imposto de renda das pessoas jurídicas. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 21*. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 61-102.

BRAUNER, Yariv. Direito do comércio internacional e acordos tributários. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 23*. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 11-40.

BROE, Luc de. *International tax planning and prevention of abuse*. Amsterdam: IBFD, 2008.

BULHÕES PEDREIRA, José L. *Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas*, v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979. pp. 369-373.

BURKE, J. Martin.; FRIEL, Michael K. *Taxation of individual income*. 6th ed. NJ: LexisNexis, 2002.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *O direito na sociedade complexa*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CASELLA, Paulo Borba. *BRIC: Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul: uma perspectiva de cooperação internacional*. São Paulo: Atlas, 2011.

CASELLA, Paulo Borba *Direito internacional tributário brasileiro*, 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTAGNÈDE, Bernard. *Précis de fiscalité internationale*, 2 ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2006.

CASTELON, Marta Oliveros. Perspectivas de novo acordo Brasil-Alemanha. In: Filho, C.P.; Tonani, F.; Behrndt M.A.; Ribeiro, R.P; Vasconcellos, R.F. (coord.), *Revista de direito tributário internacional*. Ano 3, nº8, São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp.155-172.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; FILHO, Sérgio Papini de Mendonça Uchoa. Thin capitalization rules no direito comparado e as regras de subcapitalização brasileiras. In: Filho, C.P.; Tonani, F.; Behrndt M.A.; Ribeiro, R.P; Vasconcellos, R.F. (coord.), *Revista de direito tributário internacional*. Ano 5, nº15, São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp.169-211.

COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. *Direito e economia*, 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

COUZIN, Robert. *Corporate residence and international taxation*. Amsterdam: IBFD, 2002.

DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*, 2 ed. Tradução de COELHO, Vítor Marques. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2003.

DINIZ, Antônio Carlos. Pós-modernismo. In: BARRETTO, Vicente de Paulo (Coord.). *Dicionário de Filosofia do Direito*. São Leopoldo-RS: Unisinos, 2006, pp.647-650.

DOERNBERG, Richard L. *International taxation in a nutshell*. 5th ed. Saint Paul, Minn: West Group, 2001.

DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado (parte especial) – direito civil internacional – vol. II – Contratos e obrigações no direito internacional privado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

EDWARDS, Chris; MITCHELL, Daniel J. *Global tax revolution: the rise of tax competition and the battle to defend it*. Washington, D.C.: CATO Institute, 2008.

ELALI, André. A crise financeira global sob a ótica da concorrência fiscal internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 23*. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 88-102.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010

ENGELLEN, Frank. *Interpretation of tax treaties under international law*. Amsterdam: IBFD, 2004.

FARIA, José Eduardo. *O direito na economia globalizada*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

FERNANDES, Edison Carlos. *Paz tributária entre as nações- teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos*. São Paulo: MP, 2006.

FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? in Roberto Ferraz (org.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

FILHO, João Genésio de Almeida, *O fórum de diálogo Índia, Brasil e África do Sul (IBAS): análise e perspectivas*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2009.

FONTANA, Renata. The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union - Part 1, In: 46 *European Taxation* 6. IBFD, Amsterdam: 2006, pp. 259-267.

FORGIONE, Paula A. *Os fundamentos do antitruste*, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

GARBARINO, Carlo. A consolidação mundial. In: ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário Atual 25*. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 5-19.

GONÇALVES, Reinaldo *et al.* *A nova economia internacional: uma perspectiva brasileira*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 – interpretação e crítica*. 8.ed. São Paulo: Malheiros editores, 2003.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. Proporcionalidade e tributação direta no direito comunitário europeu. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 23*. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 490-508.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. Um regime para a tributação internacional: perspectivas para o Brasil. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.), *Direito Tributário Atual 24*. São Paulo: Dialética, 2010. pp. 464-487.

GUTMANN, Daniel. Do direito à filosofia do tributo. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 27-40.

GUTMANN, Daniel. Qual justiça fiscal para os países em desenvolvimento em um mundo globalizado? In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 23*. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 41-49.

HINNEKENS, L. How OECD proposes to apply existing criteria of jurisdiction to tax profits arising from cross-border electronic commerce. In: *Intertax*, v. 29, pp.322-331.

HOEKMAN, Bernard; KOSTECKI, Michel. *The political economy of the world trading system*. 2. ed. Oxford University Press, 2001.

