



**FACULDADE DE SINOP  
CURSO DE DIREITO**

**CELLINA CIVIERO**

**A EFICÁCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS BILATERAIS  
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**Sinop/MT**

**2025/1**

**CURSO DE DIREITO**

**CELLINA CIVIERO**

**A EFICÁCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS BILATERAIS EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Avaliadora do Departamento de Direito, da Faculdade de Sinop - FASIP, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador(a): Prof. Ms. André Rodrigues.

**Sinop/MT**

**2025/1**

**CELLINA CIVIERO**

**A EFICÁCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS BILATERAIS EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

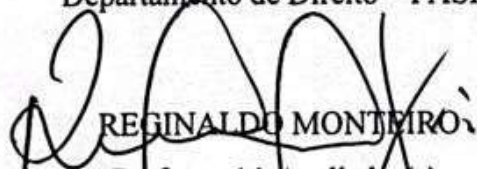
Trabalho de conclusão de Curso apresentado à Banca Avaliadora do Curso de Direito - FASIP, Faculdade de Sinop como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 24/06/25

  
ANDRÉ RODRIGUES

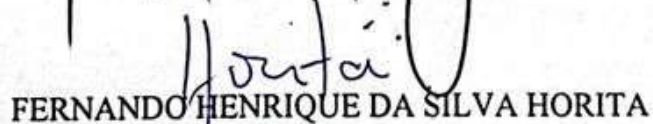
Professor(a) Orientador(a):

Departamento de Direito – FASIP

  
REGINALDO MONTEIRO

Professor(a) Avaliador(a):

Departamento de Direito – FASIP

  
FERNANDO HENRIQUE DA SILVA HORITA

Professor(a) Avaliador(a):

Departamento de Direito - FASIP

  
NORTON MALDONADO DIAS

Departamento de Direito - FASIP

Coordenador do Curso de Direito

**Sinop/MT**

**2025/1**

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho à minha família, que sempre esteve ao meu lado, oferecendo apoio incondicional. Mesmo nos momentos mais difíceis, acreditaram em mim e jamais deixaram de confiar que tudo seria possível.

## **AGRADECIMENTOS**

- Agradeço, primeiramente, à minha família, um presente divino que é um dos pilares fundamentais da minha vida. Sem o apoio incondicional deles, nada disso seria possível.

- Aos meus pais, Celmo Civiero e Cleilda Lima Sampaio, minha eterna gratidão por nunca permitirem que eu desanimasse e por todo o esforço dedicado à minha formação. Estendo também meu agradecimento aos meus irmãos, por estarem sempre ao meu lado.

- Ao meu orientador, professor André Rodrigues, agradeço profundamente pela dedicação, orientação e valiosos ensinamentos ao longo deste ano.

- À instituição Fasipe, sou grata por todos os momentos vividos ao longo desses anos, pelas amizades construídas e pelos aprendizados que levarei comigo para toda a vida.

## **EPÍGRAFE**

“O conhecimento é a chave para a liberdade”

Platão.

**CIVIERO, Cellina. A EFICÁCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS BILATERAIS  
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2025. 49 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso –  
Faculdade de Sinop - FASIP**

**RESUMO**

A República Federativa do Brasil possui 37 (trinta e sete) tratados internacionais firmados com o intuito de eliminar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Diante da necessidade ao longo dos anos, esses acordos foram realizados com o objetivo de fortalecer os laços internacionais, proporcionando segurança jurídica nas relações comerciais no exterior. Para que haja validade desses acordos, são estabelecidos procedimentos para a incorporação dos tratados no ordenamento jurídico, conforme apresentados pela Constituição Federal de 1988. Além disso, são elencadas discussões sobre os entendimentos do art. 98 do CTN, bem como a possibilidade de os tratados internacionais versarem sobre impostos de competência dos entes federativos, tendo em vista a existência de cláusulas nos acordos que permitem o método de imputação de impostos sobre rendas e lucros. Com a ratificação do tratado, o Estado compromete o sistema tributário interno a cumprir com o acordo, prevenindo a aplicação de tributos indevidos aos contribuintes, bem como controlando a evasão fiscal, sendo esta caracterizada pelo procedimento ilícito em que o contribuinte se abstém do pagamento devido. Esta pesquisa teve como finalidade apresentar a eficiência dos tratados internacionais bilaterais em matéria tributária. A metodologia aplicada no estudo trata-se de uma pesquisa bibliográfica, com abordagem do problema de forma qualitativa, tendo como base de critério objetivo a pesquisa descritiva, além de adotar o método dedutivo para fins de análise específica sobre o tema.

**PALAVRAS-CHAVE:** Bitributação; Matéria Tributária; Tratados Internacionais.

CIVIERO, Cellina. **THE EFFECTIVENESS OF BILATERAL INTERNATIONAL TREATIES IN TAX MATTERS**. 2025. 49 sheets. Final Paper – Faculty of Sinop - FASIP

### **ABSTRACT**

The Federative Republic of Brazil has 37 (thirty-seven) international treaties signed with the aim of eliminating double taxation and preventing tax evasion. Given the need over the years, these agreements were made with the aim of strengthening international ties, providing legal certainty in commercial relations abroad. In order for these agreements to be valid, procedures are established for incorporating the treaties into the legal system, as presented by the Federal Constitution of 1988. In addition, discussions are listed on the understandings of art. 98 of the CTN, as well as the possibility of international treaties dealing with taxes under the jurisdiction of the federative entities, given the existence of clauses in the agreements that allow the method of imputing taxes on income and profits. By ratifying the treaty, the State commits the domestic tax system to comply with the agreement, preventing the application of undue taxes to taxpayers, as well as controlling tax evasion, which is characterized by the illicit procedure in which the taxpayer refrains from paying the tax due. This research aimed to present the efficiency of bilateral international treaties in tax matters. The methodology applied in the study is a bibliographical research, with a qualitative approach to the problem, based on descriptive research as an objective criterion, in addition to adopting the deductive method for the purpose of specific analysis on the subject.

**KEYWORDS:** Double taxation; Tax Matters; International Treaties.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

**ADI-** Ação Direta de Inconstitucionalidade

**Art-** Artigo

**Arts-** Artigos

**CRFB-** Constituição Federal da República Federativa do Brasil

**CTN-** Código Tributário Nacional

**ICMS-** Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços

**IE-** Imposto sobre a exportação

**II-** Imposto sobre a importação

**Inc-** Inciso

**IR-** Imposto de renda

**ISS-** Imposto sobre Serviços

**Mercosul-** Mercado Econômico do Sul

**OCDE-** Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

**ONU-** Organização das Nações Unidas

**RE-** Recurso Especial

**STF-** Supremo Tribunal Federal

**STJ-** Supremo Tribunal de Justiça

**TIs-** Tratados Internacionais

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>1.1 Problematização</b> .....	<b>11</b>
<b>1.2 Justificativa</b> .....	<b>12</b>
<b>1.3 Objetivos</b> .....	<b>13</b>
1.3.1 Objetivo Geral .....	13
1.3.2 Objetivos Específicos .....	13
<b>1.4 Metodologia de pesquisa</b> .....	<b>13</b>
<b>2. REVISÃO DE LITERATURA</b> .....	<b>15</b>
<b>2.1 Evolução dos tratados internacionais</b> .....	<b>15</b>
2.1.1 Convenção de Viena de 1969.....	15
2.1.2 Conceito e terminologia do tratado internacional .....	16
2.1.3 Teorias sobre a relação entre o Direito Internacional Público e o Direito Interno..	16
2.1.3.1 <i>Teoria Dualista</i> .....	17
2.1.3.1 <i>Teoria Monista</i> .....	18
<b>2.2 Estruturas dos tratados internacionais</b> .....	<b>19</b>
2.2.1 Classificações e espécies de tratados.....	19
2.2.2 Tratados bilaterais e multilaterais.....	20
2.2.3 Elementos essenciais dos tratados internacionais .....	20
2.2.3.1 <i>Capacidade das partes</i> .....	21
2.2.3.2 <i>Agentes habilitados</i> .....	22
2.2.3.3 <i>Consentimento mútuo</i> .....	22
2.2.3.3 <i>Objeto lícito e possível</i> .....	23
2.2.4 Fases internacionais de celebração dos tratados .....	23
<b>2.3 Tratados internacionais em matéria tributária</b> .....	<b>25</b>
2.3.1 Bitributação e evasão fiscal.....	27
2.3.2 Recepção dos tratados internacionais no Brasil .....	28
2.3.3 Hierárquica dos tratados internacionais no Brasil .....	30
2.3.4 Tratados firmados pelo Brasil contra a bitributação.....	33
2.3.5 Análise da Convenção Modelo da OCDE .....	36
2.3.6 Cláusulas comuns nos tratados firmados pelo Brasil .....	36
2.3.7 ISS e ICMS: Possibilidade de isenção por tratados internacionais .....	38

<b>3. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>41</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>43</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Os tratados internacionais são acontecimentos relativamente recentes no direito internacional, no qual o costume internacional, que perdurou por anos, foi gradativamente ultrapassado pelos tratados a partir do século XIX. Com a criação da Convenção de Viena de 1969, houve o fortalecimento da segurança jurídica nas relações internacionais, pois, ao estabelecer uma linha jurídica uniforme para a elaboração, interpretação, aplicação e extinção dos tratados, promoveu confiança aos Estados para negociarem.

O objetivo desta pesquisa foi de analisar a eficácia dos tratados internacionais que tratam de matéria tributária, com destaque para os tratados bilaterais voltados à eliminação da bitributação e à prevenção da evasão fiscal. Diante do crescente desenvolvimento econômico e da internacionalização das atividades empresariais, torna-se essencial compreender como esses instrumentos jurídicos contribuem para garantir segurança jurídica nas negociações, promover investimentos e evitar a dupla incidência de tributos sobre a mesma base de lucro em diferentes Estados.

Inicialmente, o trabalho abordou a Convenção de Viena de 1969, considerada um dos marcos mais relevantes para a regulamentação dos tratados internacionais em âmbito geral. Foram analisados seus principais conceitos, terminologia e fundamentos teóricos, especialmente no que se refere às teorias relacionadas à incorporação das normas internacionais no ordenamento jurídico interno.

Em seguida, foi tratado sobre a estrutura dos tratados internacionais, com tópicos sobre suas classificações e espécies, conforme explanado pela doutrina, bem como a análise dos elementos essenciais à formalização de um tratado. Também houve a abordagem do processo de celebração dos tratados, conforme as etapas previstas na Convenção de Viena de 1969.

Na sequência, foi avançado o tema central, discutindo-se a relevância dos tratados internacionais em matéria tributária. Foram examinados os mecanismos da bitributação e da

evasão fiscal, bem como a forma como os tratados buscam preveni-los. Na sequência, analisado a recepção dos tratados internacionais firmados pelo Brasil no ordenamento jurídico interno, abordando os entendimentos consolidados pelos Tribunais Superiores e o status normativo que esses tratados assumem após sua incorporação.

