

**TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:  
APLICABILIDADE E QUESTÕES CONTROVERSAS\***

**INTERNATIONAL TREATIES ON TAX MATTERS IN BRAZIL: APPLICABILITY  
AND CONTROVERSIAL ISSUES**

Renato José Ramalho Alves\*\*

**RESUMO:** Em um mundo globalizado, os tratados internacionais mostram-se como importantes fontes de direitos e obrigações entre os Estados. Na área do Direito Tributário, os tratados possuem funções relevantes, estabelecendo, principalmente, normas sobre cooperação fiscal e evitando a dupla tributação. Nesse sentido, o presente trabalho analisa o regime jurídico dos tratados internacionais em matéria tributária no Brasil, examinando sua eficácia e aplicabilidade, em especial, diante do conflito com a legislação interna.

**Palavras-chave:** Direito Internacional Tributário; Direito dos Tratados; Tratados Internacionais; Conflito entre Normas; Antinomia Jurídica.

**ABSTRACT:** In a globalized world, international treaties are an important source of rights and obligations between States. In the area of tax law, treaties have important functions, establishing mainly rules on tax cooperation and avoiding double taxation. This paper analyzes the legal regime of international tax treaties in Brazil, examining its effectiveness and applicability, especially when they are in conflict with domestic law.

**Keywords:** International Tax Law; Law of Treaties; International Treaties; Conflict between Rules; Legal Antinomy.

## **1. INTRODUÇÃO**

O presente trabalho analisa a aplicabilidade das normas do Direito Internacional Tributário, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, perquirindo, de forma específica, sobre as possíveis soluções para os problemas causados pelos conflitos entre normas internas e normas internacionais na seara do Direito Tributário.

---

\* Artigo recebido em: 04.08.2016

Artigo aceito em: 11.01.2017

\*\* Mestrando em Estado, Regulação e Tributação Indutora pela UFPE. Pós-graduado em Direito Tributário e Processo Tributário pela ESA/OAB-PB. Representante da juventude brasileira em reuniões de Comissões da ONU e da OEA. Articulador em Negociações Internacionais pela ONG Engajamundo. Recife – PE. E-mail: renatojra@gmail.com

Com efeito, no mundo contemporâneo, verificamos a consolidação do Estado Fiscal, entendido como o Estado Democrático de Direito que promove os direitos e garantias fundamentais por meio do suporte financeiro das pessoas (físicas e jurídicas) dotadas de capacidade contributiva<sup>1</sup>. Isso porque tanto os direitos econômicos e sociais como as liberdades públicas geram altos custos para o Poder Público, de modo que a tributação é o principal instrumento do Estado Fiscal para arcar com tais despesas, como demonstram Stephen Holmes e Cass Sunstein<sup>2</sup>.

Nesse sentido, não se pode exercer uma tributação adequada, garantindo-se a justiça fiscal, sem a delineação de normas que definam a competência tributária, as garantias do contribuinte e, notadamente em Estados federativos, a divisão de receitas entre os entes políticos.

No Brasil, o Sistema Tributário Nacional tem seus pilares estabelecidos na Constituição de 1988, em especial, no Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento). Assim, a Carta de 1988 corresponde à principal fonte de normas de direito tributário em nosso país, já que “permite saber tudo o que pode ser feito em matéria tributária e quais as garantias fundamentais do contribuinte cuja inobservância vicia o exercício da tributação”<sup>3</sup>.

Além da Constituição, verifica-se a existência de diversas outras fontes normativas do direito tributário, que possibilitam uma melhor aplicação dos ditames previstos constitucionalmente, dentre elas, as leis complementares. O art. 146 da Constituição, por exemplo, prevê diversas matérias que devem ser regulamentadas mediante lei complementar, incluindo as normas gerais sobre a legislação tributária

---

<sup>1</sup> Para José Casalta Nabais, no Estado fiscal, a tributação não pode ser vista nem como um simples poder do Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, mas sim como um instrumento indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em um Estado (NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 185).

<sup>2</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. Nova Iorque e Londres: W. M. Norton, 1999, p. 233-236.

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 177.

(inciso III). Nesse sentido, percebe-se que a lei complementar, que deve ser aprovada pelo Congresso Nacional por *quorum* qualificado de maioria absoluta (art. 69 da CF), possui um papel de destaque na disciplina de inúmeros assuntos tributários<sup>4</sup>.

No momento da promulgação da Constituição de 1988, grande parte das matérias reservadas à lei complementar já estavam regulamentadas pela Lei nº 5.172/1966, que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN). Por isso, o CTN, conforme explica Sabbag<sup>5</sup>, embora tenha sido formalmente aprovado como uma lei ordinária, foi recepcionado pela nova ordem constitucional como uma lei complementar e, atualmente, é o diploma que estabelece as normas gerais em matéria tributária.

Desse modo, cumprindo a determinação do art. 146, III, da CF<sup>6</sup>, o Código Tributário Nacional, em seu art. 96, dispõe sobre a abrangência da concepção “legislação tributária”, que, segundo tal dispositivo, corresponde às leis, aos decretos, às normas complementares e aos *tratados e convenções internacionais*.

Nesse cenário, inúmeras são as questões, ainda controversas, que se insurgem sobre a aplicabilidade das normas internacionais em matéria tributária, tais como: poderia um tratado internacional em matéria tributária revogar uma lei interna?

---

<sup>4</sup> O STF já reconheceu como inconstitucionais diversos dispositivos de lei ordinária que versavam sobre matéria tributária exclusiva de lei complementar, como as normas gerais referentes à decadência e à prescrição do crédito tributário. Nesse sentido, a Suprema Corte editou o Enunciado nº 8 da sua Súmula Vinculante: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário”.

<sup>5</sup> Nas palavras do autor, “a Lei n. 5.172/66, embora aprovada como lei ordinária formal, foi elevada, ainda sob a égide da Carta de 1967, no plano da teoria da recepção, à categoria de lei complementar, em razão principalmente do seu objeto. Quanto a este, no ano anterior (1966), o CTN já estipulava em seu art. 1º que regularia ‘as normas gerais de direito tributário aplicáveis à respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar’. Com o advento da Carta de 1967, definiu-se a figura da lei complementar como instrumento distinto de lei ordinária, atribuindo-se-lhe a tarefa de veicular as matérias que então se encontravam disciplinadas no CTN” SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 626.

<sup>6</sup> Como explica Geilson Salomão Leite, “o Código Tributário Nacional é a manifestação mais eloquente da Lei Complementar veiculadora de Normas Gerais de Direito Tributário, sem olvidar a Lei Complementar nº 116/2003 (ISS), a Lei Complementar nº 123/2006 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte) e a Lei Complementar nº 87/96 (ICMS)” (LEITE, Geilson Salomão. O Supremo Tribunal Federal e a Guerra Fiscal. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (orgs.). Jurisdição constitucional, democracia e direitos fundamentais: estudos em homenagem ao Ministro Gilmar Ferreira Mendes. Salvador: Juspodivm, 2012, p. 179).

Poderia um tratado internacional tributário ser revogado por uma lei interna? Qual o *status* normativo dos tratados internacionais sobre matéria tributária em nosso país? Seria possível o Chefe de Estado brasileiro instituir isenções de tributos municipais ou estaduais mediante tratados internacionais?

## 2. TRATADO INTERNACIONAL COMO FONTE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

As chamadas *fontes* do direito correspondem aos centros produtores de normas jurídicas. Atualmente, numa sociedade cada vez mais interligada, na qual nenhum Estado atinge o progresso adotando uma postura isolada, bem como na qual se verifica o crescimento das chamadas empresas multinacionais, cujas atividades se submetem a mais de um ordenamento jurídico, merece destaque o papel das fontes internacionais, sendo a principal delas o tratado internacional<sup>7</sup>.

