

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO INTERNACIONAL PÚBLICO E PRIVADO E  
DIREITO DA INTEGRAÇÃO

MARILENE BONZANINI

**TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA –  
INTERNALIZAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E ALCANCE: Aspectos  
controvertidos.**

MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO

PORTO ALEGRE

2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO E PRIVADO E  
DIREITO DA INTEGRAÇÃO

MARILENE BONZANINI

**TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA –  
INTERNALIZAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E ALCANCE: Aspectos  
controvertidos.**

Monografia apresentada à coordenação do Curso de Especialização em Direito Internacional Público e Privado e Direito da Integração (10ª edição) da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como exigência parcial para obtenção de grau de especialista, sob a orientação do Professor Guilherme Pederneiras Jaeger e co-orientação da Professora Cláudia Lima Marques.

PORTO ALEGRE

2014

**TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA –  
INTERNALIZAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E ALCANCE: Aspectos  
controvertidos.**

Monografia aprovada para a obtenção do título de Especialista no Programa de Pós-Graduação em Direito – Especialização em Direito Internacional Público e Privado e Direito da Integração, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Porto Alegre (RS), 30 de julho de 2014.

---

Prof. Guilherme Pederneiras Jaeger

---

Prof.<sup>a</sup> Cláudia Lima Marques

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	06
1. OS TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	08
1.1. Considerações gerais .....	08
1.2. Tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a bitributação.....	12
1.2.1. Âmbito de aplicação e alcance dos tratados internacionais.....	15
1.2.2. Interpretação dos Tratados e os problemas decorrentes da qualificação diversa pelos Estados firmatários. ....	18
1.3. Monismo e Dualismo - Inserção dos tratados no direito interno segundo as teorias informadoras.....	20
2. RECEPÇÃO DOS TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELA ORDEM INTERNA E POSIÇÃO HIERÁRQUICA NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO.....	22
2.1. O procedimento de recepção do tratado no ordenamento interno.....	22
2.2. Posição hierárquica dos tratados internacionais no direito positivo brasileiro.	24
2.3. Os conflitos advindos da recepção.....	26
2.4. Critérios de solução dos conflitos advindos da recepção.....	26
2.4.1. O critério do artigo 98 do Código Tributário Nacional.....	31
2.5. A posição da jurisprudência brasileira.....	34
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	44

## RESUMO

O presente trabalho objetiva enfatizar a importância dos tratados internacionais em matéria tributária para o incremento do desenvolvimento econômico do país, assim como a necessidade de harmonização legislativa e de interpretação entre os tratados e o direito interno. Elenca os posicionamentos da doutrina e jurisprudência, desde a recepção e vigência dessas convenções internacionais, possíveis conflitos com o direito interno, como também sobre o alcance e limites de aplicação. Examina tratados destinados a evitar a dupla ou pluritributação diretamente, como também os que, dispendo de outras matérias, afetam o posicionamento fiscal dos contratantes, em razão da previsão de regimes de não-discriminação, de igualdade de tratamento, ou mesmo de aplicação da cláusula da nação mais favorecida, típicos de acordos regionais ou gerais.

**Palavras-chaves:** Tratados internacionais em matéria tributária, dupla tributação, conflitos de leis, acordos de bitributação, não-discriminação, soberania.

## **ABSTRACT**

This paper aims to emphasize the importance of international treaties regarding taxation to increase the country's economic development, as for the need of legislative harmonization and interpretation of the international treaties and domestic laws. This article also enumerates the positions of the doctrine and case-law from reception and effectiveness of these international conventions and possible conflicts with domestic laws, as well as the scope and limits of its application. In addition to those subjects, this paper examines treaties on the avoidance of double or multi taxation directly, as well as those who, having other matters affecting the tax position of the contractors, due to the prediction of non-discrimination schemes, equal treatment, or even the application of the clause of most-favored-nation, typically used in regional and general agreements.

**Key-words:** International treaties on tax matters, double taxation, conflicts of laws, double taxation agreements, non-discrimination, and sovereignty.

## INTRODUÇÃO

No mundo atual, na seqüência de um movimento onde o isolamento além de impossível é inconveniente, os Estados viram-se na contingência de ampliação e adequação de suas relações internacionais, o que se deu principalmente a partir do século XX.

A necessidade de desenvolvimento econômico, a expansão do comércio e a busca de investimentos incrementaram a assinatura de tratados internacionais, sendo que Constituições Nacionais e tratados, não raras vezes, regulam domínios comuns, gerando inúmeros questionamentos a nível do direito interno, pela doutrina e jurisprudência, desde a recepção e vigência dessas convenções, e seu relacionamento com o direito interno, como, na seqüência, sobre os limites de aplicação.

Esses questionamentos se ampliam ainda mais nos casos de tratados internacionais envolvendo matéria tributária, sejam os que se destinam a evitar a dupla ou pluritributação diretamente, seja aqueles que ainda que disponham sobre outras matérias, também indiretamente afetam o posicionamento fiscal dos contratantes, mormente em razão da previsão de regimes de não-discriminação, de igualdade de tratamento, ou mesmo de aplicação da cláusula da nação mais favorecida, típicos de acordos regionais ou gerais.

As hipóteses de dupla ou bitributação provocam, certamente, prejuízos ao desenvolvimento econômico e aos investimentos internacionais. Conquanto inexistente princípio internacionalmente aceito que veda a prática, não há dúvidas que a prática deve ser evitada e combatida, motivo que move os Estados, na busca de fomentar investimentos estrangeiros, à assinatura de acordos buscando reduzir os efeitos negativos da tributação sobre determinadas operações de mercadorias, capitais e pessoas, por vezes concedendo inclusive isenções.

Segundo Heleno Taveira Torres<sup>1</sup>:

As convenções internacionais em matéria tributária são veículos introdutórios de normas que se apresentam com textos normativos voltados a integrar os ordenamentos internos dos signatários naquilo

---

<sup>1</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Brasileiro*. In **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 86, p.35

que forem incompletos, diversos ou contraditórios, mediante um conjunto de regras destinadas ao tratamento da renda e do capital transnacional, bem como dos tributos sobre estes incidentes, nas relações que envolvem residentes de um e de outro Estado contratante, por uma funcional limitação ao sistema tributário (interno) de cada um deles, com a finalidade de harmonizar este relacionamento, evitando indesejáveis “concursos de pretensões impositivas”, com critérios para evitar, reduzir ou eliminar a formação destes, prevenir o combate à evasão e elusão tributária internacional, impedir a discriminação e garantir maior segurança jurídica aos contribuintes, pela certeza do direito aplicável.

Essas observações introdutórias objetivam situar a matéria deste estudo, relatando os primeiros contornos necessários ao entendimento da importância do tema e da necessidade de harmonização de entendimentos com vistas ao aprimoramento das relações de modo a conferir maior estabilidade, segurança e credibilidade.

Este trabalho está dividido em dois capítulos. O primeiro capítulo traz considerações gerais sobre os tratados internacionais em matéria tributária, referindo as teorias informadoras e destaca a existência de tratados específicos para evitar a dupla ou pluritributação, assim como tratados com objetivos primários outros, de integração ou gerais, mas que afetam matéria tributária. Aborda também o princípio da não-discriminação e sua aplicação na área tributária. O segundo capítulo tem como foco o procedimento de recepção dos tratados no direito interno, a posição hierárquica dos tratados e os possíveis conflitos com as leis e os mecanismos de resolução apontados pela doutrina, bem como o posicionamento da jurisprudência.

# 1. OS TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

## 1.1. Considerações gerais

O desenvolvimento das relações internacionais e a interdependência cada vez maior entre os estados soberanos<sup>2</sup> têm feito com que os tratados se multipliquem, ao mesmo tempo em que o fenômeno da globalização, aproximando pessoas, bens e idéias no tempo e no espaço, promovendo uma nova organização geopolítica, vem mitigando o conceito de soberania ilimitada de Jean Bodin, quebrando-se o próprio paradigma da territorialidade.

No dizer de Betina Grupenmacher<sup>3</sup>:

Diante da proliferação dos tratados e convenções internacionais no mundo, o princípio da territorialidade passou a ser insuficiente como critério para solucionar conflitos quanto à aplicação da lei tributária, no que se refere às questões internacionais, fazendo-se necessário o acatamento da extraterritorialidade.

A transnacionalização das relações internacionais está a exigir uma atualização do princípio da territorialidade. Integramos, hoje, um universo em que as relações internacionais tornam as fronteiras estatais mais permeáveis.

Dentro de uma perspectiva de extraterritorialidade da competência dos Estados, passam estes a considerar produzido dentro dele ato ou fato praticado total ou parcialmente no exterior, submetendo-os ao exercício de sua competência.

Esse avançar das relações comerciais e a chamada “desterritorialização”<sup>4</sup> trazem consigo o fenômeno da dupla ou múltipla<sup>5</sup> tributação, que possui como

---

<sup>2</sup> Soberania, segundo Celso Ribeiro Bastos, “é o atributo que se confere ao poder do Estado em virtude de ser ele juridicamente ilimitado. Um Estado não deve obediência jurídica a nenhum outro Estado. Isso o coloca, pois, numa posição de coordenação com os demais integrantes da cena internacional e de superioridade dentro do seu próprio território, daí ser possível dizer da soberania que é um poder que não encontra nenhum outro acima dela na arena internacional e nenhum outro que lhe esteja nem mesmo em igual nível na ordem jurídica.” BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 12 ed. São Paulo; Saraiva, 1990, p. 248.

<sup>3</sup> GRUPENMACHER, Betina. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 139

<sup>4</sup> MEIRA, José de Castro. A globalização e os tratados e convenções internacionais. In: Mussi, Jorge; SALOMÃO, Luís Felipe; MAIA FILHO, Napoleão Nunes (Org.) **Estudos Jurídicos em homenagem ao Ministro Cesar Asfor Rocha**. Ribeirão Preto: Migalhas, 2012, v. 2, p. 219-234

<sup>5</sup> TORRES, Heleno Taveira. Dupla (Múltipla) Tributação Internacional. Rendas de Empresas: “Dupla Tributação Jurídica Internacional” e “Dupla Tributação Econômica Internacional”. In **Revista de Direito Tributário** n. 65, Malheiros, 1994. p 67-95

causa, no mais das vezes, a diversidade dos princípios de conexão adotados pelos Estados em relação aos fatos geradores dotados de elemento de estraneidade, seja com relação às pessoas envolvidas, seja face ao lugar da fonte de produção da renda ou do benefício do contribuinte, além de outros fatores atinentes a critérios de qualificação de rendas.

Conquanto legítima a atuação dos Estados, dotados de soberania fiscal, doutrina e jurisprudência têm entendido pelo caráter nocivo da bitributação, como acentua Heleno Torres, devendo ser combatida ou ao menos minimizada a fim de que não seja dificultado o fluxo de investimentos, o incremento do comércio internacional, com a adoção de políticas fiscais transparentes.

A solução que tem sido preconizada tem se dado através da assinatura de tratados e convenções bilaterais, muitas vezes com objetivo específico de eliminação da bitributação, como também por concertos plurilaterais, como a criação de blocos econômicos.

Os tratados internacionais em matéria tributária são acordos formais entre Estados soberanos através dos quais são introduzidas normas que objetivam tratar das questões tributárias de modo específico, limitando o sistema tributário interno de cada Estado a fim de trazer harmonia ao relacionamento jurídico encetado. O objetivo, obviamente, é evitar *indesejáveis concursos de pretensões punitivas*, pelo que são criados critérios com o fito de evitar, reduzir ou eliminar a dupla ou múltipla incidência, ao mesmo tempo em que se combate a evasão e elisão tributária internacional, impedindo a discriminação e principalmente garantindo maior segurança jurídica aos contribuintes, pela certeza do direito aplicável.<sup>6</sup>

Obviamente, os Estados, ao firmarem tratados internacionais em matéria tributária, também têm em vista políticas de favorecimento comercial e incremento aos investimentos, circunstâncias que são geradas a partir da eliminação das ditas sobrecargas tributárias, o que fazem não com o objetivo de abrir mão de sua soberania fiscal, mas sim de harmonização de tratamento e atendimento de outros interesses.

