



**INSPER INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA**

**LL.M. Direito Tributário**

**EDUARDO BORGES PINHO**

**INFLUÊNCIA DOS MECANISMOS INTERNACIONAIS DE CONTROLE TRIBUTÁRIO  
E A SUA INTERFERÊNCIA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA: UMA ANÁLISE  
CRÍTICA SOBRE EVENTUAIS CONFLITOS DE NORMAS EM RAZÃO DA PROPOSTA  
Nº 2 DO PLANO DE AÇÃO DO BEPS - *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*.**

**São Paulo**

**2018**

EDUARDO BORGES PINHO

**INFLUÊNCIA DOS MECANISMOS INTERNACIONAIS DE CONTROLE  
TRIBUTÁRIO E A SUA INTERFERÊNCIA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA: UMA  
ANÁLISE CRÍTICA SOBRE EVENTUAIS CONFLITOS DE NORMAS EM RAZÃO  
DA PROPOSTA Nº 2 DO PLANO DE AÇÃO DO BEPS - *BASE EROSION AND  
PROFIT SHIFTING*.**

Monografia apresentada ao INSPER Instituto de Ensino e Pesquisa, no âmbito do programa de LL.M. em Direito Tributário, como requisito complementar para obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro  
Braga

São Paulo

2018

PINHO, Eduardo Borges

Influência dos mecanismos internacionais de controle tributário e a sua interferência na legislação brasileira: uma análise crítica sobre eventuais conflitos de normas em razão da proposta nº 2º do Plano de Ação do BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*/ Eduardo Borges Pinho – São Paulo, 2018.

46f.

Monografia (LLM – Legal Law Master). Programa de Pós-graduação em Direito Tributário. Insper, 2018

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Direito Tributário. 2. BEPS. 3. OCDE. 4. Tratados Internacionais. 5. Hierarquia.

**EDUARDO BORGES PINHO**

**INFLUÊNCIA DOS MECANISMOS INTERNACIONAIS DE CONTROLE  
TRIBUTÁRIO E A SUA INTERFERÊNCIA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA: UMA  
ANÁLISE CRÍTICA SOBRE EVENTUAIS CONFLITOS DE NORMAS EM RAZÃO  
DA PROPOSTA Nº 2 DO PLANO DE AÇÃO DO BEPS - *BASE EROSION AND  
PROFIT SHIFTING*.**

Monografia apresentada ao INSPER Instituto de Ensino e Pesquisa, no âmbito do programa de LL.M. em Direito Tributário, como requisito complementar para obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

**Data de Aprovação:** \_\_/\_\_/\_\_

**Sem Banca Examinadora**

---

Prof. Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga

Orientador

Instituição: Insper

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao meu pai e à minha mãe, por sempre me apoiarem.

À Mariana, pela colaboração, incentivo, carinho e por me incentivar em todos os meus projetos.

## RESUMO

O presente estudo tem como enfoque analisar as consequências práticas das inovações introduzidas pela OCDE em decorrência da divulgação do projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), por meio do qual foram apresentados 15 planos de ação voltados à formulação de políticas públicas eficientes de controle à fuga de capitais e à evasão fiscal. A intenção deste trabalho é aprofundar a discussão acerca da interferência das medidas propostas pelo BEPS para evitar a erosão fiscal, em especial no contexto que trata da soberania dos Estados e da hierarquia das normas internas e internacionais. Ou seja, o estudo visa apresentar uma análise crítica do posicionamento muitas vezes protecionista dos Estados, os quais – em regra – definem pela prevalência das suas normas internas, em detrimento daquelas oriundas do plano internacional (acordos e tratados). Além disso, trata-se de tema da maior relevância, tendo em vista a crescente necessidade de regulamentação dos acordos internacionais no cotidiano das relações internacionais, na busca pela garantia de uma maior segurança jurídica. Para tanto, discute-se a contemporaneidade da Constituição Federal de 1988, chegando à conclusão de que os acordos em matéria de direito tributário possuem características excepcionais que permitem a sua classificação como normas de superior hierarquia em relação à legislação ordinária brasileira. Levou-se em consideração, para consecução destes desideratos, os preceitos disciplinados na Constituição Federal de 1988, os julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal referentes ao tema, bem como os posicionamentos exarados pelos doutrinadores brasileiros. Como metodologia utilizou-se de livros, artigos jurídicos, *sites* de *internet* e legislações federais.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. BEPS. OCDE. Tratados Internacionais. Hierarquia.