Posteriormente, apresentado a quantidade de acordos bilaterais firmados pelo Brasil com o objetivo de eliminar a bitributação e prevenir a evasão fiscal. Foi realizado, ainda, uma análise da Convenção Modelo da OCDE, que serve como uma das principais bases para a elaboração dos tratados brasileiros, adaptada conforme as particularidades dos países signatários. Foi também destacadas as cláusulas que frequentemente se repetem nesses acordos, demonstrando os padrões normativos adotados.

Por fim, o trabalho discutiu a possibilidade de concessão de isenções fiscais relativas a tributos estaduais e municipais por meio de acordos internacionais, sem que isso configure uma tomada de competência tributária dos entes federativos por parte da União ao firmar tais tratados. A análise buscou compreender os limites constitucionais dessa atuação e os possíveis conflitos federativos decorrentes de sua aplicação.

A pesquisa teve como propósito reunir e analisar as contribuições doutrinárias mais relevantes sobre o tema, além dos entendimentos jurisprudenciais consolidados. Buscou-se, com isso, contribuir para a discussão jurídica a respeito da tributação internacional. Ao final, conforme já mencionado, foi demonstrado como os acordos internacionais em matéria tributária podem gerar vantagens econômicas significativas para os países signatários.

## **1.1 Problematização**

Para que se possa compreender o que é um tratado internacional, a Convenção de Viena de 1969 apresenta um conceito em seu artigo 2º, parágrafo 1º, alínea “a”, segundo o qual tratado internacional é definido como um “acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer conste de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos e qualquer que seja a sua denominação específica” (BRASIL, 2009, não paginado).

Regina Helena Costa define o conceito de tributo como uma relação jurídica criada entre o Estado e o contribuinte, uma vez implementada uma lei autorizativa, cuja prestação ocorra de forma peculiar, sem revestimento punitivo (COSTA, 2009, p. 105).

Diante disso, quando países com o mesmo intuito de arrecadar recursos estabelecem tributos sobre o mesmo fato gerador, ao mesmo contribuinte e no mesmo momento,

configura-se a bitributação. Isso ocorre em razão de cada país possuir sua própria legislação fiscal, o que favorece a incidência tributária dupla.

Dessa forma, busca-se, por meio de tratados internacionais firmados entre os países, a criação de regras e princípios que irão reger essa nova relação, possibilitando benefícios, especialmente no âmbito tributário.

Quais são as eficácias atribuídas à celebração de tratados internacionais em matéria de tributação?

## **1.2 Justificativa**

Os tratados internacionais em matéria tributária geralmente têm como objetivo evitar a bitributação ou, até mesmo, a evasão fiscal, sendo instrumentos de destaque no contexto de um mundo globalizado. Atualmente, tais tratados fortalecem as instituições e proporcionam segurança jurídica nas relações comerciais entre países (SERAFIM, 2023, p. 11).

Ainda que não existam princípios internacionais amplamente aceitos que vedem expressamente a prática da bitributação, tal hipótese acarreta prejuízos relevantes ao crescimento econômico e às aplicações internacionais. Não restam dúvidas de que essa prática deve ser combatida, sendo esse um dos principais motivos que levam os países a firmarem acordos visando reduzir os efeitos negativos da tributação sobre produtos, operações de capital e pessoas (BONZANINI, 2014, p. 6).

No Brasil, observa-se uma carência de entendimento, por parte de parcela significativa da sociedade, sobre questões relativas aos tributos, muitas vezes consideradas como um aspecto exclusivamente interno e técnico do Estado. Nota-se, ainda, que o poder público realiza esforços mínimos para apresentar informações claras sobre os tributos e suas aplicações na vida das pessoas e das empresas.

As consequências da bitributação manifestam-se tanto na esfera judicial quanto na econômica. No âmbito econômico, a exigência de altos tributos por mais de um Estado pode configurar um efeito confiscatório sobre a renda do contribuinte, o que inviabiliza o desenvolvimento das relações econômicas internacionais. No campo jurídico, a exigência de pagamento ao mesmo tempo por dois Estados afronta os princípios da igualdade e da capacidade contributiva (TEIXEIRA, 2019, p. 320).

Assim, pretendeu-se apresentar uma pesquisa que demonstre à sociedade que os tratados internacionais em matéria tributária possuem a finalidade de promover o desenvolvimento dos Estados, podendo viabilizar uma comunicação mais eficiente e parcerias

sociais e econômicas mais sólidas entre os países. Ademais, buscou evidenciar que, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, a existência de acordos internacionais entre os territórios nos quais realizam negócios ou operações econômicas possibilita evitar a incidência de dupla tributação sobre suas rendas.

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

- a) Constatar a eficiência dos tratados internacionais bilaterais em matéria tributária;

#### **1.3.2 Objetivos Específicos**

- a) Explicar sobre a estrutura e atos importantes de um Tratado Internacional;
- b) Investigar tratados internacionais em matéria tributária;
- c) Analisar o processo de recepção e a posição hierárquica dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro;
- d) Identificar os principais tratados firmados pelo Brasil para evitar a bitributação;

### **1.4 Metodologia de pesquisa**

Os trabalhos acadêmicos podem ser classificados com base em seus objetivos, no tipo de procedimento técnico utilizado, no modelo de abordagem do problema e no método de raciocínio adotado.

Em razão do procedimento técnico utilizado, o presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador o acesso ao conhecimento já existente sobre determinado assunto. Sob a perspectiva de Martins e Theóphilo (2016, p. 52), a pesquisa bibliográfica constitui um método necessário, que tende a guiar qualquer estudo científico com o intuito de buscar explicações e discussões sobre determinado conteúdo, tema ou problema, a partir do suporte de referências publicadas em livros, revistas, periódicos, entre outros.

Quanto à forma de abordagem do problema, Brito *et al.* (2021, p. 2) definem a abordagem qualitativa como aquela que tem a intenção de realizar uma análise aprofundada de determinado assunto de natureza subjetiva, cujos dados não podem ser apresentados numericamente. Assim, o presente estudo enquadra-se na abordagem qualitativa, por não se utilizar de registros numéricos, mas sim de opiniões e fatos obtidos diretamente de pesquisadores.

Com base no critério dos objetivos, a presente pesquisa classifica-se como descritiva, uma vez que busca apresentar a eficiência dos tratados internacionais (TIs) bilaterais em matéria tributária. Segundo Gil (2017, p. 33), a pesquisa descritiva tem como finalidade descrever as características de determinado fenômeno ou objeto de estudo, além de observar e identificar possíveis relações com o contexto investigado.

No que se refere ao método de raciocínio adotado, esta pesquisa utiliza o método dedutivo, por partir de premissas gerais, fundamentadas em teorias e legislações, para chegar a uma análise específica da eficiência dos tratados internacionais bilaterais em matéria tributária. Lakatos e Marconi (2003, p. 92) afirmam que o método dedutivo parte de premissas gerais para se chegar a conclusões particulares, seguindo uma lógica formal.

## **2. REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 Evolução dos tratados internacionais**

#### **2.1.1 Convenção de Viena de 1969**

O ordenamento jurídico internacional centra-se nas celebrações de tratados internacionais por serem ferramentas jurídicas que unificam as vontades entre os autores do Direito Internacional Público, sendo estes conhecidos pela corrente moderna como: Estados soberanos, organizações internacionais, Estados beligerantes e Estados insurgentes.

A Convenção de Viena de 1969, popularmente conhecida como Convenção Internacional sobre o Direito dos Tratados, teve sua formalização na cidade austríaca de Viena no ano de 1969, com o intuito de solucionar discussões sobre a aplicabilidade dos tratados internacionais e estabelecer regras referentes à assinatura, adesão, formulação, denúncia, entre outras atribuições internacionais (CHIAPPINI, 2011, p. 15).

Apesar de ter sido aprovada no dia 23 (vinte e três) de maio de 1969, após o final de uma convenção diplomática internacional convocada pela ONU, com a presença de 110 (cento e dez) países, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados somente entrou em vigor internacionalmente em 27 (vinte e sete) de janeiro de 1980, quando o trigésimo país depositou o instrumento de ratificação (FAVARO; VALADÃO, 2015, p. 2681).

A importância desta convenção é indiscutível, uma vez que tratou de codificar o direito consuetudinário internacional e definir novas regras baseadas nos princípios gerais do direito, jurisprudência e doutrina. Embora se destaque a relevância da convenção, o Brasil, que havia assinado o tratado em 1969, somente o ratificou em 2009, após muitos anos de espera pelo Congresso Nacional (CHIAPPINI, 2011, p. 15).

### 2.1.2 Conceito e terminologia do tratado internacional

Ao listar as fontes do Direito Internacional, o parágrafo primeiro do art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça não se refere à expressão “tratado”, mas sim a um termo mais genérico: convenções internacionais, de condição geral ou particular. Isso decorre do crescimento contínuo das relações internacionais entre os diversos integrantes da sociedade internacional, ocasionando uma maior demanda por regulação, o que resultou em uma variedade de acordos internacionais voltados à regulação das mais diversas matérias. Tal processo fez com que o tratado deixasse de ser apenas uma das fontes, tornando-se a principal fonte do Direito Internacional (FARIA, 2006, p. 42).

Em razão disso, o Direito Internacional não possui uma definição precisa do que seja tratado. Tratado é o nome mais utilizado na literatura jurídica, mas pode receber outras denominações sem natureza científica, como: convenção, convênio, protocolo, capitulação, carta, pacto, ato, estatuto, declaração, acordo, dentre outras nomenclaturas. Observa-se que os diversos nomes não guardam relação com o conteúdo substancial do tratado, considerando que ele pode tratar de uma ampla gama de assuntos (HUSEK, 2023, p. 93).

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, em seu art. 2º, parágrafo 1º, “a”, instituiu que, independentemente da terminologia usada para os atos internacionais, considera-se tratado: “um acordo internacional formalizado por escrito entre Estados que será regido pelo Direito Internacional, que possa constar em um único instrumento, como também em dois ou mais instrumentos relacionados” (BRASIL, 2009, não paginado).

### 2.1.3 Teorias sobre a relação entre o Direito Internacional Público e o Direito Interno

O Direito Internacional Público possui grande influência no ordenamento nacional de cada Estado, podendo gerar interferências consideráveis em sua legislação interna. Por haver uma relação intensa entre as duas ordens jurídicas, diversas matérias figuram-se, ao mesmo tempo, na esfera de ambas as atuações, o que pode gerar conflitos quanto à predominância de uma sobre a outra (FARIA, 2006, p. 16).

Segundo Lima, Dos Santos e Pereira (2020, p. 115), o Direito Internacional busca regular assuntos relevantes, com a intenção de proteger e garantir direitos aos signatários, podendo também dispor sobre temas já debatidos e expressamente previstos pelo Estado. Em determinadas circunstâncias, o Direito Internacional pode trazer previsões que conflitem com o Direito Interno estatal.

Accioly e Silva (2002, p. 04) definem o Direito Internacional Público, também conhecido como Direito das Gentes, como um conjunto de normas jurídicas que ajustam as relações mútuas dos Estados e, posteriormente, das organizações e demais pessoas internacionais.

Dessa forma, antes de verificar como as normas presentes nos tratados internacionais se consolidam nos Estados contratantes, faz-se necessário distinguir o Direito Internacional Público do Direito Interno, para compreender qual norma é mais adequada à aplicação nos casos concretos.