HOLMES, Kevin. *The concept of income – a multidisciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2001

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

IRISH, Charles R. Tax havens. In: *Vanderbilt journal of transnational law*, v. 15, n° 3. 1982. pp. 451-507.

JÚNIOR, Durval de Noronha Goyos. *Noronha dicionário jurídico*. 5 ed. São Paulo: Observador Legal, 2003.

Jr. McLURE, Charles E. Globalization, tax rules and national sovereignty. In: *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Amsterdam, IBFD, August/2001, pp. 328-341

LANG, Joachim. A tributação das empresas no contexto da concorrência internacional. In: ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário Atual 25*. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 20-47.

LANG, Michael (Ed.). *Recent tax treaty developments around the globe*. Series on International Tax Law Univ – Prof. Dr. Michael Lang (Ed.). Vol. 59. Viena: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H., 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LEE, Chang Hee. *Impact of electronic commerce on allocation of tax revenue between developed and developing countries*, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 11th Meeting, Genebra, 2003.

LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2004, pp. 206-215.

LEMGRUBER, Andréa; VILLELA, Luiz. O desafio de medir os gastos tributários. In: SOUSA, M.C.S.de; COELHO, I.; VERSIANI, F.R.; TANNURI-Pianto, M.E. (org.), *Economia pública brasileira*. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2010, pp.179-201.

LEVINE, Howard J., WEINTRAUB, David A. When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response. In: *29 Tax Management International J.* 220, 2000.

MAGALHÃES, José Carlos de. *Direito Econômico Internacional*. Curitiba: Juruá, 2006.

MAGALHÃES, José Carlos de. “Fatores de Limitação da Jurisdição do Estado”, in MERCADANTE, Araminta de Azevedo e MAGALHÃES, José Carlos de (coords.). *Solução e Prevenção de Litígios Internacionais*. vol. II, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1999.

MALHERBE, Jacques. O abuso de direito. Uma análise no direito comparado. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 22*. São Paulo: Dialética, 2008. pp. 30-52.

MALHERBE, Jacques. *Controlled foreign corporations*: revisitadas à luz dos tratados de bitributação e do direito comunitário europeu. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 21*. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 103-119.

MALHERBE, Jacques. Ascensão e queda dos incentivos fiscais no cenário internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 23*. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 50-71.

MARCHI, Eduardo. C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica*, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MASUI, Yoshihiro. *Group taxation - general report*. Cahiers de Droit Fiscal International, vol 89b, Amsterdam: SDU, 2004. pp.23-67.

MAZZUOLI, Valerio de O. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*, 15 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MOLINA, Pedro M.H. e VASCO, Domingo C. Marco conceptual, constitucional y comunitário de La fiscalidad ecológica. In: TÔRRES, Heleno T. (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. As regras de subcapitalização adotadas pela Lei 12.249/10 e sua aplicação em situações abrangidas por acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário Atual 24*. São Paulo: Dialética, 2010. pp. 136-156.

MORCHON, Gregorio Robles. *Teoria del derecho (Fundamentos de teoría comunicacional del derecho)*. V. 1. 2.ed. Cizur Menor: Thomsom Civitas, 2006

NOVOA, César García. Reflexiones sobre la influencia de la Globalización en los Principios Tributarios. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin. 2003.

NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: introdução ao direito econômico*, 2. ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

OCAMPO, Raúl Granillo. *Direito internacional público da integração*. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009.

OCDE, *Taxing profits in a global economy- domestic and international issues*, OECD, Paris, 1991, ISBN 92-64-13596-0

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ORSINI, Elen Peixoto. O Princípio “Arm’s Length” e a legislação interna brasileira. In: SCHOUERI, L.E.; ROCHA, V. de O. (coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999.

O'SHEA, Tom. Direito tributário europeu. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 19*. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 103-118.

O'SHEA, Tom. *Tributação de dividendos pós-Manninen: areia movediça ou fundações sólidas?* In: FILHO, Clóvis Panzarini et al (Coord.). *Revista de Direito Tributário Internacional, Ano 4, n. 11*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PAÇO, Daniel Hora do; ROSENBLOOM, H. David. Considerações sobre a negociação de um tratado para evitar a dupla tributação da renda com os EUA. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (dir.), *Revista Dialética de Direito Tributário* 174. São Paulo: Dialética, março 2010. pp. 16-26.

