

A legalidade do intercâmbio internacional de informações tributárias

Anderson Stefani*

Resumo: Este artigo expõe os métodos de troca internacional de informações tributárias e discute o procedimento e a legalidade de tais métodos. Todo estudo está embasado no Modelo de Convênio para evitar a bi-tributação e prevenir a evasão fiscal desenvolvido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Palavras-chave: troca internacional de informações tributárias; intercâmbio internacional de informações tributárias; Modelo de Convênio para evitar a bi-tributação e prevenir a evasão fiscal; modalidades de solicitação de informação tributária internacional; Informação por petição ou específica; Informação espontânea ou voluntária e Informação automática ou de rotina.

Considerações iniciais

A Ciência do Direito busca o equilíbrio da sociedade e para isto dita normas, um conjunto de normas, delineando a evolução da sociedade, buscando o justo, o razoável, o legítimo.

Em busca deste equilíbrio, o conceito sobre soberania do Estado sempre foi marcado pelo conflito de definições, razão pela qual não é possível estabelecer um conceito concreto e uniforme sobre a Soberania.

Com a globalização, a soberania do Estado assumiu um papel de extrema relevância no cenário internacional, principalmente no que tange ao seu aspecto externo, passando a ter sua definição no âmbito interno e externo. A soberania do Estado interna impera sobre qualquer outra no âmbito de seu território, sendo que os indivíduos e sociedades formadas por este Estado se submetem ao seu Poder, auto-limitado pela própria lei. No âmbito externo, não há subordinação nem dependência nas relações entre os Estados, mas sim igualdade e respeito mútuo.

No Brasil, o Poder Soberano do Estado está dividido em três: o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, órgãos os quais encontram sua fonte originária na nação e o seu exercício nos titulares deste poder.

O Direito Tributário Internacional é o ramo do Direito Internacional responsável pela fiscalização tributária internacional, ou seja, é o conjunto de normas jurídicas reguladoras das relações entre os Estados Soberanos em matéria tributária.

Os Tratados Internacionais, segundo a convenção de Viena de 23 de maio de 1969, são acordos internacionais celebrados por escrito entre os Estados e regidos pelo Direito Internacional, inserido em um único instrumento, ou em dois ou mais instrumentos conexos, de acordo com a sua designação específica.

No Direito Tributário internacional, a espécie de tratado adotado são os convênios internacionais para evitar a bi-tributação internacional e prevenir a evasão fiscal. Somente o chefe maior do Estado – no Brasil o Presidente da República – pode firmar tratados internacionais e os convênios internacionais em matéria tributária, o quais submeter-se-ão ao controle de constitucionalidade com a participação do Poder Legislativo.

O texto do convênio é aprovado por Decreto Legislativo, por intermédio do Congresso Nacional e, após, o texto é promulgado pelo Presidente da República por Decreto.

O Modelo de Convênio da OCDE

A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desenvolveu um modelo de convênio para evitar a dupla imposição internacional e prevenir a evasão fiscal, o qual é adotado pela maioria dos países com grande expressão econômica.

O modelo de convênio desenvolvido pela OCDE, apesar de ser o mais adotado, não é o único. Também existem modelos desenvolvidos pela Organização das Nações Unidas (ONU) e pelos Estados Unidos da América (EUA).

Todos os modelos de convênio da OCDE são acompanhados de seus comentários, interpretação autêntica das normas contidas nos modelos e com força vinculante, visando à solução pacífica de eventuais conflitos em função do referido convênio.

Atualmente, o Brasil possui 28 convenções internacionais em matéria tributária firmadas com outros países, e todas elas seguem o modelo da OCDE.¹

O atual artigo 26 do modelo de convênio da OCDE prevê a possibilidade do intercâmbio internacional de informações tributárias entre os Estados contratantes. Esta regra será o centro do presente estudo e há de ser seguida com certas precauções para que não configure abuso do Poder Administrativo Tributário sobre o contribuinte e tampouco viole aos direitos e garantias fundamentais do indivíduo, preceito constitucional.

Este artigo é considerado constitucional, tendo em vista que a necessidade de intercâmbio de informações e a necessidade do bem de informação tributária, não contrariam a Constituição Federal do Brasil, sendo que o artigo deverá ser analisado sempre em função de dois pontos. Primeiro pela necessidade global do intercâmbio internacional de

informações tributárias, visando a melhor comunicação entre os Estados para prevenir a evasão fiscal.