Importante destacar que não existe uma norma de direito, interno ou internacional, que constitua empecilho à dupla ou múltipla tributação internacional, até por que os Estados não reconhecem qualquer limitação ao seu direito fiscal de

---

<sup>6</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratados e Convenções...*p. 35

tributação ou soberania fiscal, como bem observa Heleno Taveira Tôrres, citando doutrina estrangeira<sup>7</sup>, possuindo cada um deles um sistema tributário dotado de autonomia técnica e com exclusividade de aplicação.

Observa-se que há tratados internacionais específicos sobre matéria tributária e outros que, embora versando essencialmente sobre outra matéria, contemplam disposições tributárias, acidental ou acessoriamente, como afirma Xavier<sup>8</sup>.

Schoueri<sup>9</sup> fala e distingue tratados internacionais *que afetam* matéria tributária e os tratados internacionais *em* matéria tributária, citando, quanto aos primeiros, o exemplo do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), que abole discriminação nas relações comerciais mediante a extensão generalizada da cláusula da nação mais favorecida. Além desses, podem ser citados também o Tratado de Roma, o MERCOSUL e o Nafta<sup>10</sup> que enunciam a previsão de incidência de princípios de não-discriminação, de igualdade de tratamento ou eliminação de tributações sobre importação ou exportação de produtos.

Heleno Tôrres<sup>11</sup> também enuncia que os acordos para evitar a dupla tributação internacional não seriam os únicos sobre a matéria, sinalando, exemplificadamente, para a existência de vários outros, tais como aqueles firmados para evitar a dupla tributação em sentido específico, como é o caso das empresas de transporte marítimo e aéreo, os acordos de comércio, que referem a incidência de regimes de não-discriminação, de igualdade de tratamento ou eliminação de tributação sobre a importação ou exportação de produtos; acordos genéricos sobre tráfego internacional, ao prever o livre trânsito de aeronaves, transportes terrestres ou navios, sem o pagamento de tributos; os que prevêem imunidades e privilégios diplomáticos e, ainda, os que tratam de cooperação técnica ou científica. Todos esses, conquanto versem sobre matéria própria, contêm disposições de natureza tributária como condição para o implemento do quanto se identifica como seu objeto principal, geralmente concessão de benefícios fiscais típicos.

---

<sup>7</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Dupla (Múltipla) Tributação Internacional. Renda de Empresas: "Dupla Tributação Jurídica Internacional" e "Dupla tributação econômica internacional". In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994. n. 65, p. 72-73

<sup>8</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 87

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções internacionais sobre tributação. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética. N. 17, 2003, p. 23

<sup>10</sup> PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. In: **Revista DIREITO GV**. São Paulo, 4, p.140

<sup>11</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Tratados e Convenções...p. 34-35

Também relevante acentuar que, além dos dispositivos específicos dos tratados para evitar a bitributação, o modelo OCDE consagra no artigo 24<sup>12</sup> o chamado princípio da não-discriminação, preconizado como princípio autônomo em relação à Convenção, tanto que reproduzido em outras convenções de conteúdo geral, tratando-se de preceito vinculante aos Estados que o contemplam, impondo tratamento fiscal equivalente a nacionais e não-nacionais.<sup>13</sup>

Na mesma linha, ressaltado como marco da aceitação no direito brasileiro do princípio internacional da não-discriminação, como já destacado acima, aquele que possui, no dizer de Heleno Tôrres, o exemplo de maior eficácia, que é o consta do artigo III do “Acordo GATT/47<sup>14</sup>, tanto que deu origem a entendimentos sumulados:

*Súmula n. 575/STF: “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional”.*

---

<sup>12</sup> **Artigo 24.º Não discriminação**

1. Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.

2. Os apátridas residentes de um Estado não ficarão sujeitos num Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência.

3. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas actividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado contratante a conceder aos residentes do outro Estado contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

4. Salvo se for aplicável o disposto no n.º 1 do Artigo 9.º, no n.º 6 do Artigo 11.º ou no n.º 4 do Artigo 12.º, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado. De igual modo, quaisquer dívidas de uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para o efeito de determinar o património tributável dessa empresa, nas mesmas condições como se fossem contraídas para com um residente do primeiro Estado mencionado.

5. As empresas de um Estado contratante cujo capital, total ou parcialmente, directa ou indirectamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

6. Não obstante o disposto no Artigo 2.º, as disposições deste Artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

<sup>13</sup> TORRES, Heleno Taveira.. Princípio da Não-Discriminação no direito tributário brasileiro. In; Interesse Público. N.17, 2003. p.135-143

<sup>14</sup> TORRES, ... op. Cit. p. 143

Súmula n. 20/STJ: "A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional".

Súmula n. 71/STJ: "O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM".

Além disso, no dizer do Ministro Mauro Campbell Marques "a cláusula de **"Obrigação de Tratamento Nacional"** (artigo III do GATT 1994), ao lado da cláusula de **"Tratamento da Nação Mais Favorecida"** (artigo I do GATT 1994 e art. 8º, "d" do Tratado de Assunção) é uma das formas de concretização do "Princípio da não-discriminação."<sup>15</sup>

E o princípio, no dizer do Ministro, deve ser tido como pedra angular de todo e qualquer sistema multilateral de comércio exterior, dando-lhe justiça e previsibilidade. E consiste em não tratar de maneira menos favorável quaisquer produtos em relação a todos os produtos "similares", independentemente de sua origem ou se eles são importados ou produzidos localmente.

Elenca-se, por fim, o disposto no artigo 7º, do Tratado de Assunção<sup>16</sup>, que, de uma forma incipiente, conduz ao entendimento de vedação ao tratamento discriminatório, ao tempo que a expressão *mesmo tratamento* possa conduzir ao uma rele preocupação com preservação formal de condições de igualdade.<sup>17</sup>

## 1.2. Tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a bitributação

A bitributação internacional, como já visto, ocorre quando titulares de soberania tributária (ao menos dois), independentes entre si, submetem o mesmo contribuinte a um imposto da mesma espécie, por idêntico fato gerador.

A dupla tributação, pois, é um fenômeno que ultrapassa as fronteiras territoriais e não há dúvidas sobre consistir um elemento dificultador ao incremento

<sup>15</sup> Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.205.393-RJ. Recorrente: Allied Domecq Brasil Indústria e Comércio Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília-DF, 09 de abril de 2013. Disponível em [HTTP://www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 21 Nov 2013

<sup>16</sup> Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

<sup>17</sup> BRITO FILHO, Washington Juarez de. **O princípio da não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**. São Paulo, 2011, p. 502

das relações de comércio e intercâmbio de capitais, pessoas, bens e serviços.

No direito tributário internacional, evidencia-se a adoção, pelos sistemas tributários dos Estados, dos chamados princípios da fonte (ou da origem, ou territorialidade), da residência, e o da nacionalidade (sendo este último adotado apenas pelos Estados Unidos e pelas Filipinas).<sup>18</sup> E o fenômeno da bitributação ocorre, no mais das vezes, em razão dos elementos de conexão distintos aplicados ou ainda quando um mesmo conceito tem sentido diverso (qualificação), em suma, quando há uma superposição desses princípios, como afirma Cedeño de Barros.<sup>19</sup>

Os casos mais comuns são os decorrentes de conflitos entre o princípio do local da residência e o princípio da origem ou da fonte.

O princípio da residência releva como incidência tributária o local onde os contribuintes nacionais ou estrangeiros residem, independentemente do local onde a renda, produto bem ou serviço tenham sido produzidos<sup>20</sup>.

Pelo princípio ou critério da fonte um governo tributa toda a renda originária de sua jurisdição, seja esta atribuída a residentes ou a não-residentes<sup>21</sup>, ou, ainda, autoriza o Estado a tributar os rendimentos produzidos em seu território (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a sua disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora).

Consabido, no entanto, que também existe um sistema misto de tributação, englobando os princípios da residência e de fonte, dito da universalidade, como também um evoluir de um sistema de tributação de base territorial para um sistema de tributação sobre a base mundial (*world wide income*).

Os tratados bilaterais trazem normas que cerceiam o poder impositivo tributário dos Estados, reconhecendo a um ou a outro o poder de tributar na fonte ou na residência, seguindo os modelos de OECD e da ONU, sempre com o fito de evitar a dupla ou múltipla exação.

Os tratados internacionais firmados pelo Brasil com o fito de evitar a bitributação seguem, em linhas gerais, os princípios estatuídos no modelo de Convenção da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

---

<sup>18</sup> TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O princípio da fonte no direito tributário internacional atual. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. V. 55, p.229

<sup>19</sup> BARROS, José Fernando Cedeño. Monismo e Dualismo. Tratados internacionais e o direito interno brasileiro à luz da jurisprudência do STF. Interpretação do artigo 98 do CTN. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**. V. 1. p. 275, fev/2012

<sup>20</sup> TAVOLARO, op. cit.

<sup>21</sup> HAMAEEKERS, Hubert. The source principle versus the residence principle. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. V. 3. p.164, abril/1993.

Econômico e têm como objetivo o incremento dos fluxos de investimentos, facilitando, além disso, a operação de empresas brasileiras no exterior, também criando um clima de segurança para o investidor estrangeiro, ao mesmo tempo em que buscam assegurar limites de tributação incidentes sobre os rendimentos do capital investido no Brasil. No entanto, alguns dos tratados estabelecem mecanismos fiscais não previstos no modelo da Convenção da OCDE e que privilegiam a posição do Brasil, notadamente em se tratando de dividendos, juros e royalties pagos por fonte brasileira a residente no exterior.<sup>22</sup>

Os métodos adotados nos tratados, segundo Luiz Guilherme Loureiro, permitem, em alguns casos, “a redução ou eliminação do imposto existente no exterior sobre os investimentos que fluem para o Brasil, o que beneficia o investidor e impede a transferência de recursos brasileiros para o país onde o investidor estiver domiciliado”.<sup>23</sup>

Ao lado disso, os tratados permitem a redução do imposto incidente sobre o lucro de empresas brasileiras no país onde operam e também a redução, ou eliminação, do imposto incidente no país da fonte sobre os rendimentos que as filiais de empresas brasileiras transferem para o Brasil. Assim, contribui com uma maior competitividade das empresas brasileiras na concorrência internacional.

O Brasil conta atualmente com trinta tratados bilaterais no que se refere à eliminação da dupla tributação de renda e de capital, além de acordos especiais para evitar a bitributação de empresas de navegação marítima e aérea.

Os tratados ratificados pelo Brasil estão sistematicamente arrolados no *site* da Receita Federal<sup>24</sup>, acompanhados da listagem dos Decretos Legislativos de aprovação pelo Congresso Nacional e dos Decretos ratificadores, além de Portarias que os regulamentam, destacando-se que o Tratado com a Alemanha já foi denunciado por esta e teve seu decreto de aprovação também revogado por decreto, não mais vigorando desde 01 de janeiro de 2006. Então, na atualidade, temos trinta tratados em plena vigência.