PACHECO, Ricardo. *Inserção na economia global: uma reapreciação*. Pesquisas nº 8. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 1997.

PERES, Eliane Lamarca Simões. *O preço de transferência e a harmonização tributária no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

PIRES, Adílson Rodrigues. Controle de preço de transferência e as operações de comércio exterior. In: SCHOUERI, L.E.; ROCHA, V. de O. (coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999.

PISTONE, Pasquale. A necessidade de clareza na tributação e a aplicação da doutrina *Acte Clair* aos tributos diretos. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 21*. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 120-125.

RAAD, Kees van. *Materials on international & EU tax law*. 11 ed. Leiden: International Tax Center, 2011. 2 v.

RAAD, Kees Van. Escopo geográfico das regras de distribuição da convenção modelo da OCDE. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 22*. São Paulo: Dialética, 2008. pp. 101-107.

RAAD, Kees Van. Não-discriminação na tributação de operações transnacionais: escopo e questões conceituais. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 19*. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 52-63.

REZEK, José Francisco. *Direito internacional público – curso elementar*, 12 ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

ROCHA, Antonio Jorge Ramalho da. O Brasil e os regimes internacionais. In: OLIVEIRA, Henrique Altemani e LESSA, Antônio Carlos (org.). *Relações internacionais do Brasil: temas e agendas, v.2*. São Paulo: Saraiva, 2006, pp.75-124.

RODI, Michael. Concorrência tributária internacional por investimentos. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso

Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 21*. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 126-138.

ROXAN, Ian. Imputed income (including deductible costs). In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (org.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. pp. 249-261.

RUSSO, Raffaele (Ed.). RUSSO, Raffaele; PETRICCIONE Mario; MERKS, Paulus; FINNERTY, Chris. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam: IBFD, 2007.

SACCHETTO, Claudio. A cooperação fiscal internacional: a troca de informações como instrumento de combate à evasão. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 22*. São Paulo: Dialética, 2008. pp. 78-100.

SACCHETTO, Claudio. Política de tratados em matéria tributária para países emergentes vis-à-vis países desenvolvidos e em via de desenvolvimento. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 23*. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 72-87.

SCAFF, Fernando Facury. O direito tributário das futuras gerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Tributação na internet*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2001(Pesquisas tributárias: nova série 7).

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, ano 4, n. 13, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2006, pp. 141-164.

SCHWARZ, Jonathan S., *Controlled Foreign Companies and Tax Treaties*. In *Bulletin for International Fiscal Documentation*, dez, 1997, pp. 553-559.

SCHINDEL, Angel e ATCHABAHIAN, Adolfo, *General Report*, in *Cahiers de Droit Fiscal International – Source and residence: new configuration of their principles*, vol. 90a, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, The Netherlands, 2005, pp. 22-99.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 22*. São Paulo: Dialética, 2008. pp. 267-287.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da medida provisória nº 2.158-35 – Parecer. In: COSTA, Alcides Jorge et SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.), *Direito Tributário Atual 16*. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 161-209.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional – Qualificação e substituição – Tributação, no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedades residentes na Alemanha. In: *Revista Dialética de Direito Tributário nº 54*. São Paulo: Dialética, 2000, pp.125-139.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de renda e comércio eletrônico. In: COSTA, Alcides Jorge et SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.), *Direito Tributário Atual 16*. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 146-160.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga e BROEDEL, Alexsandro (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis - aproximações e distanciamentos*, pp. 241-264.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 321-374.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax sparing: reconsideração da reconsideração. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário Atual 26*. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 93-108.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 17*. São Paulo: Dialética, 2003. pp. 20-49.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.), *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. pp. 139-164.

SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. 8. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

SILVA, Gerson Augusto da. *A política tributária como instrumento do desenvolvimento*, 2. ed. Brasília: Esaf, 2009.

SILVA, Mauro. *Da competição à cooperação tributária internacional: aspectos jurídicos da promoção do desenvolvimento nacional num cenário internacionalizado*. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009.

SILVA, Mauro. Direito ao desenvolvimento e fonte de pagamento: em busca dos fundamentos jurídicos para a divisão estatal do poder de tributar a renda. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 19*. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 164-191.

SILVA, Natalie Matos. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 23*. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 366-402.