Em um segundo, há que se estudar a legalidade do intercâmbio internacional de informações tributárias, sob a ótica de sua solicitação, que deverá ser feita de uma forma que não viole os direitos fundamentais da pessoa, em específico o sigilo fiscal, o segredo, a intimidade e a proteção de dados.

É certo que a Administração Tributária deve lutar contra a evasão fiscal, mas a Administração não pode se olvidar aos direitos fundamentais da pessoa, do contribuinte, em específico o direito ao sigilo fiscal.

Todo e qualquer ato que for praticado em atendimento a solicitação de intercâmbio de informações tributárias, neste caso, contra o contribuinte, deve: primeiro, respeitar a Constituição; segundo, se basear na legislação nacional; e em terceiro, deve obter autorização do Poder Judiciário, único órgão da Nação dotado da imparcialidade e capaz de decidir sobre a quebra do sigilo fiscal e sua legalidade.

As modalidades de solicitação de informação tributária internacional

Existem três modalidades de solicitação da informação tributária internacional, sendo a identificação destas modalidades de grande valia para a análise dos direitos fundamentais da pessoa, o sigilo, o segredo, a intimidade e a proteção de dados. São elas:

* Informação por petição ou específica: este tipo de informação se origina na solicitação de um país sobre um contribuinte específico ou sobre fatos específicos e concretos. Quando a informação requerida não está disponível nos arquivos do Estado requerido, dito Estado tomará as medidas necessárias e permitidas pela sua própria legislação para produzir essa informação, incluindo as de caráter coercitivo.

Para o Professor Doutor Túlio Rosembuj: “consiste na solicitação das notícias necessárias relativas a pessoas ou operações específicas e concretas, identificadas pelo Estado que as demanda e submetidas a procedimentos de comprovação e investigação, havendo esgotado as fontes locais. Assim mesmo, cabe considerar a hipótese de que a oferta informativa amplie sua própria expectativa, abrindo rumos inéditos de atuação”².

Ressalta-se nesta modalidade a necessidade do Estado que solicitar a informação comprovar que se esgotaram todas as fontes locais de comprovação e investigação, ou seja, comprovar que todos os meios locais possíveis de investigação para obtenção da informação foram utilizados.

* Informação espontânea ou voluntária: o intercâmbio espontâneo ou voluntário consiste em proporcionar informação à outra parte contratante, mesmo que não haja solicitação para tanto, ao constatar-se, em qualquer tipo de verificação ou fiscalização, o incumprimento das obrigações tributárias de um contribuinte. Ou seja, as autoridades competentes dos Estados Contratantes transmitirão mutuamente informações de maneira espontânea, sempre que no

curso de suas atividades chegue a seu conhecimento fatos que possam ser relevantes para a determinação e controle das obrigações tributárias. As autoridades competentes determinarão o tipo de informação que se intercambiará espontaneamente, estabelecendo a forma e o idioma em que realizará a transmissão.

Para o Professor Túlio Rosembuj: “significa o fornecimento de informação relevante a outro Estado, de iniciativa própria, por se considerar de particular interesse deste e que também poderia originar notícias a seu favor”.³

* Informação automática ou de rotina: trata-se de informações rotineiras, que podem referir-se à renda recebida por residentes de cada país proveniente de fontes localizadas no outro, assim como dos impostos retidos sobre essa renda no país da fonte, etc. Deixa-se ao acordo das partes na negociação bilateral a determinação do tipo e classe de informação que se deseja intercambiar em forma habitual ou automática. As autoridades competentes estipularão também a forma, o idioma e os procedimentos que utilizarão para levar a cabo o intercâmbio de referida informação.

Para o Professor Doutor Tulio Rosembuj: “se refere ao tráfico de dados, sem que haja demanda prévia, e de utilidade relevante sobre circulação de categorias de rendas entre o Estado de origem e o de destino” ⁴.

A legalidade do intercâmbio internacional de informações tributárias

Com a definição dos três tipos de solicitação de intercâmbio internacional de informações tributárias, cabe agora a análise dos procedimentos e respectiva legalidade, avaliando-se dois aspectos distintos.

Primeiro, deverá ser analisada a necessidade global do intercâmbio internacional de informações tributárias, visando a melhor comunicação entre os Estados para prevenir a evasão fiscal.

Segundo, há que se estudar a legalidade e o procedimento do intercâmbio internacional de informações tributárias, verificando se este não viola os direitos fundamentais da pessoa do contribuinte, em específico o sigilo fiscal, o segredo, a intimidade e a proteção de dados.