---

<sup>22</sup> FARIA, Bianca Castellar de. A Recepção dos Tratados Internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Direito. UFRGS, Porto Alegre: 2006. p. 84

<sup>23</sup> LOUREIRO, Luiz Guilherme de A. V. Os acordos de bitributação do Brasil: o tratamento de lucros, dividendos e ganhos de capital. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 85, n. 726, abril 1996. p. 93

<sup>24</sup> Disponível in <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm> acesso em 25.07.2014

A existência dos tratados internacionais, de outro lado, como leciona Heleno Taveira Tôrres, pode servir como uma hipótese (indevida) de planejamento tributário internacional, propiciando que sujeitos não-residentes nos países signatários busquem a realização de operações mediante a busca do “melhor tratado”, no que a doutrina denomina de *treaty shopping*, ou, ainda, através do *rule shopping*, busca da “melhor regra”, quando os beneficiários almejam deliberadamente ampliar as qualificações mais favoráveis nos atos de aplicação do tratado.<sup>25</sup>

### 1.2.1. Âmbito de aplicação e alcance dos tratados internacionais

A aplicação dos acordos internacionais de pluritributação internacional não se encontra isenta de problemas, sendo que não raras vezes subsistem dúvidas quanto a sua interpretação e a sua aplicabilidade no cotejo com o regramento interno.<sup>26</sup>

A doutrina elenca quatro hipóteses distintas relativamente ao âmbito ou limites de aplicação, que seriam: a) quanto às pessoas; b) quanto aos tributos; c) quanto ao tempo e d) quanto ao território. Flávio Cabral<sup>27</sup> acentua que Xavier acrescenta ainda a análise relativamente às hipóteses de sucessão dos Estados, para o que, assinala, aplicar-se-ia o disposto no artigo 34 da Convenção de Viena de 1978<sup>28</sup>.

Os tratados especificam as pessoas que são abrangidas, a exemplo do que dispõe o artigo 1º do Modelo OCDE e da ONU, que estabelecem o critério da residência de um ou de ambos os Estados contratantes, denotando-se a distinção entre sujeitos contratantes e beneficiários indiretos, que seriam os contribuintes. Destaca-se, aqui, que no tratado firmado com as Filipinas é adotado como elemento de conexão a nacionalidade (critério utilizado também pelos EUA), o que é reputado exceção no universo dos demais acordos internacionais

Relativamente ao âmbito material, tem-se que as convenções devem definir

---

<sup>25</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Convenções Internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital: a abrangência dos tributos incidentes sobre as empresas. In: **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

<sup>26</sup> CABRAL, Flávio Garcia. Interpretação e Aplicação dos Tratados contra a Pluritributação Internacional. Revista Tributária e de Finanças Públicas. V. 105, p. 79, jul/2012.

<sup>27</sup> CABRAL, op. cit.

<sup>28</sup> O artigo dispõe que quando houver desmembramento de Estado em partes menores estas continuam vinculadas aos tratados em vigor na data da sucessão pertinentes ao Estado desmembrado, apenas assim não acontecendo se os Estados acordarem de forma diferente, se os tratados dispuserem de forma diversa, ou, ainda, se os objetivos e regras destes não forem aplicáveis à nova realidade.

os tributos compreendidos pelos tratados, o que pode ser feito genericamente, enunciando natureza e características, com enumeração taxativa ou definição com listagem meramente exemplificativa, como é o critério utilizado pelos Modelos OCDE e ONU.

Quanto a esse ponto tem-se acirrada polêmica no que concerne à possibilidade de os acordos internacionais contra a pluritributação internacional abarcarem tributos municipais, estaduais, ou de outros entes federativos descentralizados.

No Brasil, os doutrinadores dividem-se entre os que acolhem a possibilidade de a União conceder isenções de tributos por meio de tratado internacional ou negam essa possibilidade, tendo em vista o que dispõe o artigo 151, III, da Constituição Federal<sup>29</sup>, no sentido de vedar que a União conceda isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Seria a chamada vedação às *isenções heterônomas*.

Há se atentar, no entanto, que a União, enquanto República Federativa do Brasil, que, segundo o artigo 1º, da Constituição Federal, é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, é o único ente dotado de soberania, sendo pessoa jurídica de direito internacional, condição não sustentada pelos entes federados. Não se confunde também com a União, pessoa jurídica de direito interno (artigo 18, CF), sendo equívoco querer transportar os critérios constitucionais de repartição de competências para o plano das relações interestatais, como leciona Heleno Torres, citando a disciplina de José Souto Maior Borges<sup>30</sup>.

A União, na qualidade de pessoa de direito público internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, in casu, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, salvo as de direitos humanos ou dos princípios ou regras de direito internacional, seja de ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não 'soberanos', seja de ordem externa, quanto ao direito de estados estrangeiros.

As normas constitucionais de 'repartição de competência tributária', e, por corolário, as de 'limitações ao poder de tributar', estão dispostas para a distribuição de competência entre si, o que não impede que os compromissos, em matéria tributária, internacional e

---

<sup>29</sup> Art. 151. É vedado à União: (...) III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

<sup>30</sup> TORRES, Heleno Taveira. Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Brasileiro. In **Revista Dialética de Direito Tributário** 86, p.46-49

soberanamente assumidos pela União, representante da República Federativa do Brasil (quando atende interesses de cunho nacional), derroguem a prescrições constitucionais predispostas para a supressão de possíveis conflitos de competência – justo por não haver aqui qualquer conflito de competência, em vista da soberania.

Carrazza<sup>31</sup>, no entanto, contrapõe-se ao argumento sustentando que a União, conquanto represente a federação quando firma um tratado, não está imune à obediência à Constituição Federal, que conteria vedação expressa, não excepcionada nas exceções previstas nos arts. 155, §2, XII, “e”, e 156, §3º, II, da CF. Assim, nem mesmo o Congresso Nacional poderia referendar isenção heterônoma mediante decreto legislativo, sob pena de usurpação de competências outorgadas constitucionalmente aos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Claudinei Moser<sup>32</sup> sistematiza e agrupa as correntes doutrinárias favoráveis e contrárias à possibilidade de concessão das chamadas isenções heterônomas. Destaca ainda posicionamentos intermediários que entendem pela vedação apenas em se tratando de tributos municipais, mormente pelo fato de o ente federado municipal não deter representação no Congresso Nacional, apenas os Estados, não possuindo ingerência no processo de incorporação de tratados, além de sua fragilizada posição no processo de distribuição de receitas.

Prosseguindo quanto ao âmbito de aplicação dos tratados, tem-se quanto ao âmbito temporal que, via de regra, vigoram por prazo indeterminado, salvante disposições específicas do próprio acordo. Ainda, podem se estender a fatos pretéritos, o que é aceito, conquanto contrarie o disposto no artigo 28 da Convenção de Viena.<sup>33</sup> Desejando o Estado romper a convenção pode se valer das regras previstas no próprio acordo para tanto, firmar uma nova convenção sobre a mesma matéria ou denunciá-la, como previsto na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Por fim, o âmbito territorial ou espacial segue a disciplina do artigo 29 da Convenção de Viena, ou seja, obriga cada uma das partes relativamente a todo o seu território, salvante exceções estabelecidas no próprio tratado. E como território

---

<sup>31</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 591

<sup>32</sup> MOSER, Claudinei. Isenção heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 2005. 209 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica)-Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2005. In: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/handle/2011/2094>, acesso em 10.10.2013

<sup>33</sup> CABRAL, op. Cit. p. 84

entende-se acobertado também o espaço aéreo e as águas territoriais dos Estados signatários.

### **1.2.2. Interpretação dos Tratados e os problemas decorrentes da qualificação diversa pelos Estados firmatários.**

A interpretação das normas veiculadas pelos tratados para evitar a dupla tributação, segundo o modelo OCDE, deve seguir as regras da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados,<sup>34</sup> cujo texto, notadamente nos artigos 31, 32 e 33, consolida princípios gerais internacionalmente aceitos e práticas consuetudinárias<sup>35</sup>. Devem ser observados, pois, os princípios *pacta sunt servanda*, da boa-fé e a norma do artigo 18, que impõe aos Estados signatários a obrigação de não frustrar o objeto e a finalidade dos tratados, no caso, como assinala Alessandra Okuma<sup>36</sup>, evitar a dupla tributação e a evasão fiscal, que deverão ser interpretados e aplicados sempre de forma contextualizada.

Helena Torres<sup>37</sup> sistematiza o conteúdo das regras interpretativas previstas na Convenção de Viena e nas normas do Modelo de Convenção da OCDE, afirmando que em primeiro lugar, deve ser analisada a convenção no seu sentido textual ordinário, observando os enunciados nela previstos, relevando a boa-fé e atentando ao princípio *pacta sunt servanda*; na sequência, analisa-se o contexto e, por fim, caso ainda não se tenha alcançado o sentido das normas convencionais, aplica-se o reenvio interpretativo ao direito interno dos Estados, dispositivo conhecido como *general renvoi clause* ou *lex fori clause*.

O reenvio interpretativo ao direito interno no caso somente se justifica se expressamente previsto, ou ainda, se nenhuma outra forma interpretativa, do contexto ou dos meios suplementares, se mostrar hábil a indicar o alcance da norma jurídica convencional.

E o reenvio ao direito interno vem precedido de outra polêmica no sentido de definir a qual Estado caberia a aplicação do seu direito doméstico, havendo quem

<sup>34</sup> In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm) acesso em 25.07.2014

<sup>35</sup> OKUMA, Alessandra. A Interpretação dos Tratados para evitar a dupla tributação – TDTS e sua extensão à contribuição social sobre o lucro. In **Revista de Estudos Tributários**, ano XI, n. 67, mai/jun 2009. p. 55

<sup>36</sup> OKUMA, op. Cit. p. 57

<sup>37</sup> TORRES, Helena Taveira. Pluritributação internacional sobre a renda das empresas. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997. p. 420

propugne que caberia ao Estado da fonte, àquele responsável pelos métodos de isenção ou imputação, ou como sustenta Heleno Tôrres, ao Estado que teria prevalência na competência de tributar determinado rendimento<sup>38</sup>. E na sequência, considerando o dinamismo do direito, seguiria a definição do critério temporal da interpretação do direito doméstico, se seria o vigente ao tempo da Convenção ou ao tempo da aplicação.

Por fim, de relevo destacar que, ao lado da possibilidade de a pluritributação resultar, como diz Heleno Tôrres, da “diversidade de interpretações que as autoridades administrativas ou judiciárias dos países envolvidos podem dar ao mesmo conceito jurídico que constitui critério de conexão para o fato nos diferentes ordenamentos”<sup>39</sup>, a qualificação do fato jurídico, seja na aplicação do tratado já firmado, seja quanto à interpretação, havendo dissintonia decorrente da diversidade de posições sobre uma conceituação convencional, pode resultar, como ressalta Flávio Garcia Cabral<sup>40</sup>, na “manutenção do fenômeno pluriimpositivo – que, a rigor, deveria ser combatido pela convenção – ou a ocorrência da dupla não tributação”.

No seu entender, a solução para o problema das qualificações nos tratados sobre a pluriimposição internacional reside não em como aplicá-los, mas sim a quem cabe a aplicação, ou seja, a quem a convenção estaria atribuindo competência qualificatória, possibilidades que também dividem a doutrina.

O Brasil é signatário de poucos tratados internacionais para afastar a dupla tributação. Não obstante, como ressalta Geilson Salomão Leite, nesses poucos “há uma crescente litigiosidade ante a resistência do país em adotar uma interpretação e aplicação desses acordos consoante práticas de normalidade internacional”. Destaca que um dos grandes problemas é a qualificação das normas de delimitação de competência, o que exige que os países signatários adotem uma interpretação que promova de fato a finalidade que é evitar a bitributação. “A maior barreira à uniformização de conceitos internacionais reside nos direitos internos, ante a multiplicidade de atores na comunidade internacional.”<sup>41</sup>

E o doutrinador conclui enfatizando que não pretende sugerir um alinhamento automático à política fiscal internacional hegemônica, ou o abandono de interesses

---

<sup>38</sup> CABRAL, Flávio. Interpretação... p. 86-87

<sup>39</sup> TÔRRES, Heleno. Dupla (Múltipla) ... p.65

<sup>40</sup> CABRAL, Flávio ... p. 89

<sup>41</sup> LEITE, Geilson Salomão. A interpretação dos tratados para eliminar a dupla tributação de renda no direito brasileiro (Lex specialis). O caso dos arts. VII e XXI da Convenção Modelo da OCDE. Revista Tributária das Américas. V. 7, p.98, jan/2013

estratégicos, mais sim que os interesses não se limitem apenas às pretensões arrecadatórias, mas também se alinhem ao respeito aos pactos firmados que devem ser interpretados segundo o que denomina normalidade internacional, parafraseando o pensamento de Paulo Rosenblatt.<sup>42</sup>

### 1.3. Monismo e dualismo - Inserção dos tratados no direito interno segundo as teorias informadoras

Em função do relacionamento que envolve o domínio do direito de mais de um ente estatal soberano, e outro decorrente apenas de uma ordem jurídica, surgiram duas teorias basilares, as quais serão superficialmente enunciadas: a do monismo e a do dualismo jurídicos.