Com efeito, os tratados internacionais em matéria tributária formam o objeto principal do *Direito Internacional Tributário*. Heleno Taveira Tôrres explica que tais normas versam, em regra, sobre as “relações entre Estados em matéria tributária, particularmente para o tratamento coordenado das atividades impositivas, distribuição harmônica do Poder de Tributar entre si e resolução dos concursos impositivos e dos problemas de fraudes internacionais”<sup>8</sup>.

Nesse sentido, é cada vez mais comum a formalização de tratados internacionais em matéria tributária, causada pelo que Jurandi Borges Pinheiro<sup>9</sup> chama de *corrosão da soberania fiscal*, cedendo os Estados parcela de seu poder soberano e

---

<sup>7</sup> “Os tratados são fontes cujo centro irradiador é o acordo entre as vontades soberanas dos Estados” (Por tudo, ver FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 2010, p. 190-206).

<sup>8</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. A Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 62. Segundo Tânia Maria Françosi Santhias, “as normas de direito tributário internacional, enquanto normas de incorporação aos ordenamentos jurídicos nacionais, pertencem ao ramo do direito internacional público, que é o ramo da ciência do Direito que também se dedica ao estudo da forma de celebração dos tratados” (SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. Implicações dos tratados internacionais tributários no contrato de federalização. Florianópolis: Insular, 2005, p. 122).

<sup>9</sup> PINHEIRO, Jurandi Borges. Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 40-50.

absoluto de produzir normas jurídicas válidas no âmbito interno, para introduzir em seus sistemas jurídicos normas provenientes de fontes internacionais<sup>10</sup>.

Como explica Alberto Xavier, um dos primeiros a se dedicar com profundidade ao tema ora discutido, os tratados possuem um “efeito negativo”, ao “delimitar, por via convencional, pretensões tributárias dos Estados cujo fundamento seja a respectiva lei interna”<sup>11</sup>. Assim, não se admite que os tratados criem tributos, contudo, podem autorizar ou proibir sua cobrança em determinadas hipóteses.

Há diversas espécies de tratados que abrangem matérias sobre direito tributário, dentre as quais destacam-se:

(a) Os *tratados de cooperação fiscal*, que estabelecem mecanismos para auxiliar a fiscalização tributária dos países envolvidos;

(b) Os *tratados para combater os preços de transferência*, que buscam evitar a adoção preços fraudulentos por parte de multinacionais, com o intuito sonegar tributos<sup>12</sup>.

(c) Os *tratados sobre comércio exterior*, que instituem regras comuns sobre o comércio internacional. Sobre o tema, merece destaque o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, mais conhecido como GATT<sup>13</sup>, firmado em 1947, que prevê uma equivalência de tratamento entre o produto nacional e o produto importado. O tema é

---

<sup>10</sup> Entendemos que, na verdade, a soberania que é corroída é a interna, materializada no poder do Estado sobre seus súditos, em determinado território, já que a soberania externa, que se baseia na independência e na igualdade entre os Estados, implica, principalmente, na possibilidade de assunção de compromissos na seara do direito internacional. Sobre a diferença entre soberania interna e externa, ver AZAMBUJA, Darcy. Teoria geral do Estado. São Paulo: Globo, 2008, p. 69.

<sup>11</sup> XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 122.

<sup>12</sup> Nas palavras de Heleno Taveira Tôres, preço de transferência é a “alteração dos preços das operações patrocinadas no interior dos grupos de sociedades e nas relações entre empresas por qualquer modo conexas, com a inequívoca finalidade de desfrutar das diferenças existentes entre os regimes tributários envolvidos, otimizando a alocação dos fatores tributáveis entre as unidades operacionais de produção, com a pretensão de redução de custos (subvalorização) ou aumento dos lucros (supervalorização), transferindo rendas do Estado de produção para países que se utilizem de menores alíquotas ou oferecem isenções ao elemento reditual” (TÔRES, op. cit., 1997, p. 264-265).

<sup>13</sup> Em inglês, General Agreement on Tariffs and Trade.

tão recorrente em nossos tribunais, que o STF e o STJ editaram os seguintes Enunciados de suas respectivas Súmulas:

Súmula 575/STF:

À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional;

Súmula 20/STJ:

A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional;

Súmula 71/STJ:

O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.

(d) Os *tratados contra a dupla tributação* (TDTs), que evitam que uma mesma riqueza (renda, herança etc.) seja tributada por mais um ordenamento tributário<sup>14</sup>. Para Alberto Xavier, trata-se da principal matéria regulamentada pelos tratados internacionais tributários<sup>15</sup>. Tais atos normativos, em geral, são firmados em caráter bilateral, de modo que, usualmente, passam a ser chamados de acordos<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Para Valadão, trata-se de uma forma indireta de intervenção estatal no domínio econômico. Segundo o autor, “no que diz respeito aos impostos indiretos, cujas relações ultrapassem as fronteiras de um Estado, os Estados envolvidos têm adotado a técnica dos acordos para evitar a dupla tributação. Tais acordos, ao modificarem o tratamento tributário do imposto ali contemplado, implicando a redução do ônus tributário (antes onerado pela dupla imposição), têm efeitos extrafiscais” (VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 112).

<sup>15</sup> Por tudo e para um aprofundamento sobre o tema, ver XAVIER, op. cit., p. 87-173.

<sup>16</sup> Atualmente, o Brasil participa de 32 acordos internacionais para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, firmados, bilateralmente, com os seguintes países: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela. O acordo internacional firmado com a Alemanha deixou de vigorar desde 01 de janeiro de 2006.

Luís Eduardo Schoueri caracteriza os tratados internacionais tributários, principalmente quando visam evitar a dupla tributação, como verdadeiras *normas tributárias indutoras*, uma vez que servem como um importante instrumento de intervenção no domínio econômico. A função indutora de tais normas ganha destaque especial em países em desenvolvimento, como o Brasil, eis que estes “não celebram acordos de bitributação para tornar neutra a tributação dos investimentos estrangeiros; ao contrário, abrem eles mão de parte de sua pretensão tributária, visando a produzir o efeito do incentivo àqueles investimentos”<sup>17</sup>.

No entanto, segundo parte dos autores, como Paulo Barros de Carvalho, os tratados não são fontes do direito tributário, “e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira”<sup>18</sup>.

Corroboramos, contudo, com as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>19</sup>, para quem o decreto-legislativo trata-se, tão somente, de uma das fases do processo de internalização do ato internacional, sendo a fonte de direito tributário o próprio tratado internacional.

No mesmo sentido, vale expor as lições de Cristiano Kincheski:

[...] é o tratado, não o decreto-legislativo, o instrumento apto a modificar a legislação interna e ser observado pela que lhe sobrevenha, tendo em vista que o último se constitui em fase de aprovação do ato internacional. Frise-se, neste aspecto, que com a ratificação o Estado já se obriga, perante a ordem internacional, a cumprir as normas estabelecidas no tratado, não obstante o fato do sistema brasileiro exigir a incorporação daquele para que tenha validade no âmbito interno. O referendo do Congresso não é ‘ato de homologação ‘a posteriori’, mas ato de autorização ‘a priori’ para a prática de outro ato – a ratificação –

<sup>17</sup> Por tudo, ver SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico. São Paulo: USP, 2002, p. 265.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 79.