SILVEIRA, Eduardo Teixeira. O regime jurídico do investimento estrangeiro no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin. 2003.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro*. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 21*. São Paulo: Dialética, 2007 pp. 317-344.

SKAAR, Arvid Aage. Erosion of the concept of permanent establishment: electronic commerce. In: *Intertax*, v. 28, 2000, pp. 188-194.

SKAAR, Arvid Aage. *Tax policy forum: the legal nature of mutual agreements under tax treaties*. Tax Notes International Magazine, 5 Tax Notes Int'l 1441, 1992.

SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de renda: despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como lucros distribuídos no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: SOUSA, R.G. de (coord.). *Pareceres-1 Imposto de Renda*, Edição póstuma. São Paulo: IBET: Resenha Tributária, 1975. pp.59-95.

STIGLITZ, Joseph. E. *Economics of the public sector*. 3.ed. Nova York/Londres: WW Norton. 2000, pp.661-674.

TANZI, Vito. Globalization, tax Competition by the future of tax systems. In: UCKMAR, Victor (org.). *Corso di diritto tributario internazionale*, 2 ed., Padova: CEDAM, 2002, pp.21-41.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Territorialidade e tributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.), *Direito tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 793-814.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratado Brasil/Estados Unidos para evitar a dupla tributação. In: Filho, C.P.; Tonani, F.; Behrndt M.A.; Ribeiro, R.P; Vasconcellos,

R.F. (coord.), *Revista de direito tributário internacional*. Ano 5, nº15, São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 9-60.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratados para evitar a dupla tributação internacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pp. 563-614.

TAYLOR, Willard B. O que um acordo de bitributação entre Brasil e EUA poderia estipular? In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), *Direito Tributário Atual 21*. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 151-157.

TESAURO, Francesco. *Instituzioni di diritto tributario*, v.2, 7 ed. Torino: UTET, 2005.

THORSTENSEN, Vera. *OMC – As regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais*. 2.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

TILLINGHAST, David. Internet: the impact of the internet on the taxation of international transactions. In: *Bulletin for international fiscal documentation*, nov/dez, 1997, pp. 524-526

TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*, v. 1.. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, L.E. e ZILVETI, F. A. (coord.), *Direito tributário - Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp.60-70.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 427-446.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.), *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. pp. 491-518.

TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.), *Direito tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 255-268.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário- valores e princípios constitucionais tributários*, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (coord.), *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. pp. 71-108.

TREBILCOCK, Michael; HOWSE, Robert. *The regulation of international trade*. 3. ed. Oxon: Taylor & Francis, 2005.

UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo De'Capitani. Diritto Tributário Internazionale – Manuale. In: UCKMAR, Victor et UCKMAR, Antonio (Coord.). *Il diritto tributário*, Serie I, CVII. Padova: CEDAM, 2009.

UTUMI, Ana Claudia Akie. *Países com tributação favorecida no direito brasileiro*. in TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) - *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

VETTORI, Gustavo Gonçalves. *Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional*. Tese de doutorado – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2011.

VASCONCELLOS, Roberto França de. *Tributação do comércio eletrônico internacional*. Tese de doutorado – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2002.

VOGEL, Klaus. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Editora Kluwer, 3rd edition, 1997.

VOGEL, Klaus. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In *Estudos em Homenagem a Brandão Machado* (Coord. Luis Eduardo Schoueri e Fernando A. Zilveti). São Paulo: Dialética, 1998, p. 71-81.

WALTER, Roland. *Fiches de droit fiscal international*. Paris: Editions Ellipses, 2005.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 297-328.

LEGISLAÇÃO

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Income Tax Regulations*. Chicago-IL: CCH Editorial Staff Publication, 2003. 6 v.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Internal Revenue Code*. Chicago-IL: CCH Editorial Staff Publication, 2003. 2 v.

FONTES DA INTERNET

ALMEIDA, Aloísio Flávio Ferreira de. *Tax havens: an analysis of the OECD work with policy recommendations*. Disponível em: <http://isentos.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/TrabAcademicos/Resumo/s/AloisioTaxHavensabstract.pdf>. Acesso em: 10 nov 2010.

AVI-YONAH, Reuven S. *Avi-Yonah, Reuven S. The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective (August 1, 2008)*. University of Michigan Public Law Working Paper No. 115. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1194942>. Acesso em: 11 nov 2010.