## ABSTRACT

This study analyzes the practical consequences of the innovations introduced by the OECD as a result of the disclosure of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project, through which 15 action plans were presented, aimed at formulating efficient public policies for control of capital flight and tax evasion. The intention of this work is to deepen the discussion of the influence of the measures proposed by the BEPS to avoid fiscal erosion, particularly in the context of sovereign States and the hierarchy of internal and international standards. In other words, the study presents a critical analysis of the often protectionist position of States, which as a rule rely on internal standards in detriment to those from the global arena (accords and treaties). This is a theme of high relevance, in view of the growing need for regulation through international accords in routine international relations, in the search for greater legal certainty. For this purpose, the contemporaneity of the Federal Constitution of 1988 is examined, leading to the conclusion that the accords in matters of tax law have exceptional characteristics that allow their classification as hierarchically superior standards in relation to ordinary Brazilian legislation. This position is based on the precepts regulated by the 1988 Constitution, the decisions rendered by the Federal Supreme Court on the matter and the positions of Brazilian legal scholars, using information available in books, articles, websites and federal legislation.

**Keywords:** Tax law. BEPS. OECD. International treaties. Hierarchy.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 CAPÍTULO – DOS EFEITOS DA GLOBALIZAÇÃO NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS E DA ATUAÇÃO DA OCDE NA MITIGAÇÃO DOS EFEITOS DA EROSAO FISCAL.....	12
2 CAPÍTULO – DOS TRATADOS INTERNACIONAIS .....	17
2.1 A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 e o Direito Internacional Público .....	17
2.2 Dos tratados internacionais em matéria tributária .....	20
3 CAPÍTULO – DA RESOLUÇÃO DE ANTINOMIAS: DIREITO INTERNACIONAL VS. DIREITO INTERNO DOS ESTADOS .....	22
3.1 Visão histórica sobre as teorias Dualista e Monista .....	22
3.1.1 Heinrich Triepel e a Teoria Dualista .....	22
3.1.2 Hans Kelsen e a Teoria Monista.....	25
3.1.3 Hegel e a Teoria Monista com primazia pelo Direito Interno.....	27
4 CAPÍTULO - POSICIONAMENTO BRASILEIRO SOBRE O CONFLITO NONRMAS	28
4.1 Dos critérios disciplinados na Constituição Federal sobre a vigência dos tratados no ordenamento jurídico interno .....	28
4.2 A doutrina brasileira e o entendimento acerca da resolução de antinomias e a crítica à imprecisa normatividade constitucional.....	31
4.3 Aplicabilidade das normas de conflito perante o Supremo Tribunal Federal .....	34
4.4 A hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária – Aplicação da regra prevista no artigo 98 do Código Tributário Nacional .....	37
CONCLUSÃO .....	41
REFERÊNCIAS .....	43
OBRAS COMPLEMENTARES.....	46

## INTRODUÇÃO

A pauta que circunda as discussões relativas às relações internacionais, notadamente no âmbito tributário, atualmente está direcionada, em grande parte, à formalização de estruturas normativas que evitem a bitributação sobre o patrimônio dos contribuintes, ou mesmo a dupla não-tributação (*double non-taxation*).

A premissa para justificar essa tendência na cooperação entre Estados soberanos não é aquela que visa tão somente rechaçar a malsinada dupla imposição ou a versão oposta à essa, mas a de facilitar a consecução das atividades econômicas internacionais, com pressuposto na disponibilização de um cenário tributário internacional que estimule a competitividade e a transparência na origem de recursos financeiros.

Foi exatamente com base nessas premissas que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desenvolveu, a pedido do G-20<sup>1</sup>, uma análise profunda dos impactos decorrentes da falta de regulação – integrada – do sistema tributário internacional. Ao final desse estudo, foi apresentado um projeto desenvolvido pela OCDE denominado de *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, por meio do qual foram apresentados 15 planos de ação voltados à formulação de políticas públicas eficientes de controle à fuga de capitais e à evasão fiscal.

Dentre as diversas orientações formuladas pela OCDE, destaca-se – para os fins específicos deste trabalho – aquela prevista no Plano de Ação nº 2, qual seja: neutralizar os efeitos das qualificações híbridas (*hybrid mismatches*), que nada mais é que a possibilidade de uma mesma situação fática ser interpretada juridicamente de formas distintas, o que somente é possível em razão da inexistência de uniformidade dos conceitos adotados internamente pelos Estados soberanos.