O Direito Internacional Público tem como objetivo legalizar os tratados entre os Estados membros da sociedade internacional, não se submetendo às normas internas criadas pelos entes federativos, ou seja, regula as relações de Estado para Estado, criando normas que vão além dos limites de jurisdição interna (FARIA, 2006, p. 17).

Husek (2023, p. 61) analisa e debate que as normas internacionais decorrem de princípios, costumes e tratados internacionais, justificando sua existência em virtude da abundância de Estados soberanos que se comunicam para estabelecer uma linha de ação, especialmente por meio de acordos relacionados ao comércio internacional, que podem influenciar o direito interno.

Quando se fala em direito interno de cada Estado, trata-se do ordenamento jurídico correspondente àquele país, que tem por finalidade decidir qual é o direito aplicável para resolver os conflitos, decretando normas para esse fim. Em outras palavras, o direito interno atua sobre a vida interna do Estado (MIRANDA, 2016, p. 37).

Devido à relação existente entre os dois ramos do Direito e à falta de clareza sobre seu entendimento, surgem duas teorias para tentar solucionar os conflitos: o dualismo e o monista, que buscam explicar a prevalência do Direito Interno ou do Direito Internacional Público (BONZANINI, 2014, p. 20).

### *2.1.3.1 Teoria Dualista*

O primeiro estudo sistematizado acerca da relação entre o Direito Internacional e o Direito Interno foi apresentado por Heinrich Triepel, na obra *Völkerrecht und Landesrecht*, em 1888 (ARIOSI, 2004, p. 02). O autor formulou a teoria pluralista ou dualista, que à época foi seguida por diversos doutrinadores e adotada por vários Estados.

Heinrich Triepel fundamentava que o Direito Internacional seria distinto do ordenamento jurídico interno de um Estado, constituindo dois sistemas autônomos. Por isso, não haveria conflito entre essas ordens, pois atuam em esferas diferentes de aplicação.

O Direito Interno seria gerado pelo desejo soberano do Estado, enquanto o Direito Internacional corresponderia à coordenação entre essas soberanias. O dualismo estabelece uma separação entre os ordenamentos, considerando-os no mesmo nível, mas incomunicáveis. A ordem interna se subordina, enquanto a internacional se coordena (HUSEK, 2023, p. 63).

Assim, o tratado internacional teria validade apenas no plano externo, devendo ser incorporado ao ordenamento jurídico interno para produzir efeitos no país. Em outras palavras, ele deverá ser transformado em lei interna para atender às exigências nacionais (DIAS; SIMÕES; PETERLE, 2004, p. 19).

Outro ponto significativo da teoria dualista é o entendimento de que o Direito Internacional não gera obrigações aos indivíduos diretamente, a menos que suas normas sejam incorporadas ao direito interno. Essa incorporação implica o consentimento do Estado, sendo necessária sua conversão formal em norma nacional. Portanto, o Direito Internacional não seria aplicável no âmbito interno sem a anuência do Estado por meio de processo legislativo. Uma vez incorporado, os eventuais conflitos surgidos estariam no campo do direito nacional e não mais no Direito Internacional (MOITA, 2013, p. 20).

### *2.1.3.1 Teoria Monista*

A teoria monista surge em oposição ao dualismo proposto por Heinrich Triepel, sendo preconizada por Hans Kelsen. Esta corrente não admite a existência de duas ordens jurídicas independentes, autônomas e sem relação entre si. Nela, sustenta-se a tese da existência de uma única ordem jurídica (MENEZES, 2007, p. 137).

Moita (2013, p. 25) afirma que a corrente monista entende não haver duas ordens autônomas. O que existe são sistemas nacional e internacional equiparados quanto aos sujeitos, fontes, objetos e estruturas, que se comunicam e se interligam. De fato, a teoria monista fundamenta-se no princípio da subordinação, segundo o qual há uma única norma jurídica com estrutura hierárquica, limitando um ordenamento jurídico ao outro.

Uma das principais características dessa teoria é a defesa de que o sistema jurídico é único, de modo que não há necessidade de inclusão formal da norma internacional no direito interno, dispensando a separação entre eles (DIAS; SIMÕES; PETERLE, 2004, p. 17–18).

Esse entendimento gerou debates e divergências sobre qual norma deveria prevalecer hierarquicamente. Assim, surgiram duas vertentes dentro da teoria monista: o monismo nacionalista e o monismo internacionalista.

O monismo nacionalista defende a primazia da legislação interna dos Estados sobre as normas internacionais. Seu principal fundamento é a soberania estatal absoluta, que afirma a superioridade do direito nacional e afasta a aplicação das normas internacionais (RIBEIRO, 2001, p. 60).

Já o monismo internacionalista atribui primazia ao Direito Internacional, conferindo-lhe superioridade hierárquica sobre as normas nacionais, às quais se sobrepõe (MOITA, 2013, p. 29).

## **2.2 Estruturas dos tratados internacionais**

### **2.2.1 Classificações e espécies de tratados**

Diversas classificações têm sido aplicadas para os tratados internacionais. Roberto Luiz Silva (2002, p. 52) apresenta um tipo de classificação, no qual segue os seguintes critérios:

Tratados bilaterais e tratados multilaterais;

Tratados abertos e tratados fechados – abertos os que possuem cláusula de adesão. Outros sujeitos de Direito Internacional podem fazer parte do tratado e fechados os que não contêm essa cláusula, incluindo somente as partes contratantes;

Tratados lei, tratados-contrato e tratados-constituição. Nos tratados-lei, a vontade das partes é idêntica. Nos tratados-contrato a vontade das partes têm conteúdo diferenciado e os tratados-constituição são celebrados com o objetivo de criar organizações internacionais, que possuam órgão e poderes próprios e vontade independente dos Estados que a originaram.

Para Hildebrando Accioly, a definição mais adequada de classificação é aquela que demonstra a natureza jurídica do ato, podendo este ser dividido em tratados-contratos e tratados-leis ou tratados-normativos. Geralmente, os tratados-leis são celebrados entre muitos Estados, com o objetivo de estabelecer regulamentos de Direito Internacional, sendo a título de ilustração a Convenção de Viena de 1969. Já os tratados-contratos normalmente procuram regular interesses entre dois países (bilaterais), não se excluindo a existência de tratados multilaterais (ACCIOLY; SILVA, 2002, p. 29–30).

Patrícia Ferreira Machado classifica os tratados observando dois critérios: a quantidade de Estados participantes (bilateral ou multilateral) e a natureza jurídica do ato, podendo ser tratados-normativos/tratados-leis ou tratados-contratos (MACHADO, 1999, p. 18).

José Francisco Rezek os classifica por dois fatores: formal e material. O fator formal se refere à quantidade de participantes (bilateral ou multilateral) e à extensão do procedimento adotado para sua conclusão. Já o critério material diz respeito à natureza dos atos jurídicos (tratados-normativos ou tratados-contratos), à realização do ato, à data de geração de efeitos e ao local em que sua validade se estenderá (REZEK, 2002, p. 25).

### 2.2.2 Tratados bilaterais e multilaterais

Ao tratar da distinção entre tratados bilaterais e multilaterais, Leonardo Gomes de Aquino considera que, nessa classificação, os tratados se relacionam com o número de sujeitos celebrantes. Assim, nos tratados bilaterais haverá somente dois participantes e, nos multilaterais, existirão três ou mais sujeitos (AQUINO, 2010, p. 03).

Os tratados internacionais em matéria tributária que visam evitar a bitributação ou até mesmo a evasão fiscal são geralmente bilaterais e fechados, visto que esses acordos tendem a regulamentar questões específicas entre as partes envolvidas (NORONHA, 2008, p. 64). Como exemplo, há diversos tratados firmados entre a República Federativa do Brasil e outros países, que geralmente têm como título: “Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais”.

Em contrapartida, também existem tratados em matéria tributária multilaterais, que podem ser abertos ou fechados. Os tratados abertos permitem a posterior adesão de outros Estados que não participaram da criação do tratado ou ainda não o ratificaram, como é o caso da OCDE/Conselho da Europa. Já os tratados fechados, que não estão abertos à adesão de novos participantes, exigem critérios específicos para participação. Como exemplo, temos o Mercosul (Mercado Comum do Sul), cujas adesões se restringem aos Estados-membros ou associados mediante convite.

### 2.2.3 Elementos essenciais dos tratados internacionais

De modo geral, tratado internacional é um acordo formal firmado por pessoas jurídicas pertencentes à sociedade de Direito Internacional Público, com o objetivo de produzir efeitos

jurídicos, celebrado em determinado momento histórico, o qual deve ser exato e determinado, sendo obrigatoriamente formalizado por escrito (DIAS; SIMÕES; PETERLE, 2004, p. 22).

Em conformidade com isso, o art. 2º da Lei nº 7.030/2009, que promulgou a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, define o conceito de tratado, elencando seus elementos de forma geral e ampla (BRASIL, 2009, não paginado).

José Francisco Rezek define tratado como: “todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos [...] Pelo efeito compromissivo e cogente que visa produzir, o tratado dá cobertura legal à sua própria substância”.

Ademais, Rezek ainda afirma que o tratado precisa entrar em vigor para existir, pois, antes disso, trata-se apenas de um projeto finalizado, que pode não prosperar. A formalidade, portanto, é o principal elemento que diferencia os tratados dos acordos consuetudinários, uma vez que o tratado exige obrigatoriamente a forma escrita (REZEK, 2002, p. 15–16).

Para Accioly e Silva (2002, p. 28), o tratado compreende-se como um ato jurídico formal, resultante da manifestação de vontade entre dois ou mais sujeitos de Direito Internacional Público.

Sendo um ato jurídico de Direito Internacional capaz de criar, modificar ou extinguir direitos e deveres, o tratado internacional exige a presença de elementos essenciais para sua celebração, quais sejam: capacidade das partes, agentes habilitados, consentimento mútuo e objeto lícito e possível (DIAS; SIMÕES; PETERLE, 2004, p. 22).

### *2.2.3.1 Capacidade das partes*

É imprescindível que as partes contratantes possuam personalidade jurídica de Direito Internacional para celebrarem tratados. Apenas os entes reconhecidos como sujeitos de Direito Internacional são capazes de formalizar tratados, como os Estados soberanos, a Santa Sé, organizações internacionais, entre outros. Ressalta-se que empresas privadas, ainda que tenham grande expressão econômica e instalações em diversos países, não possuem essa capacidade (DIAS; SIMÕES; PETERLE, 2004, p. 23).

Para Leonardo Gomes de Aquino, a capacidade das partes está relacionada ao sujeito de direito internacional público, pontuando que a Convenção de Viena de 1969 em seu art. 6º dispõem “Todo Estado tem capacidade para concluir tratados “. No entanto, observa-se que os Estados federados somente serão capazes desde que a Constituição do Estado permita, já as

organizações internacionais possuem capacidade parcial e derivada, pois o ato decorre da possibilidade de sua constituição e da vontade dos membros (AQUINO, 2010, p. 04).