<sup>19</sup> Inclusive, o autor adota uma posição claramente voltada para a ascendência do direito das gentes em relação à legislação interna, em matéria tributária, uma vez que, para ele, o art. 98 do CTN prevê que o tratado internacional é fonte autônoma de direito tributário, sem a necessidade de se proceder qualquer processo de internalização mediante mecanismos de direito interno. Nesse sentido, ver COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 547.

que, esse sim, conclui o procedimento de celebração dos tratado e que é a manifestação da vontade de obrigar-se<sup>20</sup>.

Destarte, partindo-se da ideia de que o tratado internacional é uma fonte do direito tributário, cabe-nos analisar o regime jurídico, em nosso país, desse importante instrumento do direito internacional tributário.

### 3. APLICABILIDADE DO TRATADO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO NO BRASIL

#### 3.1. O ART. 98 DO CTN

Os tratados internacionais em matéria tributária, conforme visto, integram a legislação tributária brasileira. Com o objetivo de detalhar a abrangência das diversas fontes do direito tributário, tal como consignado na sua exposição de motivos, o CTN, em seus arts. 96 a 112, "enumera os atos normativos em matéria tributária e define o conteúdo e alcance próprio de cada um deles (sic)"<sup>21</sup>.

Dessa forma, especificamente em seu art. 98, o CTN dispôs sobre a eficácia e a aplicabilidade do tratado internacional em matéria de direito tributário, prevendo que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha". Percebe-se, claramente, que o CTN buscou garantir o respeito às normas provenientes de tratados internacionais, mesmo conflitantes com a legislação tributária interna.

Nesse sentido, Gilberto Ulhôa Canto<sup>22</sup>, um dos redatores do anteprojeto do CTN, esclareceu que o objetivo do art. 98 não foi de inovar no ordenamento jurídico brasileiro, mas sim de positivizar um entendimento jurisprudencial majoritário na época (o CTN foi promulgado em 1966), quanto ao *primado dos tratados internacionais sobre*

---

<sup>20</sup> KINCHESCKI, Cristiano. Direito Tributário Internacional: os tratados de direito tributário e a ordem jurídica nacional. Florianópolis: Conceitual Editorial, 2010, p. 106. No mesmo sentido: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna. São Paulo: Dialética, 1999, p. 102-104.

<sup>21</sup> CONGRESSO NACIONAL. Exposição de Motivos nº 602. Brasília: Diário do Congresso Nacional, 1966, p. 5.801.

<sup>22</sup> ULHÔA CANTO, Gilberto de. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. Revista Forense, Rio de Janeiro, vol. 267, jul./ago./set. 1979, p. 27.

a lei interna, o que veio a ser modificado com a decisão do STF no julgamento do RE nº 80.004/SE.

Com efeito, o STF, desde o julgamento do RE nº 80.004/SE, em 1977, afastou a prevalência do direito internacional sobre o interno, entendendo que, salvo excepcionais hipóteses, o tratado, quando internalizado ao ordenamento jurídico interno, equipara-se à lei ordinária. Outrossim, também restou consolidado na Suprema Corte o entendimento de que a norma internacional deve estar em harmonia com a Constituição Federal. Por isso, não há qualquer dificuldade em se afirmar que, para o STF: (i) o tratado internacional tributário sempre prevalecerá em face da legislação tributária infralegal (decretos e normas complementares), e; (ii) e a norma internacional tributária, para ser válido no âmbito interno, deve respeitar os ditames do nosso texto constitucional. Sobre esse último ponto, Tânia Maria Françosi Santhias<sup>23</sup> destaca ainda que, diante da supremacia da Constituição (*lex superior derogat legi inferiori*), esta sempre prevalecerá, independente do caráter de norma especial do tratado (não se aplica, pois, a máxima da *lex specialis derogat generali*).

Não obstante, no que se refere à relação entre o tratado internacional tributário e a lei interna, o art. 98 do CTN é objeto de algumas das maiores controvérsias instauradas no âmbito do direito tributário em nosso país. São diversos os debates sobre o real sentido da norma extraída de tal preceito legal. Trataremos, a seguir, de três importantes questões levantadas, recorrentemente, pela comunidade jurídica brasileira.

### 3.2. PODERIA UM TRATADO INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA REVOGAR UMA LEI INTERNA?

Quanto à primeira questão, percebe-se uma tendência da doutrina e da jurisprudência, no sentido de que houve, na verdade, uma deficiência técnica da redação do art. 98 do CTN, uma vez que não é possível a revogação de uma lei interna,

---

<sup>23</sup> SANTHIAS, op. cit., p. 106.

em virtude do surgimento posterior de um ato normativo internacional a ela incompatível.

Com efeito, sob o ângulo dogmático, são três as qualidades encontradas em uma norma jurídica: vigência, validade e eficácia. Ferraz Júnior resume tais qualidades da seguinte forma:

1. *validade* é uma qualidade da norma que designa sua pertinência ao ordenamento, por terem sido obedecidas as condições formais e materiais de sua produção e consequente integração no sistema;
2. *vigência* é uma qualidade da norma que diz respeito ao tempo de validade, ao período que vai do momento em que ela entra em vigor (passa a ter força vinculante) até o momento em que é revogada, ou em que se esgota o prazo prescrito para sua duração;
3. *eficácia* é uma qualidade da norma que se refere à possibilidade de produção concreta de efeitos, porque estão presentes as condições fáticas exigíveis para sua observância, espontânea ou imposta, ou para a satisfação dos objetivos visados (efetividade ou eficácia social), ou porque estão presentes as condições técnico-normativas exigíveis para sua aplicação (eficácia técnica)<sup>24</sup>.

Nesse sentido, explica o autor que *revogar* significa retirar a validade de uma norma por meio de outra superveniente, de forma que a norma revogada não faz mais parte do sistema e, conseqüentemente, deixa de ser vigente. São duas as formas de revogação: (i) a manifesta, quando há expressa determinação sobre a revogação da norma anterior, ou; (ii) a implícita, quando a nova norma dispõe sobre a mesma matéria que a anterior, sem dispor expressamente sobre a revogação desta.

As lições de Ferraz Júnior estão em consonância com o que se extrai do art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)<sup>25</sup>, de acordo com o qual uma lei interna em vigor por tempo indeterminado apenas perderá sua vigência, caso outra a revogue (revogação manifesta) ou se a lei nova disciplinar inteiramente a matéria de que se tratava a lei anterior (revogação implícita).

<sup>24</sup> FERRAZ JÚNIOR, op. cit., p. 171.

<sup>25</sup> Decreto-Lei nº 4.657/1942.

Além do mais, na dicção do art. 2º, §2º, da LINDB, a lei nova não revoga a anterior se apenas estabelecer disposições gerais ou específicas sobre a matéria regulada por esta. No caso do tratado internacional tributário, este, via de regra, disciplina normas específicas sobre determinada matéria de direito tributário já regida pela legislação interna – por exemplo, estabelece procedimentos específicos de fiscalização tributária ou isenções sobre determinadas operações –, de modo que inexistente autorização em nosso ordenamento jurídico para que haja uma revogação implícita da lei interna anterior (caso seja incompatível com a norma de direito internacional).

Como se não bastasse, em nosso sistema jurídico vige o *princípio da paridade das formas*, segundo o qual uma norma só pode revogar outra, se obedecer a forma pela qual esta foi produzida. Ou seja, uma lei sobre imposto de renda, por exemplo, apenas pode ser revogada por outra lei de igual (ou superior) hierarquia.

Por isso, autores como Ricardo Lobo Torres<sup>26</sup> e Hugo de Brito Machado<sup>27</sup> defendem que o tratado internacional tributário que estabelece norma incompatível com lei interna anterior não revoga esta, mas apenas *suspende* sua eficácia, ou seja, ela não será aplicável às relações jurídicas reguladas pelo tratado<sup>28</sup>. Em decorrência, pode-se afirmar que (a) a lei interna continuará vigente, mas sem produzir efeitos nas relações

---

<sup>26</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 434.