A consequência lógica desse cenário, a que a OCDE visa neutralizar, é o risco iminente e concreto de essas situações fáticas serem duplamente tributadas, ou, através de um planejamento tributário agressivo, não serem tributadas sob qualquer prisma.

O mecanismo para neutralizar essas hipóteses não saudáveis de interação internacional é, com base no Plano de Ação 2 do *BEPS*, a formulação de orientações tributárias supranacionais e, principalmente, a utilização de modelos padronizados de convenções (acordos) internacionais.

---

<sup>1</sup> G20 (abreviatura para Grupo dos 20) é um grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia. ([https://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o\\_para\\_a\\_Coopera%C3%A7%C3%A3o\\_e\\_Developmento\\_Econ%C3%B3mico](https://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Developmento_Econ%C3%B3mico)).

Nesse viés, os Acordos, também denominados Tratados, são os instrumentos corriqueiramente utilizados pelos Estados para negociação, formulação e celebração de diversas estruturas normativas.

Especificamente sobre o manuseio de acordos/convenções, a intenção da OCDE é que, ao padronizar um modelo próprio (com terminologias específicas), esses instrumentos sejam suficientes para dissolver as lacunas jurídicas existentes entre as legislações dos Estados soberanos e, com isso, minorar os riscos de uma incidência tributária indevida.

É, portanto, a partir desse contexto que o trabalho será desenvolvido, tendo a sua principal destinação analisar, avaliar e discutir o impacto das medidas sugeridas pela OCDE no âmbito interno brasileiro. A problemática a que, aqui, se sugere é discorrer sobre os efeitos vinculantes dos tratados internacionais e das orientações supranacionais expedidas pela OCDE, notadamente no direito interno brasileiro.

Em sendo assim, será apresentado no primeiro capítulo o cenário de globalização vivenciado desde o início do século XX, com a demonstração dos impactos da expansão internacional das atividades econômicas, adentrando na indicação do cenário controverso da tributação das receitas auferidas pelas corporações multinacionais. Por fim, demonstrar-se-á a importância da atuação da OCDE para mitigar os efeitos danosos da inexistência de uma uniformidade nos elementos de conexão das regras tributárias aplicadas pelos Estados, o que atualmente é feito pelo programa *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*.

Mais adiante, no segundo capítulo o estudo avançará na contextualização das inovações introduzidas pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que delimitou as premissas básicas sobre a função essencial dos tratados internacionais no Direito Internacional Público. Além disso, também será discorrido sobre a funcionalidade dos tratados internacionais sobre matéria tributária, os quais são formalizados com o objetivo de evitar a prática de atos abusivos pelos contribuintes e pelos Estados.

Em ato contínuo, o terceiro capítulo será destinado a apresentar uma análise crítica sobre as correntes doutrinárias que tratam da questão relacionada ao conflito de normas internas e internacionais, fazendo-se a distinção pontual das correntes monista e dualista.

Em seguida, no quarto capítulo, será realizado um estudo aprofundado sobre a relação do D. Internacional com o Direito interno brasileiro, utilizando-se, inicialmente, dos preceitos constitucionais sobre a forma com que os tratados internacionais são internalizados no ordenamento interno e a competência do poder de celebrar tratados ou *treaty-making power*<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Expressão inglesa inicialmente utilizada por Henry Wheaton para designar a distinção entre a capacidade internacional do Estado e a competência dos poderes constituídos do Estado para celebrar tratados.

Ainda no terceiro capítulo, será realizada uma análise a respeito dos comentários dos mais conceituados doutrinadores brasileiros sobre qual tendência prevaleceria. Chegar-se-á a conclusão que existe no Brasil uma corrente predominantemente internacionalista.

Apesar de uma tendência doutrinária pela primazia do Direito Internacional, será demonstrado que este não é o posicionamento pelo qual o Supremo Tribunal Federal se fundamenta. A partir de um julgamento proferido em 1977, que é considerado no ordenamento jurídico brasileiro o *leading case* da tese relacionada à resolução de antinomias, ficou assentada na jurisprudência brasileira a premissa de que os tratados internacionais não possuem primazia sobre as normas internas. Seriam, portanto, comparados às leis ordinárias federais.