Yoda (2005, p. 02) também afirma que, na ocorrência de atos jurídicos internacionais, como os tratados, estes podem ser formalizados por entes dotados de capacidade para assumir direitos e obrigações no plano externo. Assim, não apenas os Estados detêm essa prerrogativa, uma vez que a Convenção de Viena de 1969 reconhece que as organizações internacionais também possuem competência para celebrar tratados internacionais.

#### *2.2.3.2 Agentes habilitados*

Segundo Carvalho (2022, p. 54), os agentes habilitados são os mandatários devidamente empossados nos limites da ordem interna. No caso dos Estados, trata-se do chefe de Estado; já nas organizações internacionais, o agente signatário deve ser a pessoa que detenha a devida autorização institucional para firmar os atos internacionais.

Pontua-se que a Convenção de Viena de 1969, em seu artigo 7º, parágrafo 2º, estabelece que, em virtude de suas funções e independentemente da apresentação de plenos poderes, são considerados representantes de seus respectivos Estados os Chefes de Estado, os Chefes de Governo, os Ministros das Relações Exteriores, os Chefes de missão diplomática, bem como qualquer outro representante devidamente acreditado pelo Estado (BRASIL, 2009, não paginado).

Este elemento refere-se aos agentes que possuem poderes para celebrar tratados em nome do Estado. No Brasil, o Presidente da República possui tais poderes, conforme previsto no art. 84, inciso VIII, da Constituição Federal de 1988. Esse poder pode ser delegado a um representante, desde que haja autorização legal (BRASIL, 1988, não paginado).

#### *2.2.3.3 Consentimento mútuo*

Como os tratados consistem em um acordo de vontades, é necessário o consentimento de todos os que compõem o tratado. Essa manifestação de vontade, presente no acordo formal entre as partes, é a responsável pela produção da norma, que desencadeia efeitos jurídicos, gerando obrigações e prerrogativas aos Estados participantes (AQUINO, 2010, p. 1).

O consentimento das partes consiste na manifestação convergente de vontade dos signatários para a conclusão do acordo, devendo ser livre de vícios como erro, dolo, simulação, ameaça ou coação. Afirma-se que o consentimento é expressão dos princípios do Direito Internacional, tais como: isonomia da soberania entre os Estados, respeito à

autodeterminação dos povos, não intervenção e proibição do uso ou ameaça de força (CARVALHO, 2022, p. 54).

O Direito Internacional Público tem como um de seus pilares o respeito à soberania dos Estados. Diante disso, justifica-se a existência de um procedimento pelo qual o país deve manifestar, no âmbito internacional seu consentimento formal, vinculando-se, assim, às disposições de um tratado (QUEIROZ, 2009, p. 72).

#### 2.2.3.3 *Objeto lícito e possível*

Os tratados devem versar sobre objetos lícitos e possíveis, ou seja, não podem tratar de temas contrários à moral, aos bons costumes ou às normas constitucionais do país signatário. Um Estado não pode concluir um tratado cujas disposições contrariem sua Constituição (DIAS; SIMÕES; PETERLE, 2004, p. 23).

Yuri Gondim de Amorim aponta que, como todo negócio jurídico, o tratado internacional também exige que seu objeto seja lícito e possível. Dessa forma, para que tenha validade, o tratado não pode contrariar as normas gerais do Direito Internacional Público. Assim, o tratado deve respeitar os limites da licitude e da possibilidade, condição indispensável para sua validade no âmbito internacional (AMORIM, 2013, p. 22).

Rafael Francisco Carvalho segue o mesmo entendimento ao afirmar que o objeto lícito e possível se refere à premissa de que um tratado internacional só pode versar sobre algo que seja efetivamente exequível e materialmente permitido pelo Direito Internacional (CARVALHO, 2022, p. 54).

Além disso, o art. 53 da Convenção de Viena estabelece que não se admite a conclusão de tratado incompatível com norma imperativa de Direito Internacional Geral, reconhecida e aceita pela comunidade internacional como um todo (BRASIL, 2009, não paginado).

#### 2.2.4 Fases internacionais de celebração dos tratados

Os tratados exibem sua celebração com um rito próprio, sendo necessário que, para haver valor no direito interno e produzir efeitos jurídicos no âmbito nacional, é fundamental que sejam realizadas as diversas fases que compõem as normativas internacionais.

Para Puton (2015, p. 15), a análise da formação do processo dos tratados versa sobre o ponto de vista formal, sendo acompanhada minuciosamente cada fase de celebração e as consequências que tais fases possuem no ordenamento jurídico dos Estados contratantes.

Ainda, para que esses atos gerem efeitos jurídicos no ordenamento de um Estado, além do processo de celebração internacional, é necessário que os Estados apresentem procedimentos internos com o intuito de finalizar os atos internacionais.

De acordo com Mazzuoli (2011, p. 199), os tratados internacionais são condutas tomadas como solenes, que necessitam de uma sequência de formalidades rigorosas, que só cessarão após a realização consecutiva dos atos que vão do momento de sua celebração até a sua vigência.

Podem ser apresentadas as seguintes fases da elaboração dos tratados internacionais: negociação, assinatura, ratificação, promulgação, publicação e registro (AQUINO, 2010, p. 01).

A negociação é a primeira fase do processo para a conclusão de um tratado, sendo desempenhada por autoridades designadas pela ordem jurídica do Estado, podendo estar acompanhadas por pessoas que dominam o assunto que será discutido. Essa competência para negociação geralmente é do Chefe de Estado, estendendo-se, no entanto, de forma limitada ao Ministro do Exterior (AQUINO, 2010, p. 01).

O art. 11 da Convenção de Viena estabelece: “O consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado pode manifestar-se pela assinatura, troca dos instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios, se assim acordado” (BRASIL, 2009, não paginado).

Quanto à negociação de um tratado multilateral, esta geralmente ocorre em numerosos congressos e conferências. Já nos casos de tratados bilaterais, em regra, a negociação é realizada entre o Ministro do Exterior ou agente diplomático estrangeiro, encerrando-se esta fase com a construção de um texto escrito (RIBEIRO, 2006, p. 282).

A assinatura é a concordância com os termos que foram acordados na negociação, representando o meio de expressão do consentimento por se obrigar a um tratado. Assim, o ato de assinatura refere-se a um momento importante do tratado, pois garante aos contratantes a autenticidade e definitividade do texto elaborado, não podendo ser alterado posteriormente, salvo novo acordo. Pontua-se que a eficácia jurídica do tratado só é atingida com a manifestação de sua ratificação (AQUINO, 2010, p. 01).

Nessa fase de ratificação, considerada a mais importante entre as fases, confirma-se e valida-se a assinatura do tratado, ou seja, é o ato pelo qual a autoridade competente informa aos demais Estados participantes que concorda formalmente com o texto negociado, tornando-o um compromisso internacional obrigatório assumido pelo Estado (AQUINO, 2010, p. 02).

A fase da promulgação ocorre após a ratificação do tratado, sendo um ato jurídico interno, no qual o Estado comunica a existência de um tratado por ele realizado, preenchendo as formalidades e ordenando a execução dentro dos limites aos quais se estende a competência estatal (RIBEIRO, 2006, p. 283).

Nesta fase do procedimento de celebração dos tratados internacionais, será expedido um decreto do Presidente da República comunicando que o tratado se tornará obrigatório à sociedade daquele Estado (PUTON, 2015, p. 18).

A publicação é uma condição essencial para que o tratado seja aplicado no âmbito interno, ocorrendo somente após a “troca” ou “depósito” da ratificação, sendo indispensável que haja a publicação em site oficial do ato de promulgação, dando conhecimento à sociedade da existência do tratado internacional firmado (PUTON, 2015, p. 18).

No Brasil, essa publicação é realizada no Diário Oficial da União e introduzida na “Coleção de Leis do Brasil”.

O registro é um requisito solicitado pela Carta da ONU, que tem como objetivo permitir que o Estado que formalizou o tratado possa requerer para si os benefícios acordados. Esse registro deve ser pedido ao Secretário-Geral da ONU, que fornecerá a cada Estado um certificado redigido em inglês e francês (AQUINO, 2010, p. 02).

### **2.3 Tratados internacionais em matéria tributária**

Considera-se tratado internacional em matéria tributária o acordo formal entre Estados, que objetiva a complementação das legislações internas dos Estados signatários, por meio de conjuntos de regras que tendem a tratar questões tributárias de forma própria, limitando, assim, o sistema tributário de cada Estado. Há a intenção de buscar harmonia nessas relações jurídicas, evitando indesejáveis concursos de pretensões impositivas e criando medidas para evitar, reduzir ou eliminar a incidência de tributos, principalmente no âmbito da tributação internacional, garantindo uma segurança jurídica mais eficiente aos contribuintes, por meio da certeza quanto ao direito aplicável (TÔRRES, 1997, p. 35).

Ao acordarem tratados internacionais em matéria tributária, os Estados têm como objetivo alcançar concordância quanto ao tratamento tributário, com a intenção de eliminar a dupla exigência fiscal (FARIA, 2006, p. 82).

Como mencionado, os tratados são considerados, no direito internacional, a fonte mais importante, vindo a substituir o direito consuetudinário. Quanto à vigência e hierarquia dos

tratados, o Brasil entende que o evento de promulgação de um acordo acarretaria sua incorporação ao sistema jurídico brasileiro, ou seja, sua nacionalização no direito interno.

Puton (2015, p. 22) afirma que os tratados internacionais que tratam de matéria tributária possuem objetivos pactuados que podem atingir não somente impostos da União, mas também tributos de competência dos Estados e Municípios. O Código Tributário Nacional, em seu art. 98, refere-se à aplicação e interpretação da legislação federal, estadual e municipal.

Fazendo menção ao mesmo artigo do CTN, De Matos (2010, p. 69) destaca o alcance do art. 98 quanto aos tributos estaduais e municipais, no campo das imposições de sua competência, pois o decreto legislativo de um tratado decorre do exercício da atuação no âmbito nacional, abrangendo todas as esferas componentes da federação.

Com base nessas informações, atenta-se à possibilidade de os tratados internacionais afetarem impostos como o Imposto sobre Serviços, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços e o Imposto sobre a Renda, além dos tributos incidentes no comércio internacional, como os impostos de exportação e importação.

O ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – possui nítida função fiscal, constituindo uma importante fonte de recursos para a atuação financeira dos municípios (ALEXANDRE, 2015, p. 625). Segundo o art. 156, inc. III, da CRFB/88, compete aos municípios sua instituição, desde que definida em lei complementar.

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços – tem sua competência prevista no art. 155, inc. II, da CRFB/88. Trata-se de um imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação. Ademais, o ICMS é considerado o imposto mais relevante do Brasil, desempenhando papel fundamental na arrecadação fiscal dos Estados (DINIZ; NABHAN, 2024, p. 05).

O IR – Imposto de Renda – é um tributo com finalidade fiscal, cuja competência de instituição é da União. Este imposto incide objetivamente sobre a renda e os proventos de qualquer natureza (PUTON, 2015, p. 23).