O principal objetivo do artigo 26 do Modelo de Convênio da OCDE, sobre a troca internacional de informações tributárias, tem como principal objetivo prevenir a evasão fiscal, exaltando a importância da informação.

É evidente que este objetivo, presente desde o primeiro modelo de convênio da OCDE em 1963, é hoje ainda mais necessário, tendo em vista a globalização, a abertura das fronteiras nas comunidades entre países, enfim, com a liberdade de movimento de capitais provenientes da globalização em geral.

Para a correta aplicação da legislação tributária, a Fazenda Pública dispõe de informações obrigatoriamente prestadas pelos contribuintes e por terceiros ou tomadas mediante diligências de fiscalização.

Em razão do sigilo fiscal, não pode a Fazenda Pública e seus funcionários divulgar dados sobre a situação financeira, econômica ou sobre negócios dos sujeitos passivos ou de terceiros na relação jurídica tributária, exceto nos casos previstos em lei.

De acordo com o artigo 26 do modelo de convênio da OCDE, que prevê o intercâmbio internacional de informações tributárias, o dever de cada Estado contratante em prestar as informações comporta limites em razão dos tributos, da competência e da matéria. Ou seja, as informações não podem ser prestadas quanto a tributos não compreendidos na convenção.

Os Estados contratantes não são obrigados a fornecer informações que não possam ser veiculadas com base em sua própria legislação e não podem fornecer informações que revelem sigilo, secreto comercial, industrial, profissional, processo comercial ou industrial, ou que contrariem a ordem pública.

Neste sentido, segundo José Manuela Calderón Carrero: “o intercâmbio de informação fiscal entre Administrações Tributárias de distintos Estados, o certo é que estes Estados tenham lugar, mas não contempla ou guarda nenhuma garantia no sentido indicado; não obstante, merece destaque que o citado preceito, a nosso juízo, não pretende regular de forma absoluta estes intercâmbios, senão tão só fixar um marco global compreensivo da regra do segredo tributário e de suas exceções; assim, seriam outras disposições específicas as que haveriam de estabelecer as condições particulares para que possa ter lugar o intercâmbio de informação entre os Estados, já que na ausência destes resulta, a nosso juízo, improcedente que estas cessões de informações possam ter lugar” 5.

No Brasil, o artigo 26 dos convênios firmados, que versa sobre o intercâmbio de informações tributárias internacional, não é inconstitucional, sendo o entendimento de que pode haver transferência do sigilo fiscal pelo interesse público de prevenir a evasão fiscal. Também haverá interesse da justiça e interesse social, sempre observando os limites estabelecidos na lei e nas restrições estabelecidas no artigo de intercâmbio de informações.

Em outro ponto relevante, há que se observar todos os trâmites para que o processo de intercâmbio de informações tributárias siga rigorosamente a Constituição, em específico o capítulo dos direitos fundamentais da pessoa, as leis internas e o regramentos, e, desta maneira, atenda o objetivo do intercâmbio internacional de informações tributárias sem ferir os direitos fundamentais da pessoa, em especial da quebra de sigilo fiscal.

Na parte técnica, da aprovação dos convênios firmados, como já visto, não há dúvida que o artigo 26 é constitucional, tendo em vista a aprovação de seu texto por parte do Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo, bem como a finalidade internacional específica do referido artigo não ferirem a Constituição Federal.

A análise que deve ser feita agora diz respeito aos procedimentos corretos para que sua aplicação não seja ilegal.

Os métodos de solicitação e a maneira que esta solicitação é recebida e colocada em prática são as chaves para determinar se o procedimento é legal e não fere os direitos fundamentais da pessoa.

No Brasil, os tratados internacionais são recebidos, por Decreto Legislativo, em grau de hierarquia abaixo da Constituição, especificamente, embora haja discussão em contrário, os tratados internacionais são recebidos em grau de paridade à Lei Complementar.

Ademais, as convenções internacionais para evitar a dupla imposição tributária internacional devem ter, em cada Estado contratante, uma lei que regulamente o assunto, com regras internas específicas para que estes convênios sejam aplicáveis nos Estados Contratantes e atinjam os seus objetivos. Não é necessária uma lei para cada convênio firmado pelo Estado, mas sim uma lei que preveja a aplicação dos convênios para evitar a dupla tributação internacional e prevenir a evasão fiscal, já que estes convênios são recebidos como regra geral, faltando assim a regra específica de aplicação. No Brasil, não há lei que regulamente os convênios já firmados.