Tendo em vista que este trabalho objetiva analisar a forma de interação dos tratados internacionais em matéria de direito tributário com o sistema jurídico brasileiro, no quarto capítulo será desenvolvida uma abordagem referente à posição hierárquica desse tipo de instrumento internacional, fazendo um cotejo interpretativo da regra preconizada pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Por fim, necessário afirmar que o presente trabalho objetiva salienta a importância dos tratados internacionais em relação à crescente integração dos Estados, tendo os tratados internacionais sobre matéria tributária função fundamental no controle dessas relações. Desta forma, demonstrar-se-á a necessidade da aplicabilidade desta norma no âmbito interno brasileiro.

# **1 CAPÍTULO – DOS EFEITOS DA GLOBALIZAÇÃO NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS E DA ATUAÇÃO DA OCDE NA MITIGAÇÃO DOS EFEITOS DA EROÇÃO FISCAL**

A intensificação das relações internacionais observadas desde o início do século XX está diretamente relacionada ao cenário de prosperidade advindo com a globalização da economia, que afastou os fatores regionais de limitação das atividades empresariais até então vigentes.

É possível afirmar que a evolução tecnológica vinculada à produção de bens e à comunicação é o principal fator de modernização das atividades econômicas, tendo oportunizado a abertura de fronteiras territoriais, ideológicas e, principalmente, comerciais. O efeito prático dessa constatação é a constante quebra de paradigmas, notadamente no que se refere à internacionalização das empresas.

Isso porque, com o incremento da demanda internacional pelo uso e consumo de bens e serviços, surgiu a necessidade de expandir as atividades empresariais a um nível nunca antes visto, muitas vezes através da abertura de unidades em outros países para atender aos anseios do mercado.

Como consequência dessa descentralização das atividades produtivas, identificou-se uma crescente circulação de capitais entre países, a qual está relacionada, dentre outros motivos, à transferência de receitas e até mesmo de lucros entre empresas relacionadas.

Surge, então, a discussão sobre a forma de tributação e os critérios que devem ser aplicados pelos Estados e pelos contribuintes no que se refere à definição da hipótese de incidência tributária. Nesse viés, questiona-se sobre a correta interpretação da metodologia de tributação das receitas recebidas pelas empresas multinacionais, seja por força da dúvida na classificação conceitual dos valores e direitos recebidos, ou, ainda, em razão das dificuldades em saber qual (tributo), como (base de cálculo e alíquota) e para quem (qual país) a exação é devida.

Ou seja, torna-se necessário ter amplo e irrestrito conhecimento dos elementos de conexão que dão lastro à incidência tributária nas operações internacionais, até mesmo como medida de segurança jurídica.

Ao tratar dos elementos de conexão no Direito Tributário Internacional, Luís Flávio Neto assim afirma:

Exige-se, portanto, certa conexão de um Estado com os rendimentos tributados, a fim de que o exercício dessa potestade seja legítima ou mesmo factível. Para que um

Estado esteja legitimado a tributar um determinado signo de riqueza deverá, de alguma maneira, conectar-se a ele, pois somente assim são respeitadas as soberanias. A eleição dos chamados “elementos de conexão” deve evidenciar que uma determinada situação se encontra sob a jurisdição de um ou mais Estados soberanos, possibilitando a esses o exercício da tributação. Os elementos de conexão presentes no Direito Tributário Internacional estabelecem uma relação entre objetos, fatos e ordenamentos tributários.<sup>3</sup>

No entanto, o problema é que não raras vezes os elementos de conexão definidos na legislação tributária dos Estados são dúbios, podendo haver margem para interpretação das normas de forma conflitante, conforme assim lecionado Alberto Xavier:

Como se sabe, há concurso de normas quando o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes. Assim, há concurso de normas de Direito Tributário quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.<sup>4</sup>

Desse modo, devido à falta de padronização no âmbito internacional dos critérios de incidência tributária, é bastante comum a identificação de cenários em que um mesmo fato é tributado duas vezes (bitributação), conforme pragmaticamente explicitado por Klaus Vogel:

É conhecido: quem auferir rendimentos do exterior, ou ali possui patrimônio, corre o risco de ter seus rendimentos ou bens patrimoniais tributados duas vezes: de um lado, pelo Estado, no qual ele ou ela reside, de outro, por parte daquele Estado, de onde se originaram os rendimentos ou onde os bens estão localizados.<sup>5</sup>

Como se vê, a bitributação é plenamente factível e ocorre com a simples sobreposição de regras tributárias editadas pelos Estados, que podem autonomamente – em razão da sua soberania – definir qual critério será aplicado para exigência do crédito tributário, inclusive de forma concorrente.