Já os impostos de exportação (IE) e importação (II) são tributos de função extrafiscal e de competência federal. O imposto de importação não tem como principal objetivo a arrecadação, mas sim o controle das importações. O imposto de exportação, por sua vez, é utilizado como instrumento de regulação do comércio exterior, incidindo sobre mercadorias nacionais ou nacionalizadas destinadas ao mercado estrangeiro (ALEXANDRE, 2015, p. 528).

Como se observa nos artigos 153, 155 e 156 da CRFB/88, é definida a competência para a instituição dos tributos. Os entes federativos são dotados de autonomia, sendo vedado instituírem tributos que não estejam em sua esfera de competência, ainda que o ente competente não os institua. Contudo, essa autonomia permite aos entes legislarem sobre matéria tributária dentro dos assuntos que lhes dizem respeito, observando seus interesses particulares (PUTON, 2015, p. 24)).

### 2.3.1 Bitributação e evasão fiscal

Os tratados internacionais podem tratar das mais diversas matérias, sendo uma delas a matéria tributária. Diante dos diversos problemas relacionados à economia internacional, à política comercial e à política interna, destacam-se a bitributação ou dupla incidência tributária, além da evasão fiscal.

A bitributação decorre de atividades realizadas pelo poder público, ou por outro em seu nome, com a intenção de arrecadar recursos da economia privada para atender às necessidades do Estado, mediante a escolha de fatos juridicamente relevantes, que indicam capacidades contributivas. A bitributação consiste na aplicação de dois tributos sobre o mesmo fator (ATALIBA, 1965, p. 95).

D'Agostini (2012, p. 41) apresenta exemplo de como pode ocorrer essa bitributação: quando um país "a" tributa fatos ocorridos sobre pessoas e bens dentro dos limites fiscais que lhe são legítimos, e outro país "b" também atua da mesma forma, ocorre um conflito entre sistemas tributários, resultando na bitributação internacional.

No mesmo sentido, conceitua-se bitributação como a situação em que vários Estados soberanos exigem de um mesmo contribuinte um imposto idêntico ou compatível, em relação ao mesmo objeto, no mesmo período tributário (ROTHMANN, 2019, p. 67).

A bitributação internacional é estabelecida com base em seis elementos: a) emprego de impostos semelhantes; b) por dois ou mais Estados soberanos; c) mesmo fato gerador; d) uma única causa de imposição; e) responsabilidade do mesmo contribuinte; f) mesmo período (FARIA, 2006, p. 89).

Para Alberto Xavier, a dupla tributação é um conceito que, no direito tributário, designa os casos de concurso de normas, ocorrendo quando um mesmo fato se enquadra na previsão de duas normas distintas, ou seja, quando o mesmo fato se enquadra em duas hipóteses de incidência tributária, gerando mais de uma obrigação de pagamento de imposto (XAVIER, 2004, p. 31).

Também se pode destacar a evasão fiscal, que, segundo Túlio Belchior, consiste em procedimento ilícito ou recurso ilegal utilizado com o objetivo de pagar menos tributos ou, até mesmo, de não realizar o pagamento integral do valor devido. Em outras palavras, o contribuinte se abstém de efetuar o pagamento dos tributos de forma ilícita (DA SILVEIRA, 2013, p. 97).

### 2.3.2 Recepção dos tratados internacionais no Brasil

Conforme já apresentado, são seis as fases de incorporação de um tratado internacional ao ordenamento jurídico interno: negociação, assinatura, ratificação, promulgação, publicação e registro. A Constituição Federal de 1988, ainda que não expressamente, adotou a corrente dualista, considerando a necessidade de validação da norma internacional em território brasileiro. Prevê-se, inicialmente, que o Presidente da República celebre o tratado internacional. O art. 84, VII, da CRFB/88 dispõe: “Compete privativamente ao Presidente da República: [...] celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional” (BRASIL, 1988, não paginado).

Essas incumbências correspondem às duas primeiras etapas do tratado (negociação e assinatura). Após esses atos, ainda não há inserção do tratado no direito interno, observando-se que, nesse momento, há ausência de participação do Poder Legislativo na negociação e do Poder Judiciário na análise da legalidade das normas, o que poderá causar prejuízos nos passos seguintes, relativos à sua implementação no ordenamento jurídico.

A construção de um tratado inicia-se com a negociação, fase na qual se discute o conteúdo e o objeto do tratado, com vistas à elaboração do texto escrito. A assinatura é uma forma de autenticar o texto aceito, representando o consentimento das pessoas jurídicas que o pactuaram. A assinatura não obriga o Estado a prosseguir com as demais etapas, podendo posteriormente optar por não o ratificar (CERQUEIRA *et al.*, 2023, p. 12).

O art. 7º da Convenção de Viena estabelece que o Ministro das Relações Exteriores, os chefes de missões diplomáticas e os representantes em organizações internacionais possuem autonomia para negociar e firmar tratados (BRASIL, 2009, não paginado). No entanto, no Brasil, essas pessoas não possuem esses poderes constitucionais, cabendo ao Presidente da República firmar esses atos, podendo apenas delegar poderes a representantes.

Após a finalização das etapas de negociação e assinatura, é indispensável a concordância do Poder Legislativo, pois o decreto legislativo é o instrumento apropriado para a aprovação de um tratado. A matéria do tratado é debatida e votada individualmente nas

Casas do Congresso Nacional, iniciando-se na Câmara dos Deputados; somente após a aprovação nesta, o projeto será encaminhado à Câmara dos Senadores (CERQUEIRA *et al.*, 2023, p. 12).

Cabe ao Congresso Nacional a faculdade de alterar o texto do tratado, se considerar necessário. Caso o Congresso rejeite o projeto, essa decisão será definitiva, impedindo o Poder Executivo de ratificá-lo posteriormente. No entanto, se o texto for aprovado, com ou sem ressalvas, será então submetido ao Executivo para ratificação, ficando a critério deste aceitar ou não as alterações propostas.

Segundo o art. 49, I, da CRFB/88, os atos internacionais que impliquem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional devem ser aprovados pelo Congresso Nacional. Todavia, se o tratado não gerar obrigações onerosas, poderá ser ratificado diretamente pelo Poder Executivo, sem necessidade de referendo legislativo.

No Brasil, o processo de ratificação tem início no Congresso Nacional, conforme dispõe o art. 49, I, da CRFB/88, sendo formalizado por meio de decreto legislativo, instrumento normativo previsto no art. 59, VI, da mesma Constituição (BRASIL, 1988, não paginado).

O art. 59, VI, da CRFB/88 descreve os tipos de normas que podem ser elaboradas pelo Congresso Nacional, o qual, nesse contexto, exerce dupla função: concordar com o tratado e autorizar o Presidente da República a ratificá-lo (BRASIL, 1988, não paginado).

A fase de promulgação ocorre com a incorporação do tratado internacional ao ordenamento jurídico interno, ou seja, sua internalização, conforme previsto no art. 84, IV, da CRFB/88. Cabe ao Presidente da República promulgar o tratado por meio de decreto executivo, tornando-o executável e reconhecendo sua força normativa no direito interno (BRASIL, 1988, não paginado).

A publicação é o passo seguinte, consistindo na comunicação oficial do novo regulamento aos seus destinatários. No Brasil, a publicação é um requisito essencial para a entrada em vigor da norma. O art. 1º da Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) determina que, na ausência de disposição em contrário, o prazo de vigência será de quarenta e cinco dias após a publicação oficial. Assim, com a publicação do decreto presidencial no Diário Oficial, e respeitado o prazo nele fixado, o tratado internacional passa a vigorar no país.

Essa etapa de publicação é fundamental para que a norma, oriunda de tratado internacional, tenha eficácia plena no âmbito interno, integrando-se ao ordenamento jurídico com força de lei ordinária.

A recepção dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro ocorre com o mesmo status das leis nacionais, visto que se trata de matérias de interesse da República Federativa do Brasil, e não apenas da União. Isso significa que, em temas como direito tributário, os tratados podem ser aplicados também aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (BARROS; BRAGA, 2003, p. 2).

Dessa forma, os tratados internacionais integram-se ao ordenamento jurídico como normas infraconstitucionais, estando, portanto, subordinados à Constituição Federal. Uma vez internalizados, devem obedecer aos limites e princípios nela estabelecidos (CERQUEIRA *et al.*, 2023, p. 14).

### 2.3.3 Hierárquica dos tratados internacionais no Brasil

O ordenamento jurídico brasileiro é organizado em forma de pirâmide, estando a Constituição Federal em seu ponto mais alto. Esta pirâmide de norma, também denominada como pirâmide Kelsen, possui a Constituição Federal como lei maior, sendo seguida por emendas constitucionais, leis complementares, ordinárias, delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções, decretos e provimentos, portarias etc. Deste modo, não há somente um posicionamento hierárquico fixo e restrito aos TIs na legislação brasileira, mas sim uma variedade de situações que se alteram conforme a natureza do tratado e seu procedimento de incorporação no Brasil (CERQUEIRA *et al.*, 2023, p. 17).

Estudos realizados sobre este assunto por Mazzuoli (2011, p. 200) explicam que os tratados internacionais, quando apresentados ao ordenamento jurídico interno, ingressam com seu conteúdo original, sendo assim, revogariam a legislação anterior incompatível, como tal faria uma lei superveniente. Além disso, devendo os tratados serem analisados pelas demais leis que lhe sobrevenham.

Mazzuoli (2011, p. 200) ressalta que atos normativos internacionais que se integram ao ordenamento jurídico nacional não são leis, nem podendo ser equiparados, porém, possibilitando serem usados internamente comparadas como lei fossem.

Analisando sobre o conteúdo material do tratado, nota-se que o efeito imediato do tratado quando empregado internamente tende a revogar todas as normas que estejam em contrário ou incompatíveis, no que se refere à legislação infraconstitucional. Contudo, atenta-se à exceção quanto às emendas constitucionais. Em vista disto, pontua-se que:

Havendo incompatibilidade entre as disposições convencionais e as normas de Direito interno, uma vez que aquelas obedecem, em regra, aos mesmos parâmetros da vigência e eficácia das disposições legislativas domésticas, resolve-se eventual

antinomia sempre em favor do tratado, que é hierarquicamente superior a qualquer disposição interna infraconstitucional (MAZZUOLI, 2011, p. 360).

Ocorre que esse efeito imediato de revogação dos tratados sobre a legislação interna tributária tem gerado muitas discussões doutrinárias, até mesmo jurisprudenciais, onde se analisam os efeitos em dois momentos distintos: quanto à presença de leis anteriores à celebração do tratado e quanto à criação de leis posteriores à celebração de um tratado. Ao afirmarem a prevalência dos tratados internacionais sobre as leis internas anteriores à promulgação, não há questionamento quanto a isso; a problemática surge quando ocorrem conflitos entre normas infraconstitucionais editadas após a incorporação dos tratados internacionais no ordenamento jurídico nacional, especialmente no âmbito do direito tributário (RIBEIRO, 2008, p. 14).