Trata-se de duas correntes doutrinárias que se contrapõem, na tentativa de equacionar a relação entre o direito internacional - que teria como sua principal fonte os tratados internacionais - e o direito interno de cada país.

A primeira delas, adepta do chamado monismo, que tem sua maior expressão em Kelsen, defende, em linhas gerais, que o direito internacional e o direito interno têm origem em uma só e mesma ordem jurídica, baseada em uma norma fundamental que daria origem a ambos; em suma, seriam dois ramos de uma só e mesma ordem jurídica.

Em razão da suposta origem comum (dos tratados e do direito interno), o monismo desdobrou-se em outras duas subcorrentes doutrinárias, em que se dividem autores que defendem a primazia da legislação interna sobre as normas de direito internacional e outros que defendem o oposto, a primazia do ramo internacional do direito.

Luís Eduardo Schoueri<sup>43</sup> refere que prevalece entre os monistas, na atualidade, a subcorrente doutrinária que defende a primazia do direito internacional, na medida em que a prevalência do direito interno (...) *contraria a norma de convivência pacífica entre os povos, abrigada pelo direito internacional*,<sup>44</sup> entendimento que é compartilhado por Emerson Drigo da Silva<sup>45</sup>, para quem *apenas*

---

<sup>42</sup> LEITE, Geilson Salomão. A interpretação... p.98.

<sup>43</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: RT, 1995. p. 91.

<sup>44</sup> Op. Cit. p. 91

<sup>45</sup> SILVA, Emerson Drigo. O RELACIONAMENTO ENTRE TRATADOS INTERNACIONAIS E LEI

*tal entendimento poderia garantir um mínimo de segurança jurídica aos sujeitos de direito internacional, quanto a seus direitos e deveres.*

Para os dualistas, existem duas ordens jurídicas distintas, uma interna e outra externa, ambas independentes entre si, possuindo, além disto, diversos fundamentos de validade. Enquanto a ordem interna obteria sua validade da Constituição, a ordem externa, por sua vez, teria a sua validade estribada em procedimentos típicos da comunidade internacional, quais sejam, nos tratados internacionais.

Assim, afirmam os defensores dessa teoria, que tem sua liderança em Triepel, na Alemanha, e em Anzilotti, na Itália, os tratados internacionais não podem ser exigidos internamente sem que sejam incorporados ao Direito interno, por meio de norma interna, seja por transformação, seja por adoção..

Assim como o monismo, o dualismo desdobrava-se em outras duas vertentes, extremada e moderada, sendo que, na atualidade, impera um posicionamento mais moderado.

## 2. RECEPÇÃO DOS TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELA ORDEM INTERNA E POSIÇÃO HIERÁRQUICA NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO

### 2.1. Procedimento de Recepção dos Tratados no ordenamento interno

No Brasil, o procedimento de incorporação de tratados internacionais é determinado por praxe pátria de Direito Internacional Público. Tais fases correspondem à negociação, assinatura, ratificação, publicação e registro<sup>46</sup>.

A competência para a conclusão de tratados internacionais é do Poder Executivo, já que é ato privativo do Presidente da República, celebrar tratados e atos internacionais, conforme o que prevê o art. 84, VIII, Constituição Federal de 1988 (CF/88)<sup>47</sup>.

O Presidente, então, remete os tratados para apreciação pelo Congresso Nacional, a quem cabe resolver definitivamente sobre sua aprovação, segundo o art. 49, CF/88<sup>48</sup>.

Aprovados os atos internacionais, mediante Decreto legislativo, retornam ao Executivo para ratificação, que é ato discricionário do presidente, pelo qual este confirma a disposição do País em cumprir o tratado, em caráter definitivo. Para o aperfeiçoamento do ato, a fim de iniciar a sua vigência no território nacional, o Presidente deve firmar um Decreto de promulgação, cuja publicação indica a data do início da vigência.<sup>49</sup>

Discute a doutrina desde qual momento as disposições do tratado passariam a ter aplicabilidade, se desde o Decreto Legislativo, desde a ratificação pelo Presidente ou a partir do Decreto Executivo do Presidente da República.<sup>50</sup> O

---

<sup>46</sup> SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. **Introdução ao Direito Internacional Público**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 45-46; ARAÚJO, Nádia de. [Direito Internacional Privado - Teoria e Prática Brasileira](#). 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.145.

<sup>47</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. In: CAHALI, Yussef Said. (org.). **Código Civil, Código de Processo Civil, Código Comercial, Legislação Civil, Processual Civil e Empresarial, Constituição Federal**. 10 ed. São Paulo: RT, 2008, p. 73.

<sup>48</sup> *Ibid.*, p. 60.

<sup>49</sup> SEITENFUS; VENTURA, *op. cit.*, *loc.cit.*; ARAÚJO, *op.cit.*, p. 145-146.

<sup>50</sup> Paulo de Barros Carvalho e Hamilton Dias de Souza, v.g., defendem que é a partir do Decreto Legislativo, uma vez que o Executivo já teria manifestado sua anuência no momento do envio ao Congresso. Heleno Taveira Torres se alinha no sentido de que o tratado teria aplicabilidade e eficácia desde a ratificação pelo Presidente, sendo desnecessário o Decreto Executivo. Já para Francisco Rezek há a necessidade do Decreto Executivo do Presidente para que o tratado seja aplicável. Embora considerado como obrigatório o ato de promulgação para entrada em vigor dos tratados, não provém esta determinação do texto constitucional, mas sim da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), que regula a obrigatoriedade da promulgação para a entrada em vigor das leis. Desta interpretação por analogia, em que o tratado é equiparado à lei, deriva a imprescindibilidade da

Supremo Tribunal Federal, no entanto, tem entendimento consolidado no sentido de que é apenas a partir do Decreto Executivo do Presidente da República que os tratados passam a ter validade na ordem interna.<sup>51</sup>

Não adentrando na questão da incorporação dos tratados e convenções sobre direitos humanos, antes e depois da Emenda Constitucional 45/2004, objeto de controvérsia na doutrina e ainda pendente de posicionamento pelo Supremo Tribunal Federal quanto ao alcance do §3º do artigo 5º, introduzido pela mencionada emenda, tem-se também posicionamentos divergentes na doutrina sobre a recepção de tratados oriundos de acordo de integração, por força do que dispõe o artigo 4º da Constituição Federal, corrente que, conquanto minoritária, propugna pela recepção automática, tese já refutada pela jurisprudência.<sup>52</sup>

---

promulgação. Esta competência é do Presidente, segundo o art. 84, IV, CF/88, e também se aplica, obrigatoriamente, aos tratados. Sobre a adoção da praxe de promulgação do Decreto do Poder Executivo, ver: CANÇADO TRINDADE, Antonio Augusto. **Repertório da Prática Brasileira do Direito Internacional Público**. Vol. I. Brasília: Fundação Alexandre Gusmão, 1986, p. 113; REZEK, Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 385; RANGEL, Vicente Marotta. La procédure de conclusion des accords internationaux au Brésil. **Revista da Faculdade de Direito**, v. 55, 1960, p. 264; RODAS, João Grandino. **A Publicidade dos Tratados Internacionais**. São Paulo: RT, 1980, p. 200-201.

<sup>51</sup> ADI 1.480-3/DF, rel. Ministro Celso de Mello, em 04.09.1997.

<sup>52</sup> AR 8.279-4, REL. Ministro Celso de Mello, em 17.06.1998 : **E M E N T A: MERCOSUL - CARTA ROGATÓRIA PASSIVA - DENEGAÇÃO DE EXEQUATUR - PROTOCOLO DE MEDIDAS CAUTELARES (OURO PRETO/MG) -INAPLICABILIDADE, POR RAZÕES DE ORDEM CIRCUNSTANCIAL - ATO INTERNACIONAL CUJO CICLO DE INCORPORAÇÃO, AO DIREITO INTERNO DO BRASIL, AINDA NÃO SE ACHAVA CONCLUÍDO À DATA DA DECISÃO DENEGATÓRIA DO EXEQUATUR, PROFERIDA PELO PRESIDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL -RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL, O DIREITO COMUNITÁRIO E O DIREITO NACIONAL DO BRASIL - PRINCÍPIOS DO EFEITO DIRETO E DA APLICABILIDADE IMEDIATA - AUSÊNCIA DE SUA PREVISÃO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO - INEXISTÊNCIA DE CLÁUSULA GERAL DE RECEPÇÃO PLENA E AUTOMÁTICA DE ATOS INTERNACIONAIS, MESMO DAQUELES FUNDADOS EM TRATADOS DE INTEGRAÇÃO - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. A RECEPÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DOS ACORDOS CELEBRADOS NO ÂMBITO DO MERCOSUL ESTÁ SUJEITA À DISCIPLINA FIXADA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.- A recepção de acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL está sujeita à mesma disciplina constitucional que rege o processo de incorporação, à ordem positiva interna brasileira, dos tratados ou convenções internacionais em geral. É, pois, na Constituição da República, e não em instrumentos normativos de caráter internacional, que reside a definição do iter procedimental pertinente à transposição, para o plano do direito positivo interno do Brasil, dos tratados, convenções ou acordos - inclusive daqueles celebrados no contexto regional do MERCOSUL - concluídos pelo Estado brasileiro. Precedente: ADI 1.480-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO.- Embora desejável a adoção de mecanismos constitucionais diferenciados, cuja instituição privilegie o processo de recepção dos atos, acordos, protocolos ou tratados celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL, esse é um tema que depende, essencialmente, quanto à sua solução, de reforma do texto da Constituição brasileira, reclamando, em consequência, modificações de jure constituendo. Enquanto não sobrevier essa necessária reforma constitucional, a questão da vigência doméstica dos acordos celebrados sob a égide do MERCOSUL continuará sujeita ao mesmo tratamento normativo que a Constituição brasileira dispensa aos tratados internacionais em geral. PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DE CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DE**

O sistema jurídico brasileiro, portanto, afasta-se da doutrina monista e mais se aproxima do chamado dualismo moderado<sup>53</sup>, posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, no exame dos casos paradigmáticos ADI 1.480<sup>54</sup> e CR 8.279, este último anteriormente já citado, reforçando-se os fundamentos no precedente do RE 71.154, do STF, rel. Min. Oswaldo Trigueiro, julgado em 04.08.1971.