No Brasil, após a entrada em vigor, a Convenção é regulamentada por Portaria do Ministério da Fazenda, mas estas portarias apenas estabelecem alíquotas e isenções, as portarias sempre visam evitar a dupla tributação. Não há, atualmente, nenhuma portaria ou lei que estabeleça o procedimento para o intercâmbio de informações internacionais tributárias. Destaca-se que a regulamentação dos Convênios por meio de Portaria do Ministério da Fazenda também é discutível, porém, não é objeto do presente estudo.

Dos três métodos de solicitação de informação, somente a informação por petição ou específica e a informação espontânea ou voluntária, desde que praticada com a observação de várias particularidades e, conseqüentemente, sem quebrar o sigilo de maneira indevida, não atentam contra os direitos fundamentais da pessoa.

Depois da análise detalhada destes métodos de solicitação, ficará mais fácil comprovar que o outro método de informação automática ou de rotina fere o sigilo fiscal e outros direitos fundamentais da pessoa.

No primeiro método, a informação por petição ou específica pressupõe um delito concreto, ou seja, o Estado solicitante tem fatos e suspeitas de ilícito tributário referente a algum contribuinte e a algum tributo em específico.

Os motivos deste método possibilitam o atendimento do intercâmbio de informações visando evitar a evasão fiscal sem ferir os direitos fundamentais da pessoa, especificamente, o sigilo fiscal e a intimidade. Mas, para isto, também são necessários que os trâmites obedeçam alguns requisitos.

O Estado solicitante usa de sua máquina administrativa ou judiciária para comprovar estes fatos, por demanda administrativa ou judiciária. Somente depois de esgotados todos os recursos possíveis, este Estado solicita a informação ao Estado solicitado, informação esta sobre um fato e um tributo em concreto, comprovando que já se esgotaram todas as formas de averiguá-los no País solicitante.

Nesta solicitação de informação por petição ou específica, o Estado solicitante deverá comprovar que se esgotaram todas suas fontes para obter esta informação. Desta maneira, o contribuinte, sujeito passivo, pode, em tese, se defender, respeitados o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

A informação por petição ou específica pode ser solicitada pela Administração Tributária do Estado contratante solicitante ou pelo Poder Judiciário, sendo que a solicitação feita pelo Poder Judiciário tem, em tese, mais credibilidade, por ser este poder dotado da imparcialidade.

Em se tratando da solicitação feita pela Administração Tributária, somente mediante processo administrativo, chamado pelo Professor Doutor Túlio Rosembuj de ablação, que: “é um procedimento autoritário essencialmente discricional e, portanto, estabelece um conjunto de deveres positivos da potestade pública que garantem o direito essencial de defesa do particular” 6.

Neste caso, há que se observar três pontos:

“Em primeiro lugar, a utilização da notícia para uma finalidade distinta daquela que resulta da prestação obrigatória e, isto, ainda que se refira ao interesse fiscal afetado do outro Estado.

Em segundo lugar, a veracidade e exatidão da informação e a faculdade de correção de erros.

Em terceiro lugar, o acesso processual desde o próprio instante da elaboração do bem de informação. A participação do particular no procedimento de ablação.” 7

A recepção desta solicitação pelo Estado solicitado também deve seguir algumas particularidades, mais simples, mas fundamentais para a regularidade e legalidade desde ato.

Depois de ser recebida pelo Estado solicitado, a solicitação de informação por petição ou específica deve passar pelo órgão do Poder Judiciário, para que seja feita a análise da legalidade de tal solicitação.

Esta análise é necessária, já que o Poder Judiciário é o único órgão do Estado dotado de imparcialidade e competente para julgar a legalidade ou ilegalidade de determinados atos.

Assim, há que se verificar se o Estado solicitante exerceu todos seus recursos para investigação da informação, comprovando que suas fontes se esgotaram. Neste processo, também há que se verificar o respeito ao devido processo legal, a ampla defesa e ao contraditório, e se o tributo objeto da solicitação faz parte do convênio firmado entre os Estados contratantes.

Não se pode olvidar, ainda, que as autoridades judiciais contam com mecanismos próprios e específicos para obter dados em poder de autoridades estrangeiras; dentre estes se destacam os instrumentos de cooperação judicial internacional, como, por exemplo, na Europa o Convênio Europeu de Assistência Judicial em matéria penal, de 20 de abril de 1959, aplicável aos delitos fiscais em virtude do protocolo de 17 de março de 1978 8.