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 92.

<sup>28</sup> Com posição contrária, Mazzuoli defende que o CTN prevê uma hipótese de revogação da espécie derrogação. Explica o autor: “Em verdade, o que ocorreu é que o CTN preferiu se valer de uma expressão que é gênero e não da espécie correta, que realmente seria o termo ‘derrogam’. Como se sabe, ‘revogação’ é gênero do qual fazem parte duas espécies: a ab-rogação (revogação total de uma lei) e a derrogação (revogação parcial dessa mesma lei). Assim, quando o CTN se utiliza da expressão-gênero revogação, deve o intérprete ler aí que a referência diz respeito à sua espécie derrogação, em homenagem à precisão técnica” (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no Direito brasileiro. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 44, n. 175, p. 155-162, jul/set. 2007, p. 157. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/141296>>. Acesso em: 10 fev. 2016).

versadas no tratado; (b) havendo a denúncia ao tratado internacional ou este deixando de produzir efeitos, a lei interna volta a possuir total eficácia.

### **3.3. PODERIA UM TRATADO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO SER REVOGADO POR UMA LEI INTERNA?**

Quanto à questão sobre a possibilidade de uma lei interna revogar um tratado internacional tributário, a resposta só pode ser negativa. Primeiro, porque é de fácil percepção que o legislador buscou, por meio do art. 98 do CTN, atribuir uma eficácia *sui generis* ao tratado internacional, que, inclusive, deve ser observado pela legislação tributária que lhe sobrevenha. Assim, defender a possibilidade de invalidar um ato convencional tributário mediante lei interna iria de encontro ao próprio espírito da norma esculpida no art. 98 do CTN.

Noutro giro, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 (CVDT) estabelece mecanismos específicos do direito internacional público para a revogação do tratado internacional (como a denúncia), não sendo tal matéria afeta às legislações nacionais dos Estados. Inclusive, em seu art. 27, a CVDT prevê que “uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”. Vale registrar, ainda, que o Brasil assinou e promulgou a CVDT sem qualquer reserva às referidas regras, de modo possuem caráter obrigatório para Estado brasileiro, o que implica, logicamente, na impossibilidade de o Brasil editar uma lei interna para fins de revogar o tratado internacional.

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado ainda invoca outro argumento, baseado na ética e no compromisso moral entre os países:

Por outro lado, a alteração, por lei interna, de um tratado internacional, não tem apoio nos princípios da moralidade, que devem presidir também as relações internacionais. Alterando, por lei interna, regras de tratado internacional, o país perde credibilidade.

Assim, temos fortalecido o nosso entendimento, no sentido de que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna. Tanto no plano da ciência do Direito, como no plano ético<sup>29</sup>.

Portanto, conclui-se pela impossibilidade de um tratado internacional em matéria tributária ser revogado por um ato normativo do direito interno.

### **3.4. O TRATADO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO POSSUI UM *STATUS* SUPRALEGAL EM NOSSO PAÍS?**

A ideia de suprallegalidade do tratado em matéria tributária implicaria no fato de que, independente do conteúdo do ato internacional, ele prevaleceria em face da legislação infraconstitucional brasileira. Contudo, em que pese a redação do art. 98 do CTN indicar, a princípio, tal superioridade dos tratados sobre a legislação interna, diversos são os posicionamentos encontrados na doutrina e na jurisprudência.

No âmbito da doutrina, autores como Carraza já questionaram, inclusive, a constitucionalidade do art. 98 do CTN, uma vez que o tratado não poderia ser fonte primária de direito tributário. O próprio autor, porém, reviu seu posicionamento, mas ainda defende que inexistente qualquer hierarquia entre os tratados e as normas do direito interno. Em suas palavras:

Embora já tenhamos sustentado o contrário, hoje estamos convencidos de que realmente o tratado internacional, devidamente aprovado, ratificado e promulgado, é fonte primária do direito tributário. Constitucional, pois, o art. 98 do CTN [...].

É certo que os tratados internacionais, uma vez em vigor no País, incorporam-se ao Direito interno brasileiro.

Não é menos certo, porém, que, quando isto acontece, alojam-se no mesmo patamar hierárquico das leis *lato sensu* (leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias e resoluções), podendo, deste modo, ser revogados ou modificados 'pela legislação interna (...) que lhes sobrevenha'.

Inexiste, pois, supremacia jurídica dos tratados internacionais (tributários ou não tributários) sobre as leis em geral<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> MACHADO, op. cit., p. 93.

<sup>30</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2005,

Para Grupenmacher, o art. 98 do CTN não trata da superioridade das normas convencionais sobre as normas domésticas de direito tributário, pois tal previsão caberia tão somente à Constituição. Em sua opinião, “o que diz tal dispositivo é, em consonância com seu papel constitucional, estabelecer regra acerca da aplicação do tratado em detrimento da lei interna diante de um eventual conflito de normas”<sup>31</sup>. Ou seja, na seara do direito tributário, havendo conflito entre a norma internacional e a interna, aquela deveria prevalecer, não por ser hierarquicamente superior a esta, mas porque é a solução prevista no art. 98 do CTN para disciplinar tal antinomia.

Por outro lado, Luciano Amaro<sup>32</sup> defende a paridade entre o tratado internacional e a lei tributária interna, expondo que eventual conflito entre elas deve ser resolvido pelo critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*), independentemente se a lei interna for editada antes ou depois da vigência do tratado (o autor, assim, afasta o critério cronológico). Inclusive, explica que a previsão do referido dispositivo é inútil, já que a conclusão de que a lei especial prevalece sobre a geral decorre do próprio sistema jurídico.

O posicionamento de Luciano Amaro é bastante semelhante ao adotado pelo Supremo Tribunal Federal, que entende que, havendo conflito entre um tratado internacional *comum* e a lei interna, deve-se aplicar, sempre que possível, o critério cronológico, e, quando cabível, o critério da especialidade. Nesse sentido, vejamos o seguinte trecho ementa do julgamento da ADIN nº 1.480, proferido em 2001:

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - 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

---

p. 231.

<sup>31</sup> GRUPENMACHER, op. cit., p. 114-115.

<sup>32</sup> Em suas palavras, “cuida-se de normas especiais que, anteriores ou posteriores à lei geral (lei interna), com ela convivem. Na situação especial (qualificada no tratado), ou a lei interna não se aplica (porque o tratado afasta — na hipótese — sua incidência), ou a lei interna é aplicável com a limitação prevista no tratado” (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 202-208).

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<sup>33</sup>.

A ideia de supremacia das normas específicas previstas em tratados sobre as normas gerais previstas legislação interna parece ter sido positivado tanto no art. 85-A da Lei nº 8.212/91 (com redação dada pela Lei nº 9.876/99), como também no art. 13 do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), abaixo transcritos:

Lei nº 8.212/91.

Art. 85-A. Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial.

CPC/2015.

Art. 13. A jurisdição civil será regida pelas normas processuais brasileiras, ressalvadas as disposições específicas previstas em tratados, convenções ou acordos internacionais de que o Brasil seja parte.

A posição do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, era no sentido de diferenciar os tratados-contrato (ou contratuais) dos tratados-lei (ou normativos). Os primeiros são comutativos, estabelecendo obrigações recíprocas entre os Estados pactuantes, com interesses divergentes; os segundos possuem um caráter geral e abrangente, em que os Estados firmam obrigações com interesses comuns. Para o STJ<sup>34</sup>, na seara do direito tributário, apenas os tratados-contrato não poderiam ser revogados

---

<sup>33</sup> No recente julgamento da Exatidão nº 1.372/DF, proferido no dia 02/06/2015, o STF manteve seu posicionamento, decidindo pela prevalência de um tratado internacional que estipula normas específicas de extradição sobre o Estatuto do Estrangeiro.