## **2.2. Posição hierárquica dos tratados internacionais no direito positivo brasileiro**

No sistema jurídico brasileiro, sempre se entendeu pela supremacia da Constituição sobre as normas dos tratados internacionais, recepcionadas ou não,

---

**TRATADOS DE INTEGRAÇÃO (MERCOSUL).**- A recepção dos tratados internacionais em geral e dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL depende, para efeito de sua ulterior execução no plano interno, de uma sucessão causal e ordenada de atos revestidos de caráter político-jurídico, assim definidos: (a) aprovação, pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, de tais convenções; (b) ratificação desses atos internacionais, pelo Chefe de Estado, mediante depósito do respectivo instrumento; (c) promulgação de tais acordos ou tratados, pelo Presidente da República, mediante decreto, em ordem a viabilizar a produção dos seguintes efeitos básicos, essenciais à sua vigência doméstica: (1) publicação oficial do texto do tratado e (2) executoriedade do ato de direito internacional público, que passa, então - e somente então - a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes. O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO NÃO CONSAGRA O PRINCÍPIO DO EFEITO DIRETO E NEM O POSTULADO DA APLICABILIDADE IMEDIATA DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS.- A Constituição brasileira não consagrou, em tema de convenções internacionais ou de tratados de integração, nem o princípio do efeito direto, nem o postulado da aplicabilidade imediata. Isso significa, de jure constituto, que, enquanto não se concluir o ciclo de sua transposição, para o direito interno, os tratados internacionais e os acordos de integração, além de não poderem ser invocados, desde logo, pelos particulares, no que se refere aos direitos e obrigações neles fundados (princípio do efeito direto), também não poderão ser aplicados, imediatamente, no âmbito doméstico do Estado brasileiro (postulado da aplicabilidade imediata).- O princípio do efeito direto (aptidão de a norma internacional repercutir, desde logo, em matéria de direitos e obrigações, na esfera jurídica dos particulares) e o postulado da aplicabilidade imediata (que diz respeito à vigência automática da norma internacional na ordem jurídica interna) traduzem diretrizes que não se acham consagradas e nem positivadas no texto da Constituição da República, motivo pelo qual tais princípios não podem ser invocados para legitimar a incidência, no plano do ordenamento doméstico brasileiro, de qualquer convenção internacional, ainda que se cuide de tratado de integração, enquanto não se concluírem os diversos ciclos que compõem o seu processo de incorporação ao sistema de direito interno do Brasil. Magistério da doutrina.- Sob a égide do modelo constitucional brasileiro, mesmo cuidando-se de tratados de integração, ainda subsistem os clássicos mecanismos institucionais de recepção das convenções internacionais em geral, não bastando, para afastá-los, a existência da norma inscrita no art. 4º, parágrafo único, da Constituição da República, que possui conteúdo meramente programático e cujo sentido não torna dispensável a atuação dos instrumentos constitucionais de transposição, para a ordem jurídica doméstica, dos acordos, protocolos e convenções celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL.

<sup>53</sup> ARAUJO, Nadia de, Direito Internacional Privado..., p. 148

tanto que o artigo 102, III, "a", da CF/1988, estabelece a competência do Supremo Tribunal Federal para julgar, em grau de recurso extraordinário, as decisões que declararem a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal, pois lhe compete a guarda da Constituição.

Assim, os dispositivos dos tratados internacionais, uma vez recepcionados, são como normas infraconstitucionais, situando-se, no mínimo, na mesma hierarquia do que as leis ordinárias. Esse entendimento restou assentado no julgamento da ADI 1.480-3-DF<sup>55</sup>, rel. o Ministro Celso de Mello, que expressamente assim se pronunciou:

Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade.

Registra-se a polêmica a respeito do artigo 5º, §2º e, posteriormente, §3º, da Constituição Federal <sup>56</sup>, matérias que não serão aqui abordadas, como já enunciado, inclinando-se a majoritária doutrina no sentido que os dispositivos não se estendem aos tratados internacionais em matéria tributária, os quais mantêm sua recepção submetida à aprovação pelo Congresso Nacional, sem necessidade de quorum qualificado, e que têm sua hierarquia de norma infraconstitucional (lei ordinária).<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-3, DF, Serviço de Jurisprudência, ementário nº 2031-2. Acórdão. Requerentes: Confederação Nacional do Transporte e Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional.

<sup>56</sup> § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\) \(Atos aprovados na forma deste parágrafo\)](#)

<sup>57</sup> FARIA, Bianca Castellar de. **A Recepção dos Tratados Internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Porto Alegre, UFRGS, 2006

### 2.3. Os conflitos advindos da recepção

Partindo-se do entendimento de que há a mesma hierarquia entre a lei ordinária e o tratado internacional em matéria tributária recepcionado pelo ordenamento jurídico brasileiro<sup>58</sup>, uma vez que a Constituição Federal nada dispôs a respeito, ao contrário das Constituições de outros países, como Argentina e Paraguai,<sup>59</sup> que asseguram caráter superior aos tratados perante as leis<sup>60</sup>, examina-se os critérios de solução de conflitos.

E os conflitos que se têm em vista decorrem da possibilidade de o tratado internacional recepcionado afrontar matéria já tratada em lei ordinária, ou ainda, se haveria possibilidade de o tratado ser contrariado por lei ordinária superveniente.

Há se atentar, no entanto, que somente se pode falar em conflito quando o tratado já está internalizado, submetido ao complexo processo de recepção, e então se verifica sua contrariedade a outro dispositivo legal.

Não existe norma expressa de direito internacional que discipline a matéria, (salvante o disposto no artigo 27, da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados)<sup>61</sup>, competindo a cada Estado soberano regulamentar como melhor lhe convém, destacando-se que conquanto não se encontre assegurado no “direito das gentes” a primazia dos tratados sobre as normas nacionais, sempre se faz presente a hipótese de responsabilidade do Estado no plano internacional pelo descumprimento dos acordos internacionais.

### 2.4. Critérios de solução dos conflitos advindos da recepção

As possíveis orientações para a solução dos conflitos podem ser assim enumeradas:

---

<sup>58</sup> Em sentido contrário, posicionando-se pela superioridade dos tratados internacionais, que manteriam a qualidade de direito internacional, tem-se o entendimento de Heleno Taveira Tôrres, *Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 86, p. 34-49

<sup>59</sup> AGUADO, Juventino de Castro. *Os tratados internacionais e o processo jurídico-constitucional*. In: **Doutrinas Essenciais de Direitos Humanos** v. 65. p. 271 ago/2011

<sup>60</sup> PINTO, Gustavo Mathias Alves. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o direito interno no Brasil*. In: **Revista DIREITO GV**. São Paulo, 4, p.149

<sup>61</sup> “Uma Parte não pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar o incumprimento de um tratado...”

- a) Primazia dos Tratados:<sup>62</sup> é a orientação que predomina na jurisprudência internacional, sendo que a norma do tratado internacional não pode ser revogada por lei ordinária, ainda que posterior. Em suma, à norma de tratado internacional é conferida hierarquia superior à norma interna.
- b) Sistemas paritários: segundo essa orientação, nos sistemas jurídicos que a adotam “um tratado revoga a lei que lhe é anterior, mas é também revogado por uma lei posterior”.<sup>63</sup>
- c) Primazia do direito interno: essa corrente preconiza o predomínio do direito interno diante de qualquer norma internacional, pois parte do pressuposto da soberania estatal absoluta sobre as normas internas, pelo que a ordem jurídica externa não possuiria força vinculante.<sup>64</sup>
- d) Sistema diferenciador: o entendimento pressupõe que a norma internacional pode configurar disciplina já existente no texto constitucional, como exprimir algo distinto, explicitamente não previsto. E esse direito distinto pode ser tanto conforme a Constituição, como contrário a ela, prevalecendo, no último caso, a Constituição.<sup>65</sup>

Segundo Norberto Bobbio<sup>66</sup>, caracterizada a antinomia de normas, sendo ambas pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico e situando-se no mesmo plano de validade, três são os critérios possíveis para o desenlace: a) o critério cronológico; b) o critério hierárquico e c) o critério da especialidade.

O critério cronológico basicamente atende à regra geral de que a vontade posterior revoga a anterior – *lex posterior derogat priori*.

---

<sup>62</sup> GOMES, Luiz Flávio. A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.83, n.710, 1994, p. 24

<sup>63</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional público**. 8 ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1986, v.I, p.81

<sup>64</sup> REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**. 9.ed. São Paulo, Saraiva, 2002. p. 105

<sup>65</sup> FARIA, Bianca Castellar de. **A Recepção dos Tratados Internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro...**p. 121

<sup>66</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**. Tradução Maria Celeste CC.J.Santos. 10 ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1999, p. 86-87

O critério hierárquico é aquele que resolve as incompatibilidades pela prevalência da lei hierarquicamente superior – *lex superior derogat inferiori*. As leis, no plano hierárquico seriam diferenciadas como constitucionais, complementares ou derivadas. Destaca-se a respeito o celeuma da utilização desse critério para a solução de antinomias, bem sintetizado por Cláudia Lima Marques<sup>67</sup>, também citada por Bianca Avelar de Faria<sup>68</sup>:

Discutiu-se, por muito tempo, se os Tratados (para os monistas) ou os Decretos que os introduzem no ordenamento interno (visão dualista) teriam ou não alguma prevalência (“Vorrang”) em relação às leis outras do sistema nacional. Para os internacionalistas a simples origem da norma, no Direito Internacional Público, bastaria para assegurar esta superioridade hierárquica. Hoje se reconhece que não há superioridade dos Tratados sobre a Constituição, considerada a lei máxima e basilar do sistema.

Quanto ao conflito entre a lei interna (ordinária) e o Tratado (ou Decreto que o promulga) a discussão continua. A sua beleza está nos sonhos monistas, que negam a existência de dois ordenamentos jurídicos autônomos e independentes, um interno e o outro internacional, preferindo ver o mundo como um só sistema, como o recebimento automático dos Tratados assinados pelo País. Mesmo sendo o Brasil por tradição um Estado dualista, não se pode esquecer que o monismo tem como base última a doutrina jusnaturalista, que confunde o Direito Internacional Público com o próprio Direito Natural, nesse sentido as normas oriundas deste direito supranacional trariam em si uma justiça intrínseca, a *ratio naturalis* universal.

Quanto o critério da especialidade, parte-se do aforismo *lex specialis derogat generali*, ou seja, entre duas normas contrárias, sendo uma geral e outra especial, tem prevalência a segunda. Esse critério é preconizado como o mais adequado por Luciano Amaro da Silva<sup>69</sup>, em se tratando de conflitos advindos entre tratados internacionais em matéria tributária e legislação interna, haja vista o caráter especial da norma jurídica que recepção tratado internacional, alterando o comando da norma geral.

Na realidade, o que tem sido visto, é que os critérios apontados por vezes têm se mostrado insuficientes para a solução de antinomias jurídicas, mormente na concorrência de normas contemporâneas e com o mesmo nível e gerais. Assim,

---

<sup>67</sup> MARQUES, Cláudia Lima. A responsabilidade do transportador aéreo pelo fato do serviço e o Código de Defesa do Consumidor. Antinomia entre norma do CDC e de leis especiais. **Direito do Consumidor**. São Paulo, n.3, set/dez. 1992. p. 165

<sup>68</sup> FARIA, Bianca Avelar de. **Os tratados...** p. 123

<sup>69</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. Ver. E atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 169.

conquanto inexistente outro critério específico elencado, Cláudia Lima Marques preconiza que em tais situações, o recurso é voltar-se à Constituição, buscando resolver a antinomia por meio de análise sistêmica, cotejando os valores constitucionais e a razoabilidade, o que poderia se dizer de uma interpretação *conforme*<sup>70</sup>.

Outros posicionamentos se elencam no sentido da primazia dos acordos e tratados internacionais, devendo o Estado manter em seu ordenamento jurídico interno o que firmou internacionalmente, ou seja, *pacta sunt servanda*. Nesse sentido o posicionamento de Betina Treiger Grupenmacher<sup>71</sup> para quem a solução das antinomias entre tratados e direito interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional<sup>72</sup>.

Seu posicionamento é preciso, especialmente em se tratando de aparentes conflitos em matéria tributária<sup>73</sup>:

21) Existindo conflito entre a norma contida em tratado e outra integrante do ordenamento jurídico interno, busca-se solução para o conflito através da aplicação de um dos critérios para solução de antinomias.

Diante do pressuposto de que as antinomias surgem a partir do conflito entre normas advindas de autoridades competentes, num mesmo âmbito normativo, é possível afirmar-se que, aprovados por decreto legislativo, os tratados se inserem no mesmo âmbito normativo que as normas internas. Nestas circunstâncias, se as disposições dos tratados forem conflitantes com as das normas internas, estar-se-ia diante de um conflito aparente de normas, o qual deverá ser solucionado pela aplicação do critério hierárquico, pela aplicação do critério cronológico ou pela aplicação do critério da especialidade.