A doutrina internacional também tem se mostrado a favor do emprego destas normas de cooperação judicial internacional em lugar do procedimento de intercâmbio de informação (vid.: Mul-der, p. 489; Pagan, p. 467; y Wisselink, p. 115). O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE parece compartilhar esta concepção, ainda que sua posição não resulta tão categórica como a expressada pelos citados autores (OCDE 1994, par. 41) 9.

Feito isto, a análise final diz respeito à legislação interna, onde será verificado se o objeto da solicitação é passível de ensejar a quebra do sigilo fiscal.

Seguindo estas observações, o principal objetivo do artigo 26, intercâmbio internacional de informação, será cumprido de maneira legal, respeitados todos os direitos fundamentais da pessoa. Ou seja, desta maneira o interesse dos Estados contratantes será atendido sem ferir os direitos da pessoa e de maneira definitiva.

O Estado solicitante, em caso de perigo de dano irreparável ou de difícil reparação, pode ingressar com medida cautelar em seu Estado e, posteriormente, proceder às medidas jurídicas internacionais para o cumprimento da sentença.

Havendo este equilíbrio, haverá como suprir a necessidade do intercâmbio de informações tributárias sem ferir os direitos fundamentais da pessoa, ou seja, desta maneira é possível atender o interesse das partes sem prevalecer ou prejudicar indevidamente e ilegalmente qualquer uma delas.

Em caso de abuso de autoridade administrativa, do Estado solicitante ou do Estado solicitado, as garantias para o prejudicado seriam o direito de defesa essencial ou impetrar habeas data, eis que na coleta e armazenamento indiscriminado de dados atinentes a uma pessoa, à revelia dela e sem controle de sua parte, não há como deixar de haver uma invasão da privacidade.

Enfim, para que a Informação por petição ou Específica seja legal, alguns requisitos devem ser observados:

1. O Estado solicitante deve demandar o contribuinte até esgotar todos os recursos possíveis para obter a informação, garantindo ao contribuinte a sua ampla defesa, o devido processo

legal e o contraditório;

2. A informação solicitada deve ser sobre um fato e um tributo em concreto e previsto na convenção;

3. A solicitação de informação por petição ou específica deve passar pelo departamento responsável do Poder Judiciário, para que seja feita a análise da legalidade da solicitação, equiparando esta solicitação a uma carta rogatória;

4. A análise final diz respeito à legislação interna do país solicitado, onde será verificado se o objeto da solicitação também é passível de quebra de sigilo fiscal no país solicitado.

Quanto à informação espontânea ou voluntária, aquela em que um Estado envia a informação para outro Estado, sem solicitação deste e nos moldes da convenção, é necessário que o Estado informante tenha realizado todos os seus métodos de investigação sobre esta pessoa, ou seja, o Estado que envia a informação deve ter demandado o contribuinte, submetido-o a todos os procedimentos de comprovação e investigação e, além disso, ter conseguido, de maneira legal e consoante sua legislação interna, a quebra do sigilo fiscal do contribuinte.

No caso de ficar comprovado ou haver indícios que este contribuinte cometeu ilícito fiscal no Estado informante e no outro Estado, ou só neste último, está autorizado o Estado investigador e informante, de maneira espontânea, a enviar estas informações para o outro Estado prejudicado.

Em se tratando da informação automática ou de rotina, esta fere o sigilo fiscal e o direito à intimidade da pessoa, pois sua solicitação é feita sem uma base jurídica viável e confiável.

Esta solicitação é feita sem fundamento algum para que se proceda à quebra do sigilo fiscal e da intimidade do contribuinte. Neste tipo de solicitação o Estado solicitante não comprova a existência de fato plausível de investigação, tampouco comprova que se esgotaram todos os meios de investigação.

A quebra do sigilo fiscal e da intimidade pessoal engloba vários fatores, fatos e informações que a fundamentam e que garantem a legalidade deste, sem que a pessoa sofra qualquer tipo de abuso ou arbitrariedade.