O art. 98 do Código Tributário Nacional cita que “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”, deste modo, nota-se a preferência dos tratados em relação às normas internas do Brasil (BRASIL, 1966, não paginado). Assim, o art. 96 do CTN compreende como “legislação tributária” não tão somente as leis, mas também as fontes de direito internacional (tratados, convenções internacionais) e normas complementares que abordem, no todo ou em parte, assuntos e relações jurídicas relevantes a tributos (BRASIL, 1966, não paginado).

Segundo Puton (2015, p. 34), o art. 98 do CTN apresenta conflitos entre doutrinadores em razão da compatibilização das normas jurídicas tributárias do Brasil com os tratados, ocasionando críticas de uma grande maioria de doutrinadores tributaristas nacionais. Essas críticas instalam-se sobre a redação dada pelo artigo, como também sobre sua constitucionalidade. Mencionam que o artigo seria inconstitucional, visto que estaria atribuindo a certas categorias de norma um status supralegal. Além disso, o trecho do artigo estaria equivocado ao usar a expressão *revogação*, visto que a palavra *derrogação* seria considerada a mais adequada.

Mazzuoli (2011, p. 386) acompanha a mesma linha de pensamento ao expressar que o Código Tributário Nacional fez mau uso da palavra *revogação*, sendo que, em seu entendimento, deveria ter sido citada a palavra *derrogação* da legislação tributária interna. Mazzuoli ainda continua ao dizer que o CTN preferiu usar a expressão de gênero, e não a de espécie correta, observando que a palavra *revogação* seria gênero, no qual se dividem duas espécies: *ab-rogação* e *derrogação*, sendo que *ab-rogação* consiste na revogação completa de uma lei e *derrogação* na revogação parcial da lei. Assim, quando se refere à expressão

*revogação* no artigo, deveria se interpretar a respeito da espécie *derrogação*, em relação à exatidão da técnica.

Assim, Mazzuoli (2011, p. 361) finaliza que um tratado revogar uma lei não teria prejuízo; o que não pode ocorrer seria o oposto, ou seja, uma lei futura revogar um tratado, pois, ocorrendo isso, poderá gerar responsabilidades internacionalmente, devido ao Estado ter assumido um compromisso internacional, além de não haver sentido em o Estado assumir um compromisso para logo após descumpri-lo.

No entanto, surge outra percepção apresentada pela doutrina ao interpretar o art. 98 do CTN. Puton (2015, p. 36), *apud* Sabbag (2012), opina que o tratado internacional seria como uma lei especial, pois ao usar a expressão *revogar*, esta seria relevante devido ao convívio harmônico entre as normas. Neste caso, haveria uma suspensão ou mudança da norma tributária interna brasileira, ficando restrita essa mudança apenas à matéria específica tratada naquele acordo internacional.

Em julgamento da ADI 1.480/2001, o STF (Supremo Tribunal Federal) afirmou sobre eventual prevalência dos *TIs* sobre as normas infraconstitucionais do direito interno quando justificadas situações de antinomia para soluções de conflitos, levando à aplicação do critério cronológico (lei nova afasta lei anterior) ou, observando-se nesses casos, o da especialidade. À vista disso, havendo conflito entre as legislações internas e os tratados, estes seriam ajustados com o uso do princípio da especialidade, no qual prevaleceria a norma especial dos acordos internacionais sobre a norma geral da legislação interna.

Ainda, no mesmo entendimento, o STF afirmou que os tratados incorporados no ordenamento interno do Brasil carregariam status de leis ordinárias, permitindo eventuais precedências da superioridade das normas internacionais em caso de antinomia com o ordenamento. Diante disso, analisa o STF que os tratados ou convenções internacionais são hierarquicamente subordinados à Constituição Federal, não havendo nenhum valor jurídico os tratados incorporados que transgredirem formalmente ou materialmente o texto da Carta Política (BRASIL, 2001, não paginado).

Assim, continuou a regra geral sendo a decisão do STF no RE nº 80.004/SE, de 1977, na qual se refere que não há hierarquia entre os tratados internacionais e leis infraconstitucionais, devendo os conflitos serem resolvidos com os critérios cronológico e o de especialidade (CERQUEIRA *et al.*, 2023, p. 18).

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal possui também o entendimento doutrinário quanto à natureza dos tratados, que são classificados como tratados-contratos e tratados-normativos.

Entende-se que tratado-normativo define-se pela generalidade, produzindo regras de direito internacional de aplicação indispensáveis aos Estados signatários. O tratado-contrato ocorre com o estabelecimento de obrigação mútua entre os pactuantes, decorrendo prestações e contraprestações, do qual exaurir-se-á com o seu cumprimento (DA ROCHA, s.d., p. 07).

Alexandre (2012, p. 203) observa que, a partir das classificações dos tratados adotadas pelo Supremo Tribunal Federal, verifica-se uma interpretação restritiva do artigo 98 do Código Tributário Nacional, ao se afirmar a primazia dos tratados-contrato, em específico os que tratam de assuntos entre dois Estados, sobre a legislação tributária interna.

Ainda, julgados recentes demonstram que a jurisprudência do Brasil vem retomando o entendimento da suprallegalidade dos tratados internacionais em matéria tributária, analisando a supremacia da Constituição Federal. Exemplo: Recurso Especial nº 1618897/RJ, de 2016:

...A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: REsp. 1.272.897/PE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 9.12.2015; REsp. 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012. 2... (BRASIL, 2020, não paginado).

Diante de tudo exposto, apesar de alguns julgados não serem pacíficos no STF em relação ao status de suprallegalidade dos tratados internacionais em matéria tributária, há decisões que concluem que qualquer legislação que dispuser de forma contrária ao tratado firmado não será aplicada, podendo ser modificada naquilo que for conflitante com o direito internacional, ficando o país obrigado a honrar o que foi pactuado no contexto internacional, estando evidente a preponderância dos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna. Destaca-se que, nestes casos, a lei não seria revogada, mas sim suspensa ou alterada naquilo em que for incompatível.

Quanto à apreciação do tratado internacional pela legislação superveniente, é necessário analisar as jurisprudências, que já são pacíficas ao afirmar que, após a incorporação do tratado no direito interno, as normas internacionais adquirem posição hierárquica de lei ordinária, não podendo disciplinar sobre matéria reservada à lei complementar, mas facultando que uma lei ordinária venha a alterá-lo internamente.

#### 2.3.4 Tratados firmados pelo Brasil contra a bitributação

Como exposto anteriormente, os tratados de bitributação são celebrados com o intuito de estabelecer permissões mútuas entre os Estados contratantes, possibilitando uma maior

demanda comercial entre eles, por meio de renúncia fiscal, estabelecendo as possibilidades em que cada um terá o direito de aplicar o tributo, tendo também o objetivo de afastar a evasão fiscal, impedindo a tributação discricionária (VASCONCELLOS, 2009, p. 147).

Em virtude da ocorrência de bitributação, houve a criação de uma organização chamada Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), sendo um marco importante para o progresso do Direito Tributário Internacional, no qual foi elaborado um modelo, no ano de 1963, de acordo em matéria de dupla tributação (FARIA, 2006, p. 83).

Devido à sua utilização até os dias atuais, a OCDE conta hoje com trinta e oito países membros, sendo que o Brasil está entre os associados, aguardando aprovação do pedido de adesão feito perante a organização. A OCDE tem por atribuição reforçar a economia desses países, melhorar sua eficácia, desenvolver um sistema de permutas livres e contribuir para o crescimento e industrialização dos Estados (DADOS MUNDIAIS, 2025, não paginado).

Os tratados internacionais em matéria tributária assentem com os princípios estatuídos no molde da convenção da OCDE, objetivando a implantação dos fluxos de investimento para o Brasil, além de permitir ao governo brasileiro a adoção de ferramentas de incentivos fiscais, com o propósito de facilitar a operação das empresas brasileiras no exterior e criar segurança para investidores estrangeiros. Todavia, alguns dos tratados internacionais firmados pelo Brasil constituem instrumentos fiscais não mencionados na convenção da OCDE, privilegiando a posição do Brasil. Esses instrumentos estabelecem, principalmente, a adoção de métodos para suprimir a bitributação mais favoráveis ao Brasil (LOUREIRO, 1996, p. 92).

Dessa forma, os tratados permitem a redução dos impostos sobre o lucro de empresas brasileiras nos países onde atuam, ocasionando a diminuição ou até mesmo a exclusão do imposto existente nos Estados fonte sobre os lucros que as sedes das empresas transferem para o Brasil. Essas disposições aceitas beneficiam e asseguram as empresas brasileiras, tornando-as capazes de enfrentar o mercado internacional (LOUREIRO, 1996, p. 93).

Atualmente, o Brasil possui 37 (trinta e sete) tratados bilaterais que se referem à tentativa de eliminar a dupla tributação de renda e de capital, assim como acordos exclusivos para evitar a bitributação das companhias de navegação marítima e aérea.

Apesar de serem 37 (trinta e sete) tratados internacionais, muitas vezes são apresentados 38 (trinta e oito) países com os quais o Brasil possui assinatura referente a tratados internacionais para evitar a bitributação, pois o tratado com a Eslováquia é aplicável também à República Tcheca.

Os tratados internacionais ratificados pelo Brasil referentes à bitributação encontram-se em sequência, acompanhados de seus decretos ratificadores, no Quadro 1 adiante:

**Quadro 1:** Tratados Internacionais ratificados pelo Brasil relativos à bitributação.

Países	Decretos Ratificados
1. África do Sul	5.922/2006
2. Alemanha	76.988/1976
3. Argentina	87.976/1982
4. Áustria	78.107/1976
5. Bélgica	72.542/1973
6. Canadá	92.318/1986
7. Chile	4.852/2003
8. China	762/1993
9. Coreia do Sul	354/1991
10. Dinamarca	75.106/1974
11. Emirados Árabes Unidos	10.705/2021
12. Equador	95.717/1988
13. Eslováquia e República Tcheca	43/1991
14. Espanha	76.975/1976
15. Filipinas	241/1991
16. Finlândia	2.465/1998
17. França	70.506/1972
18. Hungria	53/1991
19. Índia	510/1992
20. Israel	5.576/2005
21. Itália	85.985/1981
22. Japão	61.899/1967
23. Luxemburgo	85.051/1980
24. México	6.000/2006
25. Noruega	86.710/1981
26. Países Baixos	355/1991
27. Peru	7.020/2009
28. Portugal	4.012/2001
29. Rússia	9.115/2017
30. Singapura	11.109/2022
31. Suécia	77.053/1976
32. Suíça	10.714/2021
33. Trinidad e Tobago	8.335/2014
34. Turquia	8.140/2013
35. Ucrânia	5.799/2006
36. Uruguai	11.747/2023
37. Venezuela	8.336/2014

**Fonte:** Site do Planalto Federal (2025)

Havendo a ratificação de um tratado internacional em matéria de tributação, o Estado sujeita seu sistema tributário a zelar pelo cumprimento, evitando que sejam concedidos privilégios que o tratado não contemple, como forma de proteger o tributo indevido.

Os tratados internacionais firmados pelo Brasil possuem como principal importância opor-se à bitributação internacional, pois esta é considerada um fenômeno jurídico que impede a comercialização e o crescimento internacional (FARIA, 2006, p. 88).