É possível afirmar-se a prevalência dos tratados, em matéria tributária, sobre dispositivo de lei interna após a sua provação por decreto legislativo, pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, ao passo que lei interna tem a nota da generalidade.

A existência de um tratado internacional que disponha sobre matéria tributária, que já é objeto de lei interna, implica, por si só, o surgimento de uma antinomia aparente, pois se a lei interna determina a incidência tributária sobre certo ato ou fato e o tratado veda a tributação na mesma situação, estabelece-se o conflito, que, nesta situação, resolve-se pela aplicação do preceito do tratado, por

---

<sup>70</sup> MARQUES, Cláudia Lima. A responsabilidade..., p. 168

<sup>71</sup> GRUPENMACHER, Betina. Tratados Internacionais... p. 142-143

<sup>72</sup> Em igual sentido é o posicionamento de Heleno Taveira Tôrres. Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.86, Nov.2002. p.45-46

<sup>73</sup> GRUPENMACHER, Betina. Tratados... p. 142-143

força da incidência do critério da especialidade, ou seja, prevalece a norma especial sobre a geral.

A lei interna geral sucumbe diante do tratado, que é norma especial. Considera-se o tratado como lei especial, pois modifica o comando geral da lei interna. A lei interna fixa regra tributária geral que se aplica a todos aqueles sujeitos à lei brasileira, ao passo que o tratado afasta a aplicação da norma interna de caráter geral na matéria em que dispuser em sentido inverso. A lei tributária interna continua, no entanto, intacta, quanto à incidência sobre fatos e atos não albergados pelo tratado.

Na hipótese de lei ordinária posterior que disponha contrariamente ao tratado surge um conflito entre os critérios cronológico e o da especialidade, ao que se denomina de “conflito de segundo grau”.

Diante do “conflito de segundo grau”, muitas vezes, a opção do intérprete, por um ou outro critério, pode ser mais política do que jurídica, já que o ordenamento jurídico positivo não contém qualquer regra acerca da hierarquia de critérios para a solução das antinomias. Há de prevalecer, no entanto, a norma especial em função da aplicação do critério da especialidade, que nessa circunstância prevalece sobre o critério cronológico.

Sendo norma especial, o tratado internacional, anterior ou posterior à lei interna, sempre sobre ela prevalece.

O que se verifica, modo geral, que há se evoluir no sentido de entender-se que o processo de globalização, inafastável, e o crescimento das relações internacionais impuseram uma nova forma de interpretar-se a soberania, e o Estado, sob o viés político, deve atentar para o cumprimento dos tratados firmados, sob pena de o descumprimento colocar em risco os benefícios de cooperação e comércio articulados no cenário internacional, gerando descrédito, insegurança e responsabilidade internacional, haja vista que pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (art. 27), *uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.*

#### **2.4.1. O critério advindo do artigo 98 do Código Tributário Nacional.**

Em se tratando de tratados internacionais em matéria tributária, eventuais conflitos com legislação interna (anterior ou posterior), se submetem ao que dispõe o artigo 98 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

*Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

Esse dispositivo tem ensejado múltiplas reflexões e posicionamentos doutrinários, sendo recepcionado – como integrante do Código Tributário Nacional, como lei complementar, pela Constituição Federal de 1988.

A respeito do artigo 98 do Código Tributário Nacional, Heleno Taveira Tôres<sup>74</sup> menciona que ele exerce dupla função, pois além de recepcionar de modo sistêmico as normas convencionais, impõe um veto – comando proibitivo - a eventuais pretensões de alteração posterior, em homenagem ao princípio *pacta sunt servanda intra pars*.<sup>75</sup>

Salienta-se a equivocada redação do dispositivo quanto à primeira parte, que, em análise superficial, poderia sugerir uma nova modalidade de revogação de lei interna, quando, em análise mais cuidadosa, como salientam os doutrinadores, o que se vê é que a norma interna cede em sua aplicação, mas não em sua existência e validade, como preconiza Heleno Taveira Tôres:<sup>76</sup>

Neste quadro, a expressão: “revogam ou modificam a legislação tributária interna” deve ser compreendida sob augustos limites, no âmbito das respectivas relações concretas entre os Estados contratantes, porque as convenções funcionam para disciplinar tais relações tributárias específicas, que envolvem, apenas os residentes dos países signatários. Para os demais (não-residentes originários de países diversos), os regimes mantêm-se em vigor nas mesmas condições anteriores à assinatura de tal convenção.

Quanto à segunda parte, o que se evidencia é a consagração do princípio *pacta sunt servanda*, garantindo o cumprimento das convenções internacionais e coibindo futuras derrogações por lei interna aos tratados em espécie.

---

<sup>74</sup> TORRES, Heleno Taveira. Tratados e Convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.86, Nov.2002. p.44

<sup>75</sup> SILVA, Felipe Ferreira. Tratados Internacionais: Procedimento de Produção, Recepção no Direito Interno e Questões Correlatas. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009 p. 1043

<sup>76</sup> Op. Cit.

A flagrante contradição entre o artigo 98 do CTN e o disposto no artigo 2º, §1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro,<sup>77</sup> que assegura o princípio *lex posteriori derogat anteriori*, é justificada por alguns doutrinadores<sup>78</sup> em razão de o artigo 98 do CTN se tratar de lei complementar, referindo-se à matéria inserida no rol do artigo 146 da Constituição Federal, portanto, norma geral, sendo o artigo 2º, §1º, da LINDB, lei ordinária.

Há se destacar, também, a interpretação que foi conferida ao dispositivo no julgamento do Recurso Extraordinário 80.004-SE<sup>79</sup>, fazendo uma distinção entre tratados contratuais e normativos (de caráter geral).

A distinção entre tratados de natureza contratual e tratados de caráter geral é bastante discutida, havendo autores clássicos que a refutam, como Alberto Xavier e Paulo Caliendo, e outros que a defendam, sendo o nome de maior destaque Jacob Dolinger<sup>80</sup>.

Apesar de vários posicionamentos favoráveis à aplicação e à vigência do artigo 98 do Código Tributário Nacional, a sua constitucionalidade tem sido discutida pela doutrina, haja vista o artigo 146 da Constituição Federal<sup>81</sup> não dispor sobre hierarquia normativa ou limitação ao poder de legislar quando especifica as matérias atribuídas à lei complementar.

Nesse sentido, entre outros, se destaca o posicionamento de Roque Antônio Carrazza<sup>82</sup>, Luciano Amaro<sup>83</sup> e Betina Trieger Grupenmacher<sup>84</sup>. Esta última, no entanto, como já visto, defende a primazia dos tratados por força da aplicação do critério da especialidade.

---

<sup>77</sup> Art. 2º § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

<sup>78</sup> Nesse sentido se posicionam Alberto Xavier, José Levi do Amaral Junior e Sacha Calmon Navarro Coelho v.g

<sup>79</sup> (RE 80004, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/1977, DJ 29-12-1977 PP-09433 EMENT VOL-01083-04 PP-00915 RTJ VOL-00083-03 PP-00809)

<sup>80</sup> DOLINGER, Jacob. As soluções da Suprema Corte Brasileira para os conflitos entre o direito interno e o direito internacional; um exercício de ecletismo. **Revista Forense**, São Paulo, v. 334, ano 92, abri.jun. a996, p.97

<sup>81</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: ...

<sup>82</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p.175

<sup>83</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário...** p. 174

<sup>84</sup> GRUPENMACHER, **Tratados internacionais...** p. 114

Raquel Novais, contudo, sustenta que o dispositivo do artigo 98 do CTN poderia perfeitamente ser interpretado à luz do artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, ou seja, cumpriria a função de lei complementar reguladora de limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo que pelo princípio da segurança jurídica, conjugado com o artigo 4º, da Constituição Federal, que preceitua o dever de relacionamento internacional pelo país, possível a conclusão da limitação ao legislador para unilateralmente escapar aos deveres pactuados e que tenham sido validamente incorporados ao direito positivo.<sup>85</sup>

Esse posicionamento também é sustentado por Pagliarini, que destaca ser de importância capital o fato de o art. 98 constar em texto de lei complementar à Constituição Federal. Disso decorre, no seu entender, a hierarquia superior do tratado tributário em relação à lei doméstica, pois o CTN complementa a Constituição quando dispõe sobre interpretação e vigência no tempo e no espaço da legislação tributária dos entes formadores da federação. Assim, sustenta que *o art. 98 deve ser observado pela União, pelos Estados federados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.*<sup>86</sup> Posicionamento também compactado por Sacha Calmon, Misabel Derzi e Humberto Theodoro Júnior, escolados na doutrina de Rezek:<sup>87</sup>

Não menos do que isso, o Min. Rezek pode dizer que o art. 98 construiu, no domínio tributário, uma regra de primado do direito internacional sobre o direito interno (*Tratado e Legislação Interna em Matéria Tributária* – ABDF nº 22). Hans Kelsen, corifeu da teoria monista que dava primazia ao Direito das Gentes sobre os direitos nacionais, ficaria finalmente satisfeito. O Min. Rezek indubitavelmente está certo.

No dizer de Luciano Amaro<sup>88</sup>:

O fundamento da prevalência da norma do tratado sobre a lei interna estadual ou municipal não é o primeiro dos tratados sobre a lei interna, mas a eficácia natural dos tratados, enquanto único modelo legislativo idôneo para firmar normas de conduta (portanto, também para revogá-las) entre o Estado brasileiro e outros estados soberanos. Os tratados internacionais são atos de competência da

<sup>85</sup> NOVAIS, Raquel. Imposto de Importação. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009 p. 1068-1069

<sup>86</sup> PAGLIARINI, Alexandre Coutinho. **Constituição e direito internacional: cedências possíveis no mundo globalizado**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 183-184

<sup>87</sup> COELHO, DERZI & THEODORO JÚNIOR. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 151

<sup>88</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.178.

União, única pessoa política a quem a Constituição confere poder para firmá-los. Os Estados-membros e os municípios não possuem soberania, de tal sorte que, no plano das relações com outros Estados soberanos, quem legisla (ratificando os tratados) é o Congresso Nacional, editando normas que integram o direito tributário brasileiro e não, restritamente, o direito sobre os tributos federais.

Com idêntica conclusão, mas prescindindo da aplicação do artigo 98, do CTN, Barral e Prazeres asseveram que os tratados em matéria tributária são normas especiais em relação às normas internas, de caráter geral. Assim, *a norma de direito internacional que cria a isenção seria norma de caráter especial em relação a norma de direito interno que prevê a incidência tributária, e por isso seria aplicável.*<sup>89</sup>

Dessa forma, conclui Karina Kawasaki<sup>90</sup> que *a validade dos tratados estaria justificada diante da legislação infraconstitucional, tanto pelo princípio da hierarquia, quanto pelo da especialidade.* Argumenta que se não houvesse respeito aos tratados internacionais de que o Brasil é parte, jamais seria possível atingir os objetivos de interesse da nação previstos no art.4º, parágrafo único da CF: “*A Republica Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações*”.

## 2.5. A posição da jurisprudência brasileira

No que concerne ao âmbito material de aplicação das convenções sobre os tributos, o Supremo Tribunal Federal tem se alinhado ao entendimento de que há possibilidade de isenções fiscais via tratado internacional, independentemente do ente federado tributante (de direito interno), não se configurando inconstitucionalidade por violação do artigo 151, III, CF. Nesse sentido os julgamentos da ADI 1600, Relator (a): Min. SYDNEY SANCHES, Relator (a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001<sup>91</sup>; RE 229096, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator (a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN

<sup>89</sup> BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. *Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 70 , p.149, 2001.

<sup>90</sup> KAWASAKI, Karina. *Tratados Internacionais em matéria tributária: possibilidades de isenções fiscais*. In: <http://www.grupouninter.com.br/revistaorganizacao sistematica/index.php/cadernooorganizacao sistematica/issue/view/15>, acesso em 24.05.2014

<sup>91</sup> DJ 20-06-2003 PP-00056 EMENT VOL-02115-09 PP-01751

LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007<sup>92</sup>; e também RE 543943 AgR, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/11/2010<sup>93</sup>.