Conclusão

O intercâmbio internacional de informações tributárias é fundamental para a boa relação mundial e para garantir o devido cumprimento das obrigações tributárias e, conseqüentemente, a arrecadação fiscal, principalmente na era da globalização, mas todo procedimento que envolve o ser humano deve ser feito com as ressalvas de suas garantias constitucionais, observando sempre os Direitos fundamentais do indivíduo bem como todos os procedimentos particulares de cada solicitação, os quais são fundamentais para a avaliação da legalidade da solicitação da informação.

O que se defende aqui vai além da legalidade ou não de determinada solicitação de intercâmbio, fatores chaves, mas também é imprescindível a existência de regras para o cumprimento desta solicitação, regras específicas que regulamentem o cumprimento dos

tratados internacionais, especificamente, os convênios internacionais para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.

É evidente a necessidade do bem da informação e do intercâmbio internacional de informação tributária, desde que a prática legal dos métodos não viole os direitos fundamentais da pessoa. Somente assim, o artigo 26 do modelo de convênio da OCDE para evitar a dupla imposição e prevenir a evasão fiscal cumprirá o seu principal objetivo, sem cometer qualquer abuso contra a pessoa do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Bibliografia

Acquaviva, Marcus Cláudio, Instituições Políticas, São Paulo, Atlas, 1982, pp. 18 e 153-154;

Maluf, Sahid, Teoria Geral do Estado, São Paulo, Sugestões Literárias, 10ª ed., 1980.

Salveti Netto, Pedro, Curso de Teoria do Estado, São Paulo, Saraiva, 4ª ed., 1981.

Elementos de Teoria Geral do Estado, SP: Saraiva, 23ª edição, 2002.

Direito do Estado Federado ante a Globalização Econômica, artigo publicado no site Jus Navigandi, disponível:

<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2243>>

Una Visión General del Comercio Internacional, Estudios Económicos nº 23 do CENER

In Pesquisa Adenauer nº 13, 1998

Carrillo Salcedo, Juan Antonio - Soberanía del Estado y el Derecho Internacional, Madrid: Editora Tecnos.

G. PECES-BARBA, El Tribunal Constitucional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981

ARIOSI, Mariângela de F. A Problemática da Internalização dos Tratados Internacionais no Brasil: uma Ênfase sobre os Tratados Trabalhistas de Origem da OIT e do MERCOSUL.

Cf. Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição

Direito Civil Brasileiro, 3º volume, 14º ed. 2000

Rosembuj, Tulio – Intercâmbio Internacional de informação tributária – (UB ; 79)

Bautista, Rafael Velázquez – Protección Jurídica de Datos Personales Automatizados – Editora Coles, 1993

Calderón Carrero, José Manuel – Intercambio de Información y fraude fiscal internacional – (Centro de Estudios Financieros; 79, Madrid, 2000)

Rodríguez-Cano, Rodrigo Bercovitz, Derecho de la Persona, Editorial Montecorvo, Madrid, 1979.

Lete del Rio, José Manuel – Derecho de la Persona, Tecnos, Madrid.

Xavier, Alberto - Direito tributário internacional do Brasil, Editora Forense – Rio de Janeiro – 5ª edição – 1998

Velazquez Bautista, Rafael – Protección jurídica de datos personales automatizados, Colex, Madrid 1993.

Serrano Antón, Fernando (Coordinador) – Fiscalidad Internacional, Ediciones Estudios Financieros.

Cordón Ezquerro, Teodoro (Dirección) – Manual de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición (Escuela de la Hacienda Pública)

Calderón Carrero, José Manuel – La doble imposición Internacional en los convenios de doble imposición y la Unión Europea, Arazandi Editorial, Madrid 1997

Calderón Carrero, José Manuel – La doble imposición Internacional y los metodos para su eliminación, Monografía, Ciencias Juridicas, Madrid 1997

Maroto Saez, Amelia – Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Doc. 22/05

Serrano Antón, Fernando – La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y prevenir la evasión. Interpretación y novedades de la versión 2000: La eliminación del artículo 14 sobre tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal de los partner ships – Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Doc. 05/02.

_____. <http://www.camara.gov.br>, 21/06/2006.

_____. <http://www.senado.gov.br>, 21/06/2006.

_____. <http://www.stj.gov.br>, 15/06/2006.

_____. <http://www.trt02.gov.br>, 15/06/2006.

_____. <http://www1.jus.com.br>

_____. <http://www.aeat.es>

_____. <http://es.wikipedia.org>

* Especialista em Direito Tributário e Direito Tributário Internacional, ambos pela Universidade de Barcelona – Espanha.

Disponível em: <http://www.datavenia.net/>