### 2.3.5 Análise da Convenção Modelo da OCDE

Os tratados internacionais referentes à eliminação da bitributação, em quase sua totalidade, são realizados por meio de acordos bilaterais, nos quais dois Estados se comprometem a dedicar esforços para combater os danos gerados por esse fenômeno e, por consequência, provocar o crescimento dos comércios entre esses Estados, promovendo o aumento dos lucros e da entrada de capital (NORONHA, 2008, p. 64).

Segundo Noronha (2008, p. 64), destacam-se atualmente dois modelos de convenções que tratam de orientações para a elaboração de tratados internacionais para evitar a bitributação: a Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O modelo ofertado pela OCDE apresenta os seguintes capítulos: I - Âmbito de aplicação da Convenção, II - Definições, III - Tributação do Rendimento, IV - Tributação do Patrimônio, V - Método de eliminação da dupla tributação, VI - Disposições especiais e VII - Disposições finais.

O Capítulo I (arts. 1 e 2) trata das pessoas e dos impostos visados pelos Estados contratantes; o Capítulo II (arts. 3, 4 e 5) trata das definições dos termos, definição de residência e de estabelecimento estável; o Capítulo III (arts. 6 ao 21) aborda as diferentes esferas de renda, como rendimentos de bens imobiliários, lucros das empresas, empresas associadas, juros, royalties e outros; o Capítulo IV (art. 22) trata de quem pode tributar o capital do patrimônio; o Capítulo V (art. 23) trata do método que será usado para eliminar a dupla tributação; o Capítulo VI (arts. 24 ao 29) trata de regras como não discriminação, troca de informações, extensão territorial, entre outros; e o Capítulo VII (arts. 30 e 31) trata da informação sobre quando o tratado entra em vigor e a forma de denúncia (OCDE, s.d., p. 1–15).

Como dito anteriormente, o Brasil segue, em linhas gerais, os princípios estabelecidos no modelo da convenção da OCDE. No entanto, os tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil estabelecem instrumentos que não se encontram previstos no modelo da convenção, adequando-se às partes contratantes.

### 2.3.6 Cláusulas comuns nos tratados firmados pelo Brasil

Os tratados internacionais bilaterais formalizados pelo Brasil para evitar a bitributação possuem algumas cláusulas comuns presentes nos acordos firmados, como Residência,

Estabelecimento Estável ou Permanente, Eliminação de Dupla Tributação e Troca de Informações (OCDE, s.d., p. 1–15).

A cláusula sobre a residência tem como objetivo determinar uma pessoa jurídica ou física como residente dos Estados contratantes. Pontua-se como residente de um Estado contratante qualquer pessoa que, em razão da legislação, esteja sujeita ao imposto nesse Estado em virtude de seu domicílio, residência, sede ou qualquer outra circunstância similar. Contudo, caso ocorra de uma pessoa física residir em ambos os Estados contratantes, haverá pontos dentro do tratado que levarão à definição do Estado a que ela pertence. Exemplo: “Essa pessoa será considerada como residente apenas do Estado em que dispuser de uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e econômicas” (OCDE, s.d., p. 02).

Sobre o estabelecimento estável ou permanente, a cláusula traz o conceito de estabelecimento “permanente” como aquele que possui instalação definida de negócios, por meio das quais as atribuições de uma empresa são praticadas no todo ou em parte. Esse artigo apresenta uma lista de estabelecimentos considerados permanentes, bem como os pontos que devem ser observados para não se enquadrar como tal. Exemplo: um local ou um estaleiro de construção ou montagem só será considerado como estabelecimento estável se ultrapassar o prazo estabelecido no acordo; ainda, depósitos de mercadorias pertencentes à empresa, utilizados apenas para armazenamento, exposição ou entrega de mercadorias, não se enquadram como estabelecimento permanente (OCDE, s.d., p. 03–04).

A cláusula que se refere à eliminação da dupla tributação pode ocorrer por dois métodos: o método de imputação ou o de isenção. O método de imputação consiste no direito subjetivo do contribuinte de abater o imposto pago no país que gerou o rendimento da mesma natureza ao país de sua residência. Já o método de isenção ocorre quando há uma limitação do Estado de tributar, total ou parcialmente, os rendimentos estrangeiros, pelo fato de o outro Estado ter exercido o direito de tributar o fato em comum (NORONHA, 2008, p. 63–64).

O método de imputação, também conhecido como método de crédito do imposto, compreende o Estado em que o contribuinte reside tributando sua renda global, com a possibilidade de crédito referente ao imposto já pago no Estado fonte, podendo esse crédito ser limitado ou não. Na primeira hipótese, conhecida como imputação ordinária, o Estado de residência limita o valor do imposto a ser descontado à fração do valor do seu próprio imposto. Na segunda hipótese, chamada imputação integral, o Estado de residência utiliza o valor total do imposto pago no Estado fonte (BORGES, 2001, p. 02).

A legislação do Brasil admite o método de imputação ordinária, estando previsto nos arts. 115 e 465 da Lei 9.580/18, sendo este o método utilizado nos tratados firmados pelo Brasil para evitar a bitributação.

A cláusula de Troca de Informações é usada pelas autoridades competentes dos Estados participantes do tratado internacional para que ocorra entre si a troca de informações previsivelmente relevantes ao acordo formalizado. O Brasil adota essa cláusula em todos os seus tratados, podendo haver variações na redação conforme as melhores sugestões observadas entre os contratantes.

Essas informações serão consideradas secretas, podendo ser comunicadas apenas às pessoas, entidades ou tribunais incumbidos do registro ou cobrança dos impostos enquadrados no tratado formalizado, da decisão sobre recursos ou da abertura de processos relativos a esses impostos (OCDE, s.d., p. 12).

### 2.3.7 ISS e ICMS: Possibilidade de isenção por tratados internacionais

No art. 151, inciso III, da CRFB/88, dispõe-se sobre a vedação à União de determinar isenções de tributos de competência dos entes federativos, como da própria União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, surgindo, assim, a dúvida se a vedação da União de instituir tributos estaduais, municipais e distritais abrange os tratados internacionais validados pela República Federativa do Brasil.

O art. 18 da CRFB/88 estabelece que "a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição" (BRASIL, 1988, não paginado). Com base nisso, este artigo reconhece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são entes federativos que constituem a República Federativa do Brasil, devendo, porém, ser assegurada sua autonomia.

Ocorre que o art. 21 da CRFB/88 afirma que cabe à União representar o Estado Federal no plano internacional, permitindo que o chefe do Poder Executivo Federal mantenha vínculo com Estados estrangeiros e participe de organizações internacionais em nome da Federação. Assim, a União, ao celebrar tratados internacionais, estaria desempenhando o papel da República Federativa do Brasil, sendo esta uma pessoa jurídica de direito internacional, com competência para firmar atos internacionais (BRASIL, 1988, não paginado).

Segundo entendimento de Alberto Xavier, as limitações sobre o poder de tributar e isentar, como a do art. 151, inciso III, somente se aplicam no âmbito das relações internas entre os componentes da Federação, por lei federal, mas não no âmbito das relações internacionais, por meio de tratados (XAVIER, 1998, p. 137).

A jurisprudência moderna entende que a União tem competência constitucional para firmar tratados, podendo isentar produtos, serviços e tributações internas. Essa isenção é válida e eficaz sobre os impostos de todos os entes que compõem a federação brasileira, não constituindo, assim, isenção heterônoma, ato vedado pelo art. 151, inciso III, da CRFB/88 (BRASIL, 1988, não paginado).

Conforme Embargos Infringentes julgados pelo Tribunal de Justiça nº 70043119874/RS, é citada essa permissão:

Os tratados internacionais ratificados pelo congresso Nacional, como é o caso do GATT, possuem validade normativa e aplicabilidade inclusive para os impostos estaduais e municipais, em que pese o art. 151, III da CF vede à União instituir isenções dos tributos municipais e estaduais (TJ/RIO GRANDE DO SUL, 2012, não paginado).

Compreende-se que as isenções concedidas por meio de tratado internacional para os impostos estaduais e municipais não configuram isenções heterônomas, pois a atuação da União se deu como pessoa jurídica de direito público externo ao admitir o compromisso internacional. Isso porque a isenção heterônoma ocorre quando um ente federativo concede isenção sobre um imposto cuja competência para instituí-lo não lhe pertence.

O TJRS (Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul), em julgamento do Recurso de Apelação nº 70069162626/RS, apresentou referido posicionamento:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ACORDO DO GATT, REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DESCABIMENTO. ART. 166 DO CTN. NÃO COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS. Os tratados internacionais ratificados pelo Congresso Nacional possuem validade e aplicabilidade inclusive para os impostos estaduais e municipais, sendo recepcionados pela atual Constituição Federal, uma vez que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional. Caso em que não procede o argumento de que a União não poderia conceder benefício fiscal em relação a imposto de competência estadual, na medida em que não caracterizada isenção heterônoma em relação ao GATT, pois a atuação da União se deu como pessoa jurídica de direito público externo quando da assunção do compromisso internacional, legitimada pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional. De outra banda, descabida a condenação do ente público à repetição de indébito. Não comprovado o preenchimento das condições impostas pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional. Cabia ao autor comprovar o não-repasse do encargo ou autorização de realização da transferência - ônus do qual não se desincumbiu. Procedente o apelo neste ponto. DERAM PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO. UNÂNIME (TJ/RIO GRANDE DO SUL, 2016, não paginado).

O julgamento de Recurso Especial nº 480563/RS pelo Supremo Tribunal de Justiça possui a mesma compreensão:

Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-los. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força (BRASIL, 2005, não paginado).

Diante disso, é acolhido pelo STJ o entendimento de que não ocorre usurpação de competência por parte da União ao firmar tratado internacional que permita a isenção de tributos estaduais ou municipais. Ainda, afirma-se a superioridade dos acordos internacionais em relação aos convênios interestaduais.

Com tudo apresentado, observa-se que as limitações se aplicam apenas à União nas relações internas, e não às relações internacionais celebradas por meio de tratados. Nessas relações, a União atuou, na prática, em nome da República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito internacional público, sendo, portanto, legítima sua competência para tratar de tributos pertencentes a qualquer um dos entes federativos, ou seja, da União, dos Estados ou dos Municípios.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na presente pesquisa, conclui-se que os tratados internacionais, em sua totalidade, visam à celebração de acordos entre os Estados contratantes com o objetivo de promover maior harmonia entre seus sistemas tributários, tendo como principais finalidades a eliminação da bitributação e a prevenção da evasão fiscal, sendo esses os benefícios mais relevantes atribuídos à celebração de tratados internacionais bilaterais. Tais tratados classificam-se, geralmente, como tratados bilaterais, tratados fechados e tratados-contratos.

Para a formalização dos tratados internacionais, a Convenção de Viena de 1969 trata dos direitos relativos aos tratados, estabelecendo os conceitos e os atos necessários à pactuação de um acordo. Destaca-se, ainda, a exigência da presença de elementos essenciais, tais como: a capacidade das partes envolvidas, a habilitação dos agentes para negociar e assinar o acordo, o consentimento mútuo entre os Estados signatários e, por fim, a licitude e a possibilidade do objeto que será pactuado.