A ementa do julgado de lavra do Ministro Celso de Mello bem ilustra o posicionamento da Corte Suprema:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – GASODUTO BRASIL- -BOLÍVIA – ISENÇÃO DE TRIBUTO MUNICIPAL (ISS) CONCEDIDA PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL MEDIANTE ACORDO BILATERAL CELEBRADO COM A REPÚBLICA DA BOLÍVIA – A QUESTÃO DA ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E/OU MUNICIPAIS OUTORGADA PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO EM SEDE DE CONVENÇÃO OU TRATADO INTERNACIONAL - POSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL – DISTINÇÃO NECESSÁRIA QUE SE IMPÕE, PARA ESSE EFEITO, ENTRE O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO (EXPRESSÃO INSTITUCIONAL DA COMUNIDADE JURÍDICA TOTAL), QUE DETÉM “O MONOPÓLIO DA PERSONALIDADE INTERNACIONAL”, E A UNIÃO, PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO (QUE SE QUALIFICA, NESSA CONDIÇÃO, COMO SIMPLES COMUNIDADE PARCIAL DE CARÁTER CENTRAL) - NÃO INCIDÊNCIA, EM TAL HIPÓTESE, DA VEDAÇÃO ESTABELECIDADA NO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CUJA APLICABILIDADE RESTRINGE-SE, TÃO SOMENTE, À UNIÃO, NA CONDIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes. - Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu treaty-making power, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional. - Considerações em torno da natureza político-jurídica do Estado Federal. Complexidade estrutural do modelo federativo. Coexistência, nele, de comunidades jurídicas parciais rigorosamente parificadas e coordenadas entre si, porém subordinadas, constitucionalmente, a uma ordem jurídica total. Doutrina.

(RE 543943 AgR, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/11/2010)

<sup>92</sup> DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42

<sup>93</sup> DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-02 PP-00469 RT v. 100, n. 908, 2011, p. 470-479

No Superior Tribunal de Justiça, a quem compete julgar em última instância as causas baseadas em conflitos entre tratados ou convenções internacionais e o direito interno tem vingado o entendimento da prevalência de aplicabilidade das convenções em matéria tributária sobre a legislação infraconstitucional.

Ao lado da discussão sobre tratados-contratos e tratados-normativos, mormente a partir do *leading case* do já citado RE 80.004, de 1978, os julgados se alinham no sentido de que a legislação interna posterior poderia revogar os tratados, os quais, contudo, poderiam ter alguma prevalência sobre a legislação ordinária pelo critério da especialidade, o que vem sendo proclamado especialmente pelo Superior Tribunal de Justiça, sempre necessitando, porém, de um ato de incorporação.

Mais recentemente, no entanto, os posicionamentos colhidos de alguns votos evidenciam uma postura mais avançada do STJ, tendência que também se vê no STF, e no sentido de privilegiar os compromissos assumidos internacionalmente, sempre obedecendo, no entanto, os limites traçados pelo legislador constitucional, como se vê da súmula do voto do Min. Gilmar Mendes, exarado no julgamento do RE 460.320/PR, em 31.08.2011, com julgamento suspenso a partir do pedido de vista do Ministro Dias Toffoli, processo que tem como recorrente a Fazenda Nacional e recorrida a Volvo do Brasil Veículos Ltda.. O posicionamento foi citado no julgamento do REsp 1.325.709/RJ, rel. o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, sendo recorrente a Companhia Vale do Rio Doce e recorrida a Fazenda Nacional, julgado em 24.04.2014, cuja ementa está assim redigida<sup>94</sup> :

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA

---

<sup>94</sup> Encontra-se pendente de julgamento Embargos de Declaração, consoante consulta realizada em 23/07/2014 in [https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=201201105207](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201201105207)

CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. ...

**5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).**

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

Como se vê, há expressa manifestação a respeito da prevalência dos tratados internacionais sobre a lei interna conflitante, ainda que posterior, entendimento

também adotado no julgamento do REsp 1.161.467-RS, Rel. Ministro Castro Meira, publicado no DJe em 01.06.2012, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.

Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *Lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abrangidas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.

Relevante destacar, a fim de sinalizar com possível avanço no entendimento a respeito da supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação ordinária interna, e, mais ainda, afastando de vez o argumento de inconstitucionalidade do artigo 98, do CTN, o voto já mencionado do ilustre Ministro Gilmar Mendes por ocasião do início do julgamento do RE 460.320/PR – que versa sobre tributação de residentes ou domiciliados no Exterior pelo IR, à luz do art. 77 da Lei 8.383/91 e do RIR 94 – salientando-se que as conclusões foram extraídas do Boletim Informativo STF 638, Pleno do STF, em 31.08.2011<sup>95</sup>, também mencionado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia no julgamento do REsp 1.325.709/RJ, cuja ementa foi anteriormente reproduzida.

Afirmou que a orientação mais recente do STF é a de que as Convenções e os Acordos Internacionais, em cotejo com a legislação tributária interna infraconstitucional devem prevalecer, submetendo-se, obviamente, apenas à Constituição, cuja supremacia não pode ser questionada.

E isso porque, no âmbito tributário, a efetividade da cooperação internacional viabiliza a expansão – *desejável expansão* – das múltiplas operações

---

<sup>95</sup> In <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo638.htm> acesso em 24.07.14

transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico global, o combate à dupla tributação internacional e à evasão fiscal internacional, e contribui poderosamente para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as Nações.

E a complexa cooperação internacional seria garantida essencialmente pelo *pacta sunt servanda*, assinalando que, sob o primado da boa-fé e em prol da segurança dos compromissos internacionais, ainda que diante da legislação infraconstitucional, notadamente no que se refere ao Direito Tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo descumprimento colocaria em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional, os acordos encetados devem ser cumpridos.

Restou sinalizado que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite às entidades federativas internas do Estado Brasileiro o descumprimento unilateral de acordo internacional, conflitaria com princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (art. 27), segundo o qual *uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado*; e reiterou que a possibilidade de afastamento da incidência de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive em sede estadual e municipal, estaria defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual panorama internacional, ponto de vista que diz extrair dos ensinamentos do Professor FRANCISCO REZEK.

Foi mencionado, ainda, que o artigo 98, do CTN, foi recepcionado pela Constituição e que sua recepção independia da distinção entre tratados-contrato e tratados-lei, o que chamou de desatualizada.

Importante destacar, contudo, que o voto do Ministro Gilmar Mendes, conquanto sinalize para o comprometimento do Estado com o cumprimento dos tratados, culmina por afastar a aplicação do tratado por suposta ofensa ao artigo 150, II, da CF, que prega a igualdade de tratamento entre os contribuintes, ou seja, veda a discriminação. E no dizer de Heleno Tôrres, a conclusão se deu de forma equivocada, ferindo o princípio da não-discriminação contido no artigo 24 do Tratado, assim como o próprio mandamento constitucional invocado, da paridade de tratamento, haja vista que não haveria como distinguir-se entre nacionais e residentes, ou residência e nacionalidade, pois são equiparados nos termos da

legislação brasileira sobre capital estrangeiro quando se trata de distribuição de lucros de empresas constituídas no Brasil aos seus sócios (arts. 75, 1.126 e 1.134, do Código Civil e art. 147 do RIR/1999).<sup>96</sup>

O que se observa em todos os julgados é que os avanços da jurisprudência no sentido de conferir primazia aos tratados em conflito com legislação interna são tímidos, assim como ainda não muito disseminada a prática de o Brasil firmar tratados para combater a bitributação, haja vista que não obstante o extenso relacionamento comercial que mantém, apenas trinta tratados se encontram em vigor na atualidade.

No entanto, o crescimento vertiginoso do intercâmbio cultural e comercial, de bens e serviços, tende a incrementar esse relacionamento, que já vem se intensificando por processos de integração, sendo conveniente que as posições administrativo-fiscais e jurisprudenciais se alinhem no sentido de conferir maior segurança e incentivo aos investimentos, tendo-se presente que o processo de integração e cooperação internacionais se dá concomitantemente com uma harmonização jurídica e institucional.

E para esse mister importante também, na casuística da aplicação das convenções, ter-se presente que *os tratados devem ser interpretados como um todo, cujas partes se completam umas às outras*,<sup>97</sup> cumprindo-se o que estabelece a Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, ratificada e promulgada, no artigo 31, que diz que *um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade*.<sup>98</sup>

Há de se avançar no sentido de conferir primazia aos tratados, firmados no exercício da soberania estatal, pelo que devem ser cumpridos, sob pena de responsabilidade e atentando-se que não se está abrindo mão da independência e sim, por um ato de vontade soberana, dando cumprimento aos propósitos constitucionais de integração econômica, política, social e cultural dos povos, num processo inafastável de globalização.

---

<sup>96</sup> TORRES, Heleno Taveira. Aplicação do Princípio da Não-Discriminação Tributária no STF e os Tratados para evitar a Dupla Tributação. **Revista de Estudos Tributários**, nº85, mai/jun 2012. Síntese, p. 10-22

<sup>97</sup> ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento. **Manual de direito internacional público**. 15 ed. Ver e atual por Paulo Borba Casella. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 39

<sup>98</sup> Decreto 7030/2009 que promulga a Convenção de Viena sobre os tratados. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm)

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com este trabalho buscou-se realizar breves considerações a respeito dos tratados ou convenções internacionais em matéria tributária no direito brasileiro, mormente pela importância do assunto frente ao crescimento vertiginoso das relações internacionais e comerciais, e dos processos de integração, convindo a busca de uma harmonização tributária de molde a inibir dupla ou múltipla exação, servindo de fomento e incentivo aos investimentos estrangeiros.

Os tratados internacionais em matéria tributária são acordos formais entre Estados soberanos através dos quais são introduzidas normas que objetivam tratar das questões tributárias de modo específico, limitando o sistema tributário interno de cada Estado a fim de trazer harmonia ao relacionamento jurídico encetado. O objetivo, obviamente, é evitar *indesejáveis concursos de pretensões punitivas*, pelo que são criados critérios com o fito de evitar, reduzir ou eliminar a dupla ou múltipla incidência, ao mesmo tempo em que se combate a evasão e elisão tributária internacional, impedindo a discriminação e, principalmente, garantido maior segurança jurídica aos contribuintes, pela certeza do direito aplicável. Há tratados internacionais específicos sobre matéria tributária e outros que, embora versando essencialmente sobre outra matéria, contemplam disposições tributárias, acidental ou acessoriamente.

Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, aprovados por decreto legislativo e promulgados por decreto presidencial, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público mera relação de paridade normativa.

Em havendo antinomia entre a Constituição Federal e o tratado internacional em matéria tributária, prevalece, segundo entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal, o texto constitucional.

O conflito entre lei ordinária e tratado recepcionado, na linha do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a quem compete dirimir conflitos dessa ordem, é resolvido pela prevalência de aplicabilidade das convenções internacionais em matéria tributária sobre a legislação infraconstitucional, pelo critério da

especialidade, e por força do artigo 98, do CTN, com eficácia de lei complementar, posicionamento dominante atualmente.

É possível conceder isenções fiscais de tributos federais, estaduais e municipais por meio de tratado, não configurando caso de isenção heterônoma vedada, pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, pratica ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional.

Por fim, há se atentar para o cumprimento dos tratados firmados pelo Estado, sob pena de o descumprimento colocar em risco os benefícios de cooperação e comércio articulados no cenário internacional, gerando descrédito, insegurança e responsabilidade internacional, haja vista que pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (art. 27), *uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado*.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

.ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento. **Manual de direito internacional público**. 15 ed. ver. e atual. por Paulo Borba Casella. São Paulo: Saraiva, 2002.