<sup>34</sup> A título de ilustração, em 1993, no julgamento do REsp nº 37.065/PR, o STJ entendeu que "o artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual". No mesmo sentido, ver REsp 42.6945/PR, julgado em 2004.

pela legislação interna posterior (nos termos da parte final do art. 98 do CTN). Desse modo, os tratados-lei poderiam ser revogados por lei interna posterior.

A doutrina<sup>35</sup> combatia veementemente essa postura do STJ. De fato, a diferenciação é falha, já que: (a) o art. 98 do CTN não realizou qualquer distinção de espécies de tratados internacionais; (b) não há distinção na produção dos efeitos para cada espécie – ambas devem ser cumpridas, ante o princípio da *pacta sunt servanda*, e; (c) não se verifica, seja no ordenamento jurídico interno ou no internacional, qualquer hierarquia entre as duas modalidades de tratados.

Por isso, nos últimos anos, constata-se uma mudança significativa do entendimento do STJ, aderindo à linha adotada por autores como Luciano Amaro e pelo STF. Assim, os precedentes mais recentes da Corte Especial são no sentido de que, nos termos do art. 98 do CTN, independentemente de seu caráter normativo ou contratual, os “tratados internacionais tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade”<sup>36</sup>.

Ocorre que, segundo Cristiano Kinchescki, embora leve, quase sempre, a um resultado correto (prevalência do tratado), o critério da especialidade não deve ser aplicado. Comentando sobre o art. 98 do CTN, o autor explica que:

[...] enquanto uma lei não pode suspender a eficácia de um tratado, este, ao ser incorporado ao ordenamento jurídico interno pelo decreto presidencial, pode suspender a eficácia de uma lei, o que implica na precariedade, da utilização do critério de especialidade, para a solução do conflito entre o tratado de direito tributário e lei interna<sup>37</sup>.

Com efeito, não faltam vozes na doutrina que defendem a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária. Porém, tal conclusão é alcançada por diferentes fundamentos.

---

<sup>35</sup> Ver REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. São Paulo: 2011, p. 52-53, e XAVIER, op. cit., p. 117-121.

<sup>36</sup> REsp 1.161.467/RS, julgado em 2012, e REsp 1.325.709/RJ, julgado em 2014.

<sup>37</sup> KINCHESCKI, op. cit., p. 115.

Para Ricardo Lobo Torres<sup>38</sup>, há o primado do tratado internacional tributário sobre a lei interna, em virtude de expressa disposição do art. 98 do CTN. O autor adverte que tal característica não se aplica aos demais ramos do direito, para os quais o tratado é equiparado à lei federal, conforme entendimento do STF.

Nessa mesma linha é a posição de Carlos Mário da Silva Velloso:

No campo tributário, o meu entendimento é no sentido do primado do direito internacional sobre o direito interno. É o que dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 1966, recebida pela CF/67 e pela CF/88 como lei complementar.

[...] a Constituição de 1967 prescrevia, no art. 18, § 1º, que a lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporia sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regularia as limitações constitucionais do poder de tributar.

[...] Vale acrescentar, de outro lado, que a mencionada disposição inscrita no art. 98, CTN, foi bem recebida pela Constituição de 1988, art. 146, III, a dizer, da mesma forma, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária<sup>39</sup>.

Outrossim, na visão de Sacha Calmon Navarro Coêlho, é o legislador infraconstitucional que, distinguindo as fontes internas e externas, confere preeminência a estas, caso se verifique confronto entre os tratados com a legislação tributária interna. Inclusive, sobre o tema, o autor possui o peculiar entendimento de que "o art. 98 *autonomiza o tratado como fonte autônoma de Direito Tributário*, desnecessária a *sua introjeção no sistema jurídico interno* por ato legislativo específico"<sup>40</sup>.

O posicionamento ora comentado, inclusive, é seguido por parte dos Tribunais pátrios. Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em 2013, no julgamento da Apelação Cível nº 2000.01.00.070733-3, consignou que "a regra inserta

<sup>38</sup> TORRES, op. cit., 2005, p. 434.

<sup>39</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 41, n. 162, p. 35-45, abr./jun. 2004, p. 37-38. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/946>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

<sup>40</sup> Por tudo, ver COÊLHO, op. cit., 546-548.

no art. 98 do CTN expressa a superioridade hierárquica do tratado internacional sobre a legislação tributária interna".

Por outro lado, para grande parcela da doutrina, a hierarquia da norma internacional tributária sobre a doméstica é extraída do próprio sistema jurídico brasileiro. Isso decorre, segundo Kiyoshi Harada <sup>41</sup>, em virtude da previsão constitucional da *independência nacional* e da *cooperação entre os povos para o progresso da humanidade* como princípios norteadores da política externa brasileira, nos termos do art. 4º, I e IX, da CF. O parágrafo único do referido dispositivo também direciona a tal conclusão, na medida em que determina que o Brasil buscará a integração econômica, política social e cultural dos povos latino-americanos, visando à formação de uma comunidade de nações da América Latina. Por fim, o autor ainda invoca o art. 5º, §2º, da CF, do qual se extrai que é garantido aos indivíduos o respeito aos direitos e garantias fundamentais previstas em tratados internacionais firmados pelo Estado brasileiro, inclusive, aqueles que versem sobre matéria de direito tributário. Por isso, se uma norma internacional conferir determinada isenção, o indivíduo possui um direito subjetivo a gozar de tal benefício fiscal; se lhe for negado, haverá uma clara violação ao seu direito fundamental à propriedade (art. 5º, *caput* e XXII, da CF)<sup>42</sup>.

Nesse contexto, por meio da leitura sistemática de diversos outros dispositivos constitucionais pode-se extrair a determinação de que o Brasil busque uma integração internacional e cumpra com seus compromissos firmados no âmbito externo (vide arts. 4º, I, IX e parágrafo único; 5º, §2º, art. 105, III, "a"; art. 109, III, IV e §5º, todos da CF).

Além do mais, não faltam autores que defendem que o primado do tratado em matéria tributária sobre a lei interna decorre dos princípios do Direito Internacional Público. Sob tal perspectiva, Mirtô Fraga invoca o princípio da *pacta sunt servanda*,

---

<sup>41</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. São Paulo: Atlas, 2012, p. 495.

<sup>42</sup> Sobre a relação entre direito tributário e direitos fundamentais, v. OLIVEIRA, Felipe Faria de. Direito Tributário e Direitos Fundamentais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

aplicável, de forma secular, no contexto das relações entre os países, e que, segundo ele, encontra-se implícito no ordenamento jurídico brasileiro. A autora explica que:

Os sentimentos de solidariedade e de interdependência que animam os povos, o reconhecimento da existência da sociedade internacional, além de outros fatores, tornam indiscutível, na consciência jurídica universal, o respeito aos compromissos assumidos. Realmente, não há nenhum Estado, na época atual, que o negue.

[...] A Constituição Brasileira, apesar de não consagrar, em seu texto, o princípio *pacta sunt servanda*, fez referência a outras regras de Direito Internacional. A não-inclusão daquele constata a evidência de sua aceitação, de sua obrigatoriedade para o Brasil.

[...] O fato de, após as sucessivas Constituições, nosso País manter os compromissos assumidos corrobora, também, o entendimento de que o princípio *pacta sunt servanda* é obrigatório na ordem interna<sup>43</sup>.