BANCO MUNDIAL e CORPORAÇÃO FINANCEIRA INTERNACIONAL. *Barreiras jurídicas, administrativas e políticas aos investimentos no Brasil*, v. 1, junho 2001. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/BRAZILINPOREXTN/Resources/3817166-1185895645304/4044168-1186403960425/05V1.pdf>. Acesso em 15 dez 2011.

BANCO MUNDIAL; CORPORAÇÃO FINANCEIRA INTERNACIONAL e PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Paying taxes 2011: the global picture*. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>. Acesso em 15 dez 2011.

BÉNASSY-QUÉRÉ, Agnès; FONTAGNE, Lionel Gerard e LAHRECHE-REVIL, Amina. How Does FDI React to Corporate Taxation? In: *International Tax and Public Finance*, V. 12, nº 5, 2005. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1260868>. Acesso em 15 set 2011.

BROOKS, Kimberley. Using the tax system to promote investment in low-income countries: an illustration of good intentions, bad results. In: *Globalization and the impact of tax on international investments: a symposium in honor of the late Alex Eason*. Queen's University, Faculty of Law. February, 2008. Disponível em <http://law.queensu.ca/events/recentConferences/eassonSymposiumDratPapers/kimBrooksTaxSparingFeb242008.doc>. Acesso em 07 out 2011.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª T, Acórdão 9101-00287 de 24/08/09. Rel. Adriana Gomes Rêgo. Disponível em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 30 nov 2011.

CORTE EUROPÉIA DE JUSTIÇA. *Caso Marks & Spencer* (C-446/03). Disponível em www.curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num-c-446/03. Acesso em 15 dez 2011

EDEN, Lorraine e KUDRLE, Robert T. *Tax havens: renegade in the international tax regime?* Law & Policy, v. 27, n. 1. Baldy Center for Law and Social Policy and Blackwell Publishing Ltd. 2005. Disponível em: <<http://voxprof.com/eden/Publications/eden-kudrle-law-and-policy-tax-havens.pdf>>. Acesso em 05 nov 2011.

GENSCHEL, Phillip, *Globalization, tax competition, and the fiscal viability of the welfare state*. Working papers, Max Planck Institute for the Study of Societies, 2001. Disponível em: <http://www.mpifg.de/pu/workpap/wp01-1/wp01-1.html>. Acesso em 04 nov 2011.

GONÇALVES, Reinaldo. *A internacionalização da produção: uma teoria geral?* Revista de Economia Política, v. 4, nº1, jan-mar/1984. Disponível em: <http://www.rep.org.br/pdf/13-7.pdf>. Acesso em 20 dez 2011.

G20. *Declaration on Strengthening the Financial System*. Disponível em: www.g20.org. Acesso em 01 dez 2011.

HINES Jr., James R. *Tax sparing and direct investment in developing countries*. NBER – National Bureau of Economic Research, Working Paper n. 6728/2000. Disponível em: http://www.nber.org/papers/w6728.pdf?new_window=1. Acesso em 07 out 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Ata da mesa de debates em 12 de março de 2009. Disponível em www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra_12032009.htm. Acesso 28 dez 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Ata da mesa de debates em 08 de abril de 2010. Disponível em www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra_08042010.htm. Acesso 28 dez 2011.

KPMG, *Corporate and Indirect Tax Rates Survey 2010*. Disponível em: <http://www.kpmg.com/lu/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/kpmg'scorpora-teandindirecttaxratesurvey2010.aspx>. Acesso em 07 nov 2011.

MA, Shi Qi. Country Analyses: China. In: *International Bureau of Fiscal Documentation Tax Research Platform*. Disponível em: www.ibfd.org. Acesso em 17 dez 2011.

MASSONE, Pedro. Country Analyses: Chile. In: *International Bureau of Fiscal Documentation Tax Research Platform*. Disponível em: www.ibfd.org. Acesso em 17 dez 2011.

OBAMA, Barack. *The president's record on jobs and the economy*. Disponível em <http://www.barackobama.com/record/economy/>. Acesso em 20 dez 2011.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. *Understanding the WTO: the agreements*. Disponível em http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm8_e.htm#subsidies. Acesso em 18 dez 2011.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *United Nations Model Tax Convention Update*, 2010. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/UN-ModelTaxConvention.pdf>. Acesso em 7 out 2011.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, *United Nations Model double taxation convention between developed and developing countries*, 2001. Disponível em: www.un.org/esa/ffd/documents/DoubleTaxation.pdf. Acesso em 15 out 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing The Internationally Agreed Tax Standard, 2011*. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 15 nov 2011.