Todavia, o cenário de dupla imposição não é exclusivo, pois, da mesma forma como a falta de uniformidade dos elementos de conexão aplicados pelos Estados pode impor uma situação mais onerosa aos contribuintes, o cenário inverso também é possível, já que existem casos de dupla não tributação (*double non-taxation*).

<sup>3</sup> NETO, Luíz Flávio. Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação – Série Doutrina Tributária. Vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 68.

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil - 8ª ed. rev. atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 23.

<sup>5</sup> VOGEL, Klaus. “Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação”. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 962.

A *double non-taxation* pode originar-se de uma simples lacuna legislativa dos Estados para prever a tributação de uma situação específica da vida<sup>6</sup>, ou decorrer de uma interpretação realizada dos instrumentos normativos internos e de eventuais tratados internacionais.

Para essas medidas de atuação, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE sugere a utilização da terminologia qualificações híbridas (*hybrid mismatches*), que consiste na possibilidade de uma mesma situação fática ser interpretada juridicamente de formas distintas, o que somente é possível em razão da inexistência de uniformidade dos conceitos adotados internamente pelos Estados soberano:

10. Hybrid mismatch arrangements generally use one or more of the following underlying elements:

- Hybrid entities: Entities that are treated as transparent for tax purposes in one country and as non-transparent in another country.
- Dual residence entities: Entities that are resident in two different countries for tax purposes.
- Hybrid instruments: Instruments which are treated differently for tax purposes in the countries involved, most prominently as debt in one country and as equity in another country.
- Hybrid transfers: Arrangements that are treated as transfer of ownership of an asset for one country's tax purposes but not for tax purposes of another country, which generally sees a collateralised loan.<sup>7</sup>

No entanto, em que pese a “roupagem” de aparente legalidade das operações realizadas pelas empresas multinacionais através da utilização de instrumentos híbridos de qualificação, o assunto é dos mais tortuosos na atualidade, já que a OCDE está focada na fiscalização dos planejamentos realizados pelas corporações, visando afastar a prática de atos abusivos e sem substância econômica.

O reflexo indesejado que a OCDE objetiva evitar da aplicação indiscriminada dos instrumentos híbridos de qualificação é a erosão das bases tributáveis e a redução da carga de impostos instrumentalizada de forma abusiva pelas multinacionais, conforme oportunamente noticiado pela OCDE no relatório divulgado em 2013:

Desde muito tempo reconhece-se que a interação de sistemas tributários nacionais pode gerar conflitos de interesses no exercício dos direitos fiscais, o que poderia culminar na bitributação. As regras nacionais e internacionais sobre bitributação, muitas das quais originadas de princípios estabelecidos pela Liga das Nações na

<sup>6</sup> Cf. XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil - 8ª ed. rev. atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 34.

<sup>7</sup> ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Harmful Tax Competition: an emerging global issue. 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em: 06 de maio de 2018.

década de 192, visam reparar as sobreposições que resultam em bitributação a fim de minimizar distorções comerciais e obstáculos ao crescimento económico sustentável. A interação dos sistemas tributários domésticos (inclusive as regras adotadas de acordo com as normas internacionais para evitar a bitributação) pode também, por outro lado, produzir lacunas que permitem eliminar ou reduzir significativamente a tributação dos rendimentos de uma forma que não seja coerente com os objetivos políticos das referidas regras nacionais e normas internacionais.<sup>8</sup>

(...)

Embora as multinacionais clamem por cooperação na elaboração de normas internacionais para minorar a bitributação decorrente de divergências nas legislações nacionais, **essas mesmas empresas não raro valem-se dessas discrepâncias para recolher menos impostos ou simplesmente não pagar nada.**<sup>9</sup>

Uma ponderação apresentada pela OCDE e que deve ser levada em consideração é que a manutenção desse cenário de incerteza apenas beneficia as empresas multinacionais, que, por possuírem estruturas desenvolvidas e sofisticadas de planejamento fiscal, conseguem reduzir a sua carga tributária, o que não se mostra equânime com os demais contribuintes:

algumas empresas, com as que fazem negócios no exterior e contam com uma sofisticada expertise fiscal, podem valer-se das oportunidades da erosão da base tributária e da transferência de lucros, obtendo assim vantagens competitivas não previstas em comparação com empresas que operam principalmente no mercado doméstico. (...) Por fim, se os demais contribuintes (e aí se incluem as pessoas físicas) considerarem que as multinacionais contam com dispositivos legais que as isentam de pagar imposto de renda, a conformidade voluntária de todos os contribuintes ficaria comprometida.<sup>9</sup>

Foi exatamente com base nessas premissas que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) desenvolveu, a pedido do G-20<sup>10</sup>, uma análise profunda dos impactos decorrentes da falta de regulação – integrada – do sistema tributário internacional. Ao final do estudo elaborado pela OCDE, foi apresentado o projeto denominado de *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, por meio do qual foram apresentados 15 planos de ação voltados à formulação de políticas públicas eficientes de controle à fuga de capitais e à evasão fiscal<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> OECD (2013), *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD Publishing, Paris. Página 7-8. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt> Acessado em: 06 de maio de 2018.