Acrescente-se que, conforme já aludido em linhas anteriores, autores como Hugo de Brito Machado<sup>44</sup> invocam princípios de ordem moral que regem as relações entre os países, para defender que o Estado brasileiro deve cumprir seus compromissos internacionais, independentemente da existência de lei interna conflitante com o tratado internacional.

Alberto Xavier<sup>45</sup> apresenta uma das mais completas análises sobre o tema. Para ele, o art. 98 tem mero conteúdo declaratório, porque o primado do tratado internacional tributário é um princípio do nosso sistema jurídico. O autor fundamenta a superioridade hierárquica dos tratados em matéria tributária por meio de quatro principais linhas de raciocínio. Primeiro, porque a Constituição de 1988 consagrou, segundo o autor, a *corrente monista*, com cláusula geral de recepção plena (art. 5º, §2º), de modo que os tratados internacionais valem no ordenamento interno como tal, e não são equiparáveis à lei interna, apenas sendo revogáveis ou denunciados pelos

---

<sup>43</sup> FRAGA, Mirtô. 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, p. 95-96.

<sup>44</sup> MACHADO, op. cit., p. 93.

<sup>45</sup> XAVIER, op. cit., p. 98-122.

instrumentos específicos do direito internacional. Segundo, porque, na visão do autor, a norma que se extrai do art. 5º, §2º, aplicado em conjuntamente com o art. 150, *caput*<sup>46</sup>, ambos da CF, é no sentido da superioridade hierárquica dos tratados que versem sobre direitos e garantias, inclusive, em se tratando de matéria tributária. Terceiro, porque a celebração do tratado é ato de competência conjunta do Poder Executivo e do Poder Legislativo, de modo que não poderia ser revogado por ato exclusivo do Parlamento brasileiro. Quarto, e por fim, porque o art. 98 do CTN prevê, expressamente, a superioridade hierárquica dos tratados internacionais (independentemente de sua classificação como tratado-contrato ou tratado-lei).

Adotando um posicionamento ainda mais incisivo, o internacionalista Valério Mazzuoli<sup>47</sup>, em artigo específico sobre o tema, defende o primado do direito das gentes sobre o direito doméstico, não apenas na seara tributária. Na visão do autor, a Constituição, ao atribuir ao Congresso Nacional a competência de referendar os acordos internacionais dos quais o Brasil tenha o objetivo de fazer parte, implicitamente, afasta qualquer possibilidade de ab-rogação ou modificação do tratado por lei ordinária superveniente. Assim, se o Congresso referenda um tratado, é porque admite que, havendo a ratificação, não será possível que leis posteriores o contradigam. Por isso, o autor conclui que a redação do art. 98 do CTN tão somente confirma a teoria da superioridade do direito internacional em relação à legislação interna, aplicável também aos tratados dos demais ramos do Direito, ratificados pelo Estado brasileiro, que possui a obrigação de cumprir e executar fielmente aquilo que pactuou no âmbito internacional.

Não se pode deixar de registrar as lições clássicas de Kelsen<sup>48</sup>, que defende a unidade do sistema jurídico (teoria monista) e para quem a norma de direito

---

<sup>46</sup> Destaca-se o seguinte trecho “art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte [...]”.

<sup>47</sup> MAZZUOLI, op. cit., 2007, p 158.

<sup>48</sup> KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do estado (tradução de Luís Carlos Borges). São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 527-529.

internacional é superior a do direito interno, e, havendo conflito entre elas, a primeira deve prevalecer, de modo que a lei doméstica, embora ainda existente e válida, carecerá de eficácia, o que implica na possibilidade de os órgãos do Estado (principalmente os tribunais) afastarem a aplicação da norma interna, tal como o fazem em relação à lei inconstitucional. Havendo a aplicação da lei conflitante com a norma do direito das gentes, o Estado poderá ser responsabilizado internacionalmente<sup>49</sup>.

Em nossa visão, o tratado internacional em matéria tributária, de fato, tem primazia sobre a legislação interna. Além dos fundamentos já expostos, destacamos também que, nos termos do art. 26 da Convenção de Viena de 1969, os Estados estão obrigados a cumprir com os compromissos firmados por meio de um tratado. Tal dispositivo, assim, deixa expressos os ditames de dois dos mais importantes princípios do Direito Internacional Público: o *pacta sunt servanda* e a *boa-fé objetiva*.

Outrossim, conforme prevê o art. 27 daquele Diploma internacional, um país não pode deixar de cumprir uma obrigação prevista em um tratado, sob alegação de existência de lei interna com ele conflitante. Comentando o mencionado artigo, Paulo Emílio Vauthier Borges de Macedo<sup>50</sup> explica que uma das normas mais aceitas de

---

<sup>49</sup> No mesmo sentido, Heber Arbuét Vignali e Jean Michel Arrighi, comentando o pensamento de Eduardo Jimenez de Arechaga, explicam que "[...] outro paralogismo apóia-se [sic] numa errônea e caprichosa interpretação do pensamento de Eduardo JIMENEZ de ARECHAGA, e consiste em induzir a pensar que a nossa ordem interna, conforme esse autor, admite que, no âmbito interno, uma lei posterior viole o compromisso internacional assumido mediante um tratado, deixando de fazer fé à palavra, desde que se tenham recursos suficientes e se esteja disposto a indenizar os prejuízos causados no âmbito internacional, levando a aceitar esse procedimento como legítimo. No nosso entender, não é esse o pensamento do citado autor, o qual, se for lido em toda a sua extensão, se compreende que, a partir da postura realista, que sempre o caracterizou, limita-se a dizer que a ordem internacional sempre prima sobre a interna, e tanto é verdade que, quando o legislador, violando a própria ordem jurídica interna, modifica um tratado por uma lei posterior e, após, um órgão judiciário não é capaz de superar a contradição, harmonizando as normas, e faz prevalecer a interna sobre a internacional, esta atitude afinal se repara na ordem internacional, mediante a condenação do Estado infrator" (ARBUET VIGNALI, Heber; ARRIGHI, Jean Michel. Os vínculos entre o direito internacional público e os sistemas internos. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 29, n. 115, p. 417, jul./set. 1992. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176060/000472199.pdf?sequence=3>>. Acesso em: 12 fev. 2016).

<sup>50</sup> MACEDO, Comentários ao artigo 27. In: SALIBA, Aziz Tuffi (org.). Direito dos tratados: comentários à Convenção de Viena sobre o direito dos tratados (1969). Belo Horizonte: Arraes Editores, 2011, p. 191-197. No mesmo sentido, ver ACCIOLY, op. cit., p. 60.

direito internacional é a de que as disposições de direito nacional não podem prevalecer sobre as de um tratado internacional. O autor cita precedentes da Corte Internacional de Justiça, em que se entendeu que a preeminência do direito das gentes sobre o direito interno é um *princípio fundamental do direito internacional*.

Vale registrar, novamente, que o Brasil não fez qualquer ressalva a tais dispositivos quando da assinatura Convenção de Viena de 1969, de modo que inexistem motivos que autorizem o Estado brasileiro a afastar o dever de respeitá-los.

Com efeito, vivenciamos, como já afirmou Ricardo Lobo Torres<sup>51</sup>, a era do *sistema tributário cosmopolita*, que se desenvolveu a partir da globalização e da relativização das soberanias internas, e que se caracteriza pela pluralidade de fontes do direito tributário, inclusive, com a convivência de fontes jurídicas superiores aos poderes nacionais.

Por isso, os compromissos assumidos internacionalmente, inclusive em matéria tributária, devem ser respeitados, sob pena de se instaurar um verdadeiro cenário de insegurança jurídica, o que pode acarretar a falta de credibilidade do país e desestimular investimentos estrangeiros.