_____. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 1998 Report*. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 02 nov 2011.

_____. *Exchange of Tax Information Portal*. Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions>. Acesso em 15 nov 2011.

_____. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, 2000. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 15 nov 2011.

_____. *Towards Global Tax Co-operation. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. 2000. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 15 nov 2011.

_____. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 15 nov 2011.

_____. *Agreement on Exchange of information on tax matters, 2002*. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 15 nov 2011.

_____. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 10 nov 2011.

_____. *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation*, 2006. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 15 nov 2011.

_____. *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2007 Assessment by the Global Forum on Taxation*, 2007. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 15 nov 2011.

_____. *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2008 Assessment by the Global Forum on Taxation*, 2008. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 15 nov 2011.

_____. *Model tax convention with respect to taxes on income and on capital*, 2008. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 10 nov 2011.

_____. *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Taxation*, 2009. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 07 nov 2011.

_____. *Tax sparing a reconsideration*. Disponível em: http://books.google.com/books?id=J7MFliQHD8wC&printsec=frontcover&hl=pt-BR&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false. Acesso em 07 out 2011.

_____. *OECD tax database*. http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2. Acesso em 17 out 2011

PERDELWITZ, Andreas. Country Analyses: Germany. In: *International Bureau of Fiscal Documentation Tax Research Platform*. Disponível em www.ibfd.org. Acesso em 17 dez 2011.

PUREZA, Maria Emilia Miranda Pureza. *Disciplinamento das renúncias de receitas federais – inconsistências no controle dos gastos tributários*. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em 07 set. 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *O Brasil e o comércio eletrônico*. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/13BrasilComercioEletronico.pdf>. Acesso em 12 set 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2010*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acesso em 17 out 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários 2011*. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2011/DGT2011.pdf>. Acesso em 24 set 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Memória Receita Federal – Imposto de renda pessoa física*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1964a1967.asp>, a Acesso em 30 out 2011.

ROBLES, Arturo Pérez. Country Analyses: Mexico. In: *International Bureau of Fiscal Documentation Tax Research Platform*. Disponível em www.ibfd.org. Acesso em 17 dez 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Cooperação Internacional*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 7, jan./fev. 2004. Disponível em: http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=13471> Acesso em: 19 set. 2011.

SUSARLA, Kamesh. Country Analyses: India. In: *International Bureau of Fiscal Documentation Tax Research Platform*. Disponível em www.ibfd.org. Acesso em 18 dez 2011.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Impostos abrangidos pelos tratados de dupla tributação*. Disponível em: <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs805.doc>. Acesso em 07 out 2011.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *O estabelecimento permanente: instituto próprio do direito tributário internacional*. Disponível em: <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs495.doc>. Acesso em 07 dez 2011.

TESOURO NACIONAL. *Demonstrações Contábeis da União*, 2010, p.9. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/BGU_sintetico.pdf. Acesso em 17 out 2011.

THE ECONOMIST NEWSPAPER LIMITED. *The G-20 and tax – haven hypocrisy*. Disponível em: www.economist.com. Acesso em 16 nov 2010.

THORSTENSEN, Vera. *O Brasil frente a um tríplice desafio – As negociações simultâneas da OMC, da ALCA e do acordo CE/MERCOSUL*. Instituto de Estudos Econômicos Internacionais. Cadernos do Fórum Euro-Latino-Americano. Disponível em : www.ieei.pt/files/WP9_VThorstensen.pdf.

TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da transparência no direito financeiro*. Disponível em: www.mundojuridico.adv.br. Acesso em 24 out 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Simplified version of the General Government Accounts of the Republic 2009*. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056554.PDF>. Acesso em 17 out 2011.

UNCTAD. *Tax incentives and foreign direct investment: a global survey*. ASIT Advisory Studies n° 16. New York e Geneva, 2000. Disponível em: http://www.unctad.org/en/docs/iteipcmisc3_en.pdf. Acesso em 20 dez 2011.

UNCTAD, *World Investment Report 2011*. Disponível em: <http://www.unctad.org/Templates/webflyer.asp?docid=15189&intItemID=2068&lang=1&mode=downloads>. Acesso em 10 out 2011.