AGUADO, Juventino de Castro. Os tratados internacionais e o processo jurídico-constitucional. In: **Doutrinas Essenciais de Direitos Humanos** v. 65. p. 271 ago/2011

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARAÚJO, Nádya de. **Direito Internacional Privado - Teoria e Prática Brasileira**. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre Tratados Internacionais e Leis Internas: O Judiciário Brasileiro e a Nova Ordem Constitucional**. Rio de Janeiro, Renovar, 2000

BAPTISTA, Filipe da Boa. Ainda a questão da distinção entre acordos e tratados internacionais na ordem constitucional portuguesa. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**. Coimbra, 2002. v.43, n.1, p.207-256.

BORGES, Antonio de Moura. Convenções sobre a dupla tributação internacional entre estados desenvolvidos e estados em desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Oliveira Rocha, mai/1996. v.8, p.21-38.

BORGES, José Souto Maior; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A concorrência entre os sistemas tributários do ponto de vista da segurança jurídica e da proteção da confiança. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte , n.4, 71-94, jul./dez. 2005

BRITTO, Demes. Aplicabilidade dos tratados internacionais tributários no ordenamento jurídico interno à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ e do Supremo Tribunal Federal - STF. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre , n. 85, p. 57-79, maio 2012.

BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOZA, Márcia Noll. **Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o Processo de Integração do MERCOSUL**. Porto Alegre, Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1994.

BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70 , p. 140-149, jul. 2001.

BARROS, José Fernando Cedeño. Monismo e Dualismo. Tratados internacionais e o direito interno brasileiro à luz da jurisprudência do STF. Interpretação do artigo 98 do CTN. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**. V. 1. p. 275, fev/2012

BARROSO, Luís Roberto. Constituição e tratados internacionais: Alguns aspectos da relação entre Direito Internacional e Direito Interno. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; TRINDADE, Antônio Augusto Cançado; PEREIRA, Antônio Celso Alves (Coord.). **Novas perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo: estudos em homenagem ao professor Celso Renato Duvivier de Albuquerque Mello**. Renovar, 2008. p. 185-208.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 12 ed. São Paulo; Saraiva, 1990.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**. Tradução Maria Celeste CC.J.Santos. 10 ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, Antônio de Moura; VALENTE, Christiano Mendes Wolney. Dupla tributação internacional – Considerações sobre a sujeição passiva na jurisprudência do STF e do STJ. **Revista Fórum de Direito Tributário** : RFDT, Belo Horizonte , v.11, n.66, p. 81-98, nov./dez. 2013.

BRASIL. **Código Civil Brasileiro. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. In:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm), acesso em 25.07.2014

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. In:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm) acesso em 25.07.2014

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) acesso em 20.07.2014

BRASIL. **Decreto 7030, de 14 de dezembro de 2009**, que promulga a Convenção de Viena sobre os tratados. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm) acesso em 27.07.2014

BRASIL. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. (Redação dada pela Lei nº 12.376, de 2010) – In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm) acesso em 25.07.2014

CABRAL, Flávio Garcia. Interpretação e Aplicação dos Tratados contra a Pluritributação Internacional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. V. 105. jul/2012. p. 79.

CANÇADO TRINDADE, Antonio Augusto. **Repertório da Prática Brasileira do Direito Internacional Público**. Vol. I. Brasília: Fundação Alexandre Gusmão, 1986.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Cláusulas de limitações de benefícios (LOB clauses) - Exame comparativo entre Modelo Norte-Americano de tratados,

convenção modelo OCDE e acordos internacionais contra a bitributação celebrados pelo Brasil. **Revista Fórum de Direito Tributário** : RFDT, Belo Horizonte , v.11, n.61, p. 125-155, jan./fev. 2013.

COÊLHO, DERZI & THEODORO JÚNIOR. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

DOLINGER, Jacob. **Direito Internacional Privado**. Parte Geral. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

ELALI, André de Souza Dantas. Considerações acerca da concorrência fiscal internacional: subvenções, subsídios, incentivos fiscais e os tratados internacionais. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo , v. 4, n. 13, p. 13-31, mar. 2007.

\_\_\_\_\_Direito tributário numa economia globalizada - tributação e integração econômica internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo , v.14, n.68, p. 289-310, maio 2006.

FALCÃO, Maurin Almeida. Os limites dos tratados internacionais em matéria tributária em face do princípio da não discriminação e da cláusula da nação mais favorecida. **Revista Fórum de Direito Tributário** : RFDT, Belo Horizonte , v. 8, n. 47, p. 123-141, set. /out. 2010.

FARIA, Bianca Castellar de. **A Recepção dos Tratados Internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro**. Dissertação de Mestrado, UFRGS, Porto Alegre: 2006. Disponível em [WWW.lume.ufrgs.br/handle/10183/7500](http://WWW.lume.ufrgs.br/handle/10183/7500). Acesso em 22.10.2013

FRAGA, Mirto. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira**. Rio de Janeiro, Forense, 2001.

FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. **Tratados internacionais em matéria tributária e as isenções de tributos estaduais e municipais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em:<<http://jus.com.br/revista/texto/3982>>. Acesso em 23.05.2014.

GOMES, Luiz Flávio. **A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil**. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.83, n.710, 1994,

GONZÁLEZ CANO, Hugo. Informe sobre la situación actual de la tributación en los países miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay). **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte , v. 1, n. 2, p. 293-364, jul. 2004.

GRUPENMACHER, Betina. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

HAMAEKERS, Hubert. The source principle versus the residence principle. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. V. 3. p.164, abril/1993.

KAWASAKI, Karina. **Tratados Internacionais em matéria tributária: possibilidades de isenções fiscais**. In: <http://www.grupouninter.com.br/revistaorganizaosistemica/index.php/cadernorganizaosistemica/issue/view/15>, acesso em 24.05.2014

LEITE, Geilson Salomão. A interpretação dos tratados para eliminar a dupla tributação de renda no direito brasileiro (Lex specialis). O caso dos arts. VII e XXI da Convenção Modelo da OCDE. **Revista Tributária das Américas**. V. 7, p.97, jan/2013

LOUREIRO, Luiz Guilherme de A. V. Os acordos de bitributação do Brasil: o tratamento de lucros, dividendos e ganhos de capital. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 85, n. 726, abri.1996. p. 83-93.

MAGALHÃES, José Carlos de. **O Supremo Tribunal Federal e o direito internacional: uma análise crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MARQUES, Cláudia Lima. A responsabilidade do transportador aéreo pelo fato do serviço e o Código de Defesa do Consumidor. Antinomia entre norma do CDC e de leis especiais. **Direito do Consumidor**. São Paulo, n.3, set/dez. 1992.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no direito brasileiro. **Revista da Ajuris**. Porto Alegre, n. 107, p. 273-283, set. 2007.

MEIRA, José de Castro. A globalização e os tratados e convenções internacionais. In: Mussi, Jorge; SALOMÃO, Luís Felipe; MAIA FILHO, Napoleão Nunes (Org.) **Estudos Jurídicos em homenagem ao Ministro Cesar Asfor Rocha**. Ribeirão Preto: Migalhas, 2012, v. 2, p. 219-234

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 8 ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1986, v.I,

MOSER, Claudinei. **Isenção heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2005. 209 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica)-Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2005. In: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/handle/2011/2094>, acesso em 10.10.2013

NOVAIS, Raquel. Imposto de Importação. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009 p. 1050-1095

OLIVEIRA, Karol Teixeira de. O direito tributário internacional e a mundialização. **Revista Dialética de Direito Tributário** : RDDT, São Paulo , n. 180, p. 101-113, set. 2010.

OKUMA, Alessandra. A Interpretação dos Tratados para evitar a dupla tributação – TDTS e sua extensão à contribuição social sobre o lucro. In **Revista de Estudos Tributários**, ano XI, n. 67, mai/jun 2009.

PAGLIARINI, Alexandre Coutinho. **Constituição e direito internacional: cedências possíveis no mundo globalizado**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 183-184.

PATROCÍNIO, Dariana Augusta de Toledo. Os tratados em matéria tributária e sua observância pela legislação interna superveniente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. V.98, p.297, mai/2011

PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. In: **Revista DIREITO GV**. São Paulo, 4, jan/jun2008. p. 135-164

RANGEL, Vicente Marotta. La procédure de conclusion des accords internationaux au Brésil. **Revista da Faculdade de Direito**, v. 55, 1960.

RECHSTEINER, Beat Walter. **Direito Internacional Privado – teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

REZEK, Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

\_\_\_\_\_. **Direito internacional público: curso elementar**. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito Internacional Público: curso elementar**. 9.ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Patrícia Henriques. **As relações entre o direito internacional e o direito interno: Conflito entre o ordenamento brasileiro e normas do MERCOSUL**. Belo Horizonte, Del Rey, 2001.

RODAS, João Grandino. **A Publicidade dos Tratados Internacionais**. São Paulo: RT, 1980.

SALDANHA, Jânia. Maria Lopes. **Cooperação Jurisdicional: reenvio prejudicial: um mecanismo de direito processual a serviço do direito comunitário: perspectivas para sua adoção no MERCOSUL**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SANTOS, João Victor Guedes. O papel dos tratados contra a dupla tributação para a atração de investimentos financeiros. **Revista Tributária das Américas**. V. 4, p.327, jul/2011

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções internacionais sobre tributação. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética. N. 17, 2003.

\_\_\_\_\_. Tributação e cooperação internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário** : RFDT, Belo Horizonte , v. 2, n. 7, p. 25-54, jan. /fev. 2004.

\_\_\_\_\_. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MURILLO, Fernando Aurélio Zilveti Arce (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. 303 p.

SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. **Introdução ao Direito Internacional Público**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SCHINDEL, Angel. Algunas reflexiones sobre la tributacion internacional de cánones o regalías. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo , v. 15, n. 73, p. 226-243, mar./abr. 2007.

SILVA, Emerson Drigo. O RELACIONAMENTO ENTRE TRATADOS INTERNACIONAIS E LEI INTERNA NO BRASIL: a problemática de tratados internacionais que versam sobre tributos estaduais ou municipais. **Doutrinas Essenciais de Direito Internacional** | vol. 1 | p. 141 | Fev / 2012

SILVA, Felipe Ferreira. Tratados Internacionais: Procedimento de Produção, Recepção no Direito Interno e Questões Correlatas. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009 p. 1019-1049

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratados para evitar a dupla tributação internacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, 1935- (coord.) **Curso de direito tributário**, 8. ed. São Paulo : Saraiva, 2001. p. 393-417.

\_\_\_\_\_. O princípio da fonte no direito tributário internacional atual. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. V. 55, p.229.

TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre a renda das empresas. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997.

\_\_\_\_\_. Aplicação do Princípio da Não-Discriminação Tributária no STF e os Tratados para evitar a Dupla Tributação. **Revista de Estudos Tributários**, nº85, mai/jun 2012. Síntese, p. 10-22

\_\_\_\_\_. Convenções Internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital: a abrangência dos tributos incidentes sobre as empresas. In: **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O imposto de importação e seus tratados. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009 p. – 983-1017

\_\_\_\_\_. Tipologia de dupla (múltipla) tributação internacional de rendas de empresas: 'dupla tributação jurídica internacional' e 'dupla tributação econômica internacional', o fim de um paradigma. **Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados** São Paulo, 1995. v.133, p.31-74.

\_\_\_\_\_. Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Brasileiro. In **Revista Dialética de Direito Tributário**. N. 86, p.34-49

\_\_\_\_\_. Princípio da Não-Discriminação no Direito Tributário Brasileiro. *Interesse Público*, n. 17, 2003. p. 125

ULAS, Gabriela. La globalización y los convenios para evitar la doble imposición internacional. **Revista dos tribunais**. V. 925, p. 359.

VENTURA, Deisy de Freitas Lima. **A ordem jurídica comunitária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993,

ZANETTI, Adriana Freisleben de; BARBOZA JÚNIOR, José Cláudio Marques. Bitributação, confisco e fraudes em tratados internacionais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo , v.17, n.88, p. 9-17, set./out. 2009.