No que diz respeito aos tratados internacionais em matéria tributária firmados pelo Brasil, especialmente aqueles voltados à eliminação da bitributação e à prevenção da evasão fiscal, observa-se que, em linhas gerais, seguem os princípios estabelecidos no Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Contudo, esses tratados também incorporam instrumentos específicos não previstos no referido modelo, a fim de atender às peculiaridades das partes contratantes. Além disso, é comum o Brasil conter cláusulas padrão em seus acordos, entre as quais se destacam: Residência, Estabelecimento Estável (ou permanente), Eliminação da Dupla Tributação e Troca de Informações.

Para que esses tratados produzam efeitos no ordenamento jurídico interno, é necessário que sejam incorporados formalmente à legislação nacional, por meio de diversas etapas jurídicas: negociação, assinatura, referendo, ratificação, promulgação e publicação.

Ressalte-se que o Brasil adota, na prática, a corrente dualista, ainda que não de forma expressa, pois exige a transformação do direito internacional em norma de direito interno para que produza efeitos em seu território.

A respeito da posição hierárquica das normas introduzidas pelos tratados em relação à legislação interna brasileira, existe divergência doutrinária. Uma parte da doutrina defende que os tratados revogam as normas anteriores que lhes sejam incompatíveis, com base no artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Outros autores, entretanto, adotam o critério cronológico conjugado com o princípio da especialidade, segundo o qual a norma dos tratados prevaleceria sobre a norma geral da legislação interna, podendo suspender ou alterar sua aplicação.

Apesar das transformações ocorridas ao longo dos anos, ainda não há um posicionamento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária frente ao direito interno. No entanto, decisões recentes têm concedido primazia aos tratados internacionais sobre normas infraconstitucionais, inclusive no tocante a tributos de competência dos Estados e Municípios. Todavia, os Tribunais Superiores tendem a interpretar o artigo 98 do CTN de forma restritiva, reconhecendo, em alguns casos, a possibilidade de a norma interna revogar o tratado, por equipará-lo a uma lei ordinária, entendimento este aplicado aos tratados-leis, e não aos tratados-contratos.

Por fim, outra questão discutida no presente trabalho refere-se à possibilidade de a União conceder isenções tributárias que recaiam sobre tributos de competência de outros entes federativos, por meio de tratados internacionais. Nesse ponto, o STJ possui o entendimento de que, ao celebrar um tratado internacional, a União atua em nome da República Federativa do Brasil, tendo, portanto, legitimidade para atuar sobre tributos de qualquer ente federativo, visto ser considerada uma pessoa jurídica de Direito Internacional Público.

## REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando; Silva, Geraldo Eulálio do Nascimento. **Manual de direito internacional público**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. Grupo Gen-Editora Forense, 2015.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 6ª edição, São Paulo: Método, 2012.

AMORIM, Yuri Gondim de. **Tratados internacionais considerados como contrato em face de suas condições de validade e princípios regeedores**. 2013. 54 f. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

AQUINO, Leonardo Gomes de. Tratados Internacionais (Teoria Geral). In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 75, abr 2010. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7652](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7652). Acesso em: 10 maio 2025.

ATALIBA, Geraldo. Bitributação. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 60, p. 195-205, 1965.

ARIOSI, Mariangela de F. As relações entre o Direito Internacional e o Direito Interno. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 6, n. 63, 2004.

BARROS, Felipe Luiz Machado; Braga, Peterson Fernandes. (2003). Os tratados internacionais em matéria tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3897/os-tratados-internacionais-em-materia-tributaria>. Acesso em: 18 mar. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1480, Distrito Federal, Relator: Min. Celso de Mello, julgado em 26 jun. 2001, publicado no Diário da Justiça em 08 ago. 2001, p. 3.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 480563, Rio Grande do Sul, Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 06 set. 2005, Primeira Turma, publicado no Diário da Justiça em 03 out. 2005, p. 121. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 123, p. 222.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 1618897, Rio de Janeiro, Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 19 maio 2020, Primeira Turma, publicado no Diário da Justiça eletrônico em 26 maio 2020.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**. Embargos Infringentes n. 70043119874, Relator: Des. Arno Werlang, julgado em 09 mar. 2012, Primeiro Grupo de Câmaras Cíveis, publicado em 20 mar. 2012.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**. Apelação Cível n. 70069162626, Relatora: Des.<sup>a</sup> Laura Louzada Jaccottet, julgado em 27 jul. 2016, Segunda Câmara Cível, publicado em 16 ago. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 mar. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em Viena, em 23 de maio de 1969. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 dez. 2009. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm). Acesso em: 19 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm). Acesso em: 11 mar. 2025

BRASIL. **Receita Federal**. Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em: 21 maio 2025.

BRITO, Ana Paula Gonçalves; DE OLIVEIRA, Guilherme Saramago; DA SILVA, Brunna Alves. **A importância da pesquisa bibliográfica no desenvolvimento de pesquisas qualitativas na área de educação**. Cadernos da FUCAMP, v. 20, n. 44, 2021.

BONZANINI, Marilene. **Tratados internacionais em matéria tributária–internalização, interpretação e alcance aspectos controvertidos**. Orientador: Guilherme Pederneiras Jaeger. 2014. 51 f. Especialização em Direito Internacional Público e Privado e Direito da Integração, UFRGS, 2014.

BORGES, Antônio Moura. Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/2088>. Acesso em: 16 abr. 2025.

CARVALHO, Rafael Francisco. **Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

CERQUEIRA, Viviana Todero Martinelli et al. A recepção dos tratados internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro. RECIMA21-**Revista Científica Multidisciplinar**-ISSN 2675-6218, v. 4, n. 6, p. e463262-e463262, 2023.

CHIAPPINI, Carolina Gomes. Reflexos da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista do Superior Tribunal de Justiça, Rio de Janeiro**, v. 18, n. 30, p. 15–27, abr./jun. 2011. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/47337>. Acesso em: 21 out. 2024.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

D'AGOSTINI, Daniel. **Dos tratados internacionais em matéria tributária contra a bitributação internacional e ordenamento interno brasileiro**. 2011. 143 f. Monografia (Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais). Curso de Direito. Universidade de Passo Fundo, RS, 2011.

DADOS MUNDIAIS. **Estados-Membros da OCDE**. Disponível em: <https://www.dadosmundiais.com/aliancas/ocde.php>. Acesso em: 20 maio 2025.

DA ROCHA BARROS, Bruno. **HIERARQUIA NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. s.d. Disponível em: [https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo\\_2\\_-\\_tratados.pdf](https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_2_-_tratados.pdf). Acesso em: 21 maio 2025.

DA SILVEIRA, Túlio Belchior Mano. Introdução ao estudo sobre a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 8, n. 1, Jan/Jun, p. 87-130, 2013.

DE MATOS, Lenisa Prado. A recepção dos tratados internacionais no ordenamento brasileiro e o art. 98 do Código Tributário Nacional. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, v. 21, n. 12/1, 2010.

DIAS, Carlos Augusto Alves.; SIMÕES, Maria do Socorro Vargas Santos; PETERLE, Maria Gorete. **TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. Rio de Janeiro: Campos, 1994. 640 p.

DINIZ, Ericsson Gomes; NABHAN, Francine Adília Rodante Ferrari. REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO IBS COMO FORMA DE SUBSTITUIÇÃO AO ICMS E AO ISS. **Revista Acadêmica Online**, v. 10, n. 50, p. 1-12, 2024.

FAVARO, Luciano Monti; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados De 1969 e o porquê de sua não Ratificação pela República Federativa do Brasil: um problema constitucional. In: **Anais do XVII Congresso Nacional de CONPEDI**. 2015. p. 2679-2702.

FARIA, Bianca Castellar de. **A recepção dos tratados internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro**. Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Cláudia Lima Marques. 2006. 344 f. Mestrado em Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2017

HUSEK, Carlos Roberto. **Curso de direito internacional público**. LTr Editora, 2023.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 311 p.

LIMA, Camila Cunha; DOS SANTOS, Karoline Lucia Alves; PEREIRA, Robert Willian Marcelino de O. **A IMPORTÂNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ÂMBITO DO DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO**. Desafios do direito da contemporaneidade vol. 2, p. 109.

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.725, abr. 1996.

MACHADO, Patrícia Ferreira. **A constituição e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MENEZES, Wagner. O direito internacional contemporâneo e a teoria da transformidade. **Pensar-Revista de Ciências Jurídicas**, v. 12, n. 1, p. 134-144, 2007.

MIRANDA, Jorge. **Curso de direito internacional público**. Princípia Editora, 2016.

MOITA, Cristiano de Aguiar Portela. **Relações entre direito internacional e direito interno: das teorias clássicas dualista e monista ao transconstitucionalismo**. 2013. 56 f. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**, 5ª edição, São Paulo: RT, 2011.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. *A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro*. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XII. n.40, p. 59-67, jan./mar. 2008.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação da renda e do capital**. Lisboa: Portal das Finanças, s.d. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doctlib/documents/cdt\\_modelo\\_ocde.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/documents/cdt_modelo_ocde.pdf) Acesso em: 13 abr. 2025.

PUTON, Janelice. **Os Efeitos dos Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Interna**. Monografia (MBA em Auditoria Integral). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2015.

QUEIROZ, Miron Tafuri. **A integração das convenções da Organização Internacional do Trabalho à ordem jurídica brasileira**. Dissertação (Mestrado em Direito do Trabalho) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

REZEK, Jose Francisco. **Direito internacional público**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Dilton Rocha Ferraz. **Conflitos Entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Leis Ordinárias**. Dissertação (Pós - Graduação Lato Sensu em Direito 43 Tributário) LFG – UNISUL, 2008.

RIBEIRO, Patrícia Henriques. **As relações entre o direito internacional e o direito interno: conflito entre o ordenamento brasileiro e normas do Mercosul**. Editora del Rey, 2001.

RIBEIRO, Silvia Pradines Coelho. A participação do Legislativo no processo de celebração dos tratados. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a, v. 43, p. 273-286, 2006.

ROTHMANN, Gerd. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2019.

SERAFIM, Miridiam Pereira. **Interpretação e papel dos tratados internacionais em relação à legislação tributária nacional**. 2023. 19 f. Artigo Científico (Ciências Econômicas) - Unidade Universitária Anápolis de Ciências Socioeconômicas e Humanas Nelson de Abreu Júnior, Universidade Estadual de Goiás, Anápolis,GO.

SILVA, Roberto Luiz. **Direito internacional público**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TEIXEIRA, Flávia Calmon Rangel; OBREGON, Marcelo Fernando Quiroga. O papel da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no combate à bitributação. **Derecho y Cambio Social**, n. 58, p. 312-325, 2019.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital**: a abrangência de tributos incidentes sobre as empresas: In: Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

VASCONCELLOS, Roberto França de. “**Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária**.” In: Política Fiscal. Série GVLaw, por Roberto França de VASCONCELLOS, 145-188. São Paulo: Saraiva, 2009.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2004

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

YODA, Ana Jamily Veneroso. As organizações internacionais e o poder de celebrar tratados. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 7, n. 75, p. 01-14, 2005.