Mariângela Ariosi<sup>52</sup> aponta que a posição de nossos tribunais superiores, ao não reconhecerem a primazia do tratado internacional, vai de encontro, inclusive, com política externa brasileira, que pauta suas ações com o objetivo de alcançar a credibilidade e a confiabilidade internacional.

Por fim, é interessante notar o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>53</sup>, ao propor que haja um controle de constitucionalidade prévio (antes da apresentação do projeto de decreto legislativo) dos tratados internacionais pelo STF,

---

<sup>51</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Barueri: Manole, 2005, p. 460-506.

<sup>52</sup> ARIOSI, Mariângela. Conflitos entre tratados internacionais e leis interna: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 213-214.

<sup>53</sup> COÊLHO, op. cit., p. 552-553.

ainda que inexistia disposição expressa nesse sentido no texto constitucional, mas com fundamento na cláusula geral que atribui à Suprema Corte a guarda da Constituição – conforme se extrai do art. 102, *caput*, I, "a", e III, "a", "b", "c" e "d", da CF. Segundo o autor, tal medida, que é amplamente aplicada na Alemanha, busca evitar que tratados internacionais referendados pelo Parlamento venham depois a ser inquinados de inconstitucionais, causando incertezas e prejuízos aos Estados partes.

### 3.5 O CONFLITO ENTRE A NORMA INTERNACIONAL E A INTERNA E AS TEORIAS DO DIÁLOGO ENTRE AS FONTES

Recentemente, vêm sendo desenvolvidas correntes teóricas que afastam uma solução *a priori* para as antinomias entre normas provenientes de fontes estatais e as provenientes de fontes internacionais, tais como o *transdialogismo* e o *transconstitucionalismo*.

O transdialogismo (ou monismo internacionalista dialógico), defendido por Mazzuoli<sup>54</sup>, tem como fundamento o princípio de direito internacional *pro homine*, de modo que, diante do caso concreto, sendo possível a aplicação de diferentes normas sobre direitos e garantias fundamentais, deve prevalecer aquela mais benéfica ao indivíduo, independente de ela se encontrar no plano do direito internacional ou do direito interno.

Entendemos que, no âmbito do Direito Internacional Tributário, a aplicação, no Brasil, do transdialogismo seria possível caso se verificasse, no caso concreto, que, no conflito entre o tratado internacional em matéria tributária e a lei interna, uma dessas normas estabelecesse uma maior proteção aos direitos e garantias do indivíduo. É o que ocorre, segundo Schoueri, nos tratados contra a dupla tributação. Isto porque, segundo o autor, "se entendermos que a bitributação, por afetar o princípio da capacidade contributiva, contraria o princípio da igualdade, então será imediato que a

---

<sup>54</sup> Cf. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Curso de direito internacional público. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 94.

proteção contra a bitributação será um direito humano, porquanto assegura positivamente a igualdade”<sup>55</sup>.

Por outro lado, a teoria do transconstitucionalismo, propulsionada, no Brasil, por Marcelo Neves<sup>56</sup>, indica que é preciso valer-se de uma *racionalidade transversal*, a fim de se chegar à solução mais adequada para a antinomia, uma vez que nenhuma norma se insere em *níveis invioláveis*. Neves parte do pressuposto de que, se diferentes ordens jurídicas tratam de problemas comuns, nada mais adequado do que haver uma comunicação entre elas, estabelecendo-se um aprendizado mútuo. Entretanto, o próprio autor adverte que tal entrelaçamento entre diferentes ordens jurídicas apenas deve ser aplicado em torno dos problemas comuns de natureza constitucional (*i. e.*, mecanismos de controle do Poder Estatal, regime de governo, cidadania, proteção do meio ambiente, sistema econômico etc). Assim, não se poderia aplicar os ditames da teoria defendida por Neves para todo e qualquer conflito entre normas, mas tão somente para aqueles que se relacionam com matérias de cunho constitucional, sob pena de se extrapolar os fundamentos do transconstitucionalismo.

Sob tal perspectiva, parece-nos que, em determinados casos, a ideia de racionalidade transversal poderia ser aplicada ao conflito entre tratado internacional tributário e a lei interna. Em algumas situações, essa antinomia, de fato, pode abranger assuntos eminentemente constitucionais. É o caso, por exemplo, de conflitos entre normas tributárias do MERCOSUL <sup>57</sup> e normas internas, que afetem o sistema econômico brasileiro.

#### 4. A ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS MEDIANTE TRATADOS INTERNACIONAIS

---

<sup>55</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 100.

<sup>56</sup> Cf. NEVES, Marcelo. Transconstitucionalismo. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 297.

<sup>57</sup> Os tratados internacionais tributários no MERCOSUL possuem a especial função de aproximar e harmonizar as legislações tributárias dos países integrantes do bloco (FERNANDES, Edison Carlos. Sistema tributário do MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 108-109).

Um último ponto a ser analisado refere-se à possibilidade ou não de tratados internacionais estabelecerem benefícios fiscais, especialmente isenções, sobre tributos cuja competência tributária foi atribuída, pela Constituição, aos estados-membro (como o ICMS<sup>58</sup>), aos municípios (como o ISS<sup>59</sup>) ou ao Distrito Federal.

Sobre o tema, já se verificou precedentes de nossos tribunais, no sentido da impossibilidade de tal prática. Nessa linha, o STJ possuía entendimento de que "não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido", conforme decidiu no julgamento do REsp nº 90.871/PE, em 1997.

Alegava-se que tal espécie de isenção violaria o pacto federativo e as regras constitucionais sobre competência tributária, principalmente porque o art. 151, III, da Constituição, proíbe a *isenção heterônoma*, ou seja, veda que a União institua isenções de tributos da competência dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios.

Entretanto, a doutrina formulava fortes críticas a tal posicionamento. O principal argumento é de que, quando o Presidente da República assina e ratifica um tratado internacional, não o faz como representante da União, mas sim como Chefe de Estado, representante da República Federativa do Brasil, a qual é integrada por todos os entes federativos (art. 1º, *caput*, da CF). Não se trata, pois, de isenção heterônoma<sup>60</sup>.

Nesse sentido, não se pode confundir o Estado brasileiro com a União – esta sim possui vedação a estabelecer isenções heterônomas. Correta, assim, a conclusão de Miguel Reale, para quem a União, os Estados e os Municípios são apenas alguns dos aspectos internos do Estado Brasileiro. Por isso, "para quem focaliza o Brasil, digamos assim, considerando-o de fora, como um todo, não existem Municípios, nem Estados,

---

<sup>58</sup> Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

<sup>59</sup> Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

<sup>60</sup> Sobre o tema, ver PYRRHO, Sérgio. Soberania, ICMS e Isenções: os convênios e os tratados internacionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 146-151.

nem União: existe apenas e tão somente a pessoa jurídica unitária do Estado brasileiro”<sup>61</sup>.

Por tais razões, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que “o Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III”<sup>62</sup>.

No mesmo sentido, vale destacar as didáticas explanações constantes na ementa do julgamento do RE nº 543.943/PR, proferido em 2010 pelo STF:

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. [...] 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.

Nessa linha, conforme se extrai do julgamento do REsp nº 1.169.590/RS, em 2011, a jurisprudência do STJ evoluiu e passou a admitir que “a isenção de tributos estaduais prevista em tratado internacional, por ser firmado pela República Federativa do Brasil e subscrito pelo Presidente na condição de Chefe de Estado, não configura ofensa ao disposto no art. 151, III, da CF/88”.

De fato, não há qualquer óbice para que isenções de tributos estaduais, municipais ou distritais sejam estabelecidas mediante tratados internacionais. Além dos argumentos já apresentados, destacamos – novamente com base nas normas internacionais – a previsão do art. 2º da Convenção de Havana (promulgada no Brasil

<sup>61</sup> REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 235.

<sup>62</sup> RE nº 229.096/RS, julgado em 2008.

pelo Decreto nº 1.570/37), do qual se extrai a norma de que o Estado federal constitui uma única pessoa jurídica de Direito Internacional Público.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio do presente trabalho, foi possível visualizar que os tratados internacionais em matéria tributária são cada vez mais utilizados nas relações entre países, ensejando o fenômeno chamado de *corrosão da soberania fiscal*.

No Brasil, tais atos normativos internacionais enquadram-se como uma importante fonte do direito tributário, servindo como instrumento para regular matérias como a cooperação para a fiscalização tributária, o combate à estipulação ilícita de preços de transferência, e, principalmente, a proibição à dupla tributação – correspondendo, neste caso, a um relevante mecanismo de indução econômica.

Em virtude da decisão proferida no STF na ADIN nº 80.004/SE, percebe-se que, para nossa Suprema Corte, qualquer tratado internacional, inclusive aquele que verse sobre matéria tributária: (i) sempre prevalecerá em face da legislação tributária infralegal (decretos e normas complementares), e; (ii) para ser válido no âmbito interno, deve respeitar os ditames do nosso texto constitucional.

Ademais, ao contrário do que se extrai da redação do art. 98 do CTN, o tratado internacional tributário não poderia *revogar* uma lei interna, já que isto não se enquadraria em nenhuma das hipóteses de revogação previstas na LINDB, bem como afrontaria o princípio da paridade das formas. Nesse sentido, para a maior parcela da doutrina, o tratado internacional tributário que estabelece norma incompatível com lei interna anterior não revoga esta, mas apenas *suspende* sua eficácia, ou seja, ela não será aplicável às relações jurídicas reguladas pelo tratado, do que se conclui que: (i) a lei interna continuará vigente, mas sem produzir efeitos nas relações versadas no tratado; (ii) havendo a denúncia ao tratado internacional ou este deixando de produzir efeitos, a lei interna volta a possuir total eficácia.

Outrossim, um tratado internacional em matéria tributária não pode ser revogado por uma lei interna, eis que, além de tal conclusão ir de encontro ao espírito da norma do art. 98 do CTN, violaria o Direito Internacional Público, na medida em que as hipóteses de revogação do tratado estão previstas na Convenção de Viena de 1969.

Com efeito, inúmeras foram as linhas teóricas que se formaram ao longo dos anos para defender ou afastar a suprallegalidade dos tratados em matéria tributária, ou seja, sua prevalência sobre a legislação interna infraconstitucional. Atualmente, o STF, o STJ e parte significativa da doutrina convergem no sentido de que inexistente tal superioridade hierárquica, de modo que, diante da referida antinomia, deve-se aplicar os critérios tradicionais para a solução do conflito, principalmente, o da especialidade (*lex posterior derogat priori*).

Entretanto, corroboramos com a parcela da doutrina, representada por autores como Alberto Xavier, Valério Mazzuoli, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Hugo de Brito Machado, entre outros, que defendem a suprallegalidade dos tratados internacionais tributários. Essa conclusão decorre, em suma, dos seguintes fundamentos: (a) do art. 5º, §2º, da CF se extrai que é garantido aos contribuintes o respeito aos direitos e garantias previstas em tratados internacionais firmados pelo Estado brasileiro, inclusive, aqueles que versem sobre matéria tributária; (b) por meio de uma interpretação sistemática do texto constitucional, visualiza-se, claramente, uma forte determinação para que o Brasil busque uma integração internacional e cumpra com seus compromissos firmados no âmbito externo (vide arts. 4º, I, IX e parágrafo único; 5º, §2º, art. 105, III, "a"; art. 109, III, IV e §5º, todos da CF); (c) os arts. 5º, §2º, e 150, *caput*, da CF, preveem a possibilidade de se estabelecer outras garantias em matéria tributária, fora aquelas previstas no texto constitucional; (d) o primado do tratado internacional tributário deve ser aplicado, tal como entende a Corte de Haia, em respeito aos princípios da boa-fé e da *pacta sunt servanda* previstos expressamente na Convenção de Viena de 1969 (arts. 26 e 27); (e) o Brasil deve cumprir seus

compromissos internacionais, sob pena de incorrer em grave violação a princípios de ordem moral, perdendo a credibilidade perante a comunidade mundial; (f) os compromissos assumidos internacionalmente, inclusive em matéria tributária, devem ser respeitados, sob o risco de se instaurar um tormentoso cenário de insegurança jurídica, o que desestimula os investimentos estrangeiros.

Também se analisou a possibilidade de aplicação das teorias que buscam solucionar antinomias entre normas de direito interno e de direito internacional mediante o diálogo entre as diferentes fontes jurídicas. Por um lado, concluiu-se que o *transdialogismo*, baseado no princípio *pro homine*, apenas seria aplicável, se, no caso concreto, uma das normas estabelecesse uma maior proteção aos direitos e garantias fundamentais do indivíduo. De outra banda, o *transconstitucionalismo*, fundamentado na ideia da racionalidade transversal entre as fontes jurídicas, poderia ser aplicado, desde que o problema levantado versasse sobre assuntos eminentemente constitucionais, tal como o sistema econômico.

Por fim, verificou-se que, conforme a jurisprudência do STF, não há qualquer óbice ao estabelecimento de isenções de tributos estaduais ou municipais por meio de tratados internacionais tributários, na medida em que, quando o Presidente da República celebra um tratado, não está agindo em nome da União, mas sim como Chefe de Estado, legítimo representante da República Federativa do Brasil.

## REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. São Paulo: Saraiva, 1996.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2013.

ARBUET VIGNALI, Heber; ARRIGHI, Jean Michel. Os vínculos entre o direito internacional público e os sistemas internos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 29, n. 115, p. 413-420, jul./set. 1992. Disponível em:

<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176060/000472199.pdf?sequence=3>>. Acesso em: 12 fev. 2016.

ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre tratados internacionais e leis interna: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do Estado**. São Paulo: Globo, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONGRESSO NACIONAL. **Exposição de Motivos nº 602**. Brasília: Diário do Congresso Nacional, 1966.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do MERCOSUL**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2010.

FRAGA, Mirtô. **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.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque e Londres: W. M. Norton, 1999.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado (tradução de Luís Carlos Borges)**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KINCHECKI, Cristiano. **Direito Tributário Internacional: os tratados de direito tributário e a ordem jurídica nacional**. Florianópolis: Conceitual Editorial, 2010.

LEITE, Geilson Salomão. O Supremo Tribunal Federal e a Guerra Fiscal. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (orgs.). **Jurisdição constitucional, democracia e direitos fundamentais: estudos em homenagem ao Ministro Gilmar Ferreira Mendes**. Salvador: Juspodivm, 2012, p. 171-187.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

MACEDO, Comentários ao artigo 27. In: SALIBA, Aziz Tuffi (org.). **Direito dos tratados: comentários à Convenção de Viena sobre o direito dos tratados (1969)**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

\_\_\_\_\_. Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no Direito brasileiro. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 44, n. 175, p. 155-162, jul/set. 2007, p. 157. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/141296>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e Isenções: os convênios e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1993.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. ***Implicações dos tratados internacionais tributários no contrato de federalização***. Florianópolis: Insular, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico**. São Paulo: USP, 2002.

\_\_\_\_\_. ***Direito tributário***. São Paulo: Saraiva, 2012

TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. Barueri: Manole, 2005.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. **A Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, vol. 267, jul./ago./set. 1979.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 41, n. 162, p. 35-45, abr./jun. 2004, p. 37-38. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/946>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.