<sup>9</sup> OECD (2013), *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD Publishing, Paris. Página 10. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt> Acessado em: 06 de maio de 2018.

<sup>10</sup> G20 (abreviatura para Grupo dos 20) é um grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia. ([https://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o\\_para\\_a\\_Coopera%C3%A7%C3%A3o\\_e\\_Desenvolvimento\\_Econ%C3%B3mico](https://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Desenvolvimento_Econ%C3%B3mico)).

<sup>11</sup> OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Página 13. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acessado em: 06 de maio de 2018.

Pela pertinência, importante registrar os comentários apresentados por Luciana Gouvêa Mélo e João Otávio Pimentel acerca da importância da atuação da OCDE através da divulgação dos planos de ação *BEPS*:

O BEPS se funda no tripé: coerência entre os sistemas, substância econômica sobre a forma jurídica e transparência. Segundo a OCDE, “o principal objetivo do plano seria dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para uma melhor harmonização do direito de tributar com as atividades econômicas reais”

O Programa se trata, pois, de um audacioso projeto de mudança de paradigmas dos sistemas tributários e da conduta dos países para com os contribuintes, em que não mais se conceberá a complacência com riquezas não tributadas, o uso abusivo de tratados para evitar a dupla tributação (treaty shopping, que culmina em pouca ou nenhuma tributação) e o refúgio de recursos em paraísos fiscais. Além disso, situações em que a forma demonstra uma situação discrepante com a realidade, embora com aparência de regularidade, merecerá privilégio a substância econômica.<sup>12</sup>

Dentre as diversas orientações formuladas pela OCDE, destaca-se – para os fins específicos deste trabalho – aquela prevista no Plano de Ação nº 2, qual seja: neutralizar os efeitos das qualificações híbridas (*hybrid mismatches*).

O mecanismo para neutralizar essas hipóteses não saudáveis de interação internacional é, com base no Plano de Ação 2 do *BEPS*, a formulação de orientações tributárias supranacionais e, principalmente, a utilização de modelos padronizados de tratados internacionais.

Ou seja, a OCDE apresenta um cenário de necessária intervenção na soberania dos Estados na tentativa de padronizar conceitos e evitar distorções jurídicas na interpretação da legislação fiscal, o que deve ser feito através da celebração de tratados internacionais voltados a definir critérios específicos e concretos de incidência das normas tributárias.

Portanto, esse é exatamente o objeto que será desenvolvido mais adiante no presente estudo, a partir da análise demonstrativa da função dos tratados internacionais em matéria tributária e dos seus efeitos práticos, em especial no que se refere à aplicação no sistema jurídico brasileiro.

---

Tradução livre: *Mudanças fundamentais são necessárias para prevenir efetivamente tanto a dupla não tributação como a não ou a baixa tributação associada a práticas que segregam artificialmente os rendimentos provenientes das atividades que os geram.*

<sup>12</sup> GOUVÊA MÉLO, Luciana Grassano de; PIMENTEL, João Otávio Martins. O Plano de Ação BEPS e as Mudanças de Paradigmas na Tributação. Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife - ISSN: 2448-2307, [S.l.], v. 88, n. 2, fev. 2017. ISSN 2448-2307. Páginas 7 e 8. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/12099>>. Acesso em: 01 jun. 2018.

## 2 CAPÍTULO – DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

### 2.1 A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 e o Direito Internacional Público

Diante das circunstâncias construídas com o fim da Segunda Guerra Mundial, em especial por força da crescente integração das relações entre os diversos Estados, a exemplo da criação da Organização das Nações Unidas – ONU, fez-se imprescindível a elaboração de uma codificação de eficácia internacional que regulasse a Nova Ordem Internacional<sup>13</sup>, assim conferindo às relações entre Estados uma maior segurança jurídica.

Idealizada pela Comissão de Direito Internacional (CDI), órgão pertencente à ONU, foram necessários 20 anos de estudos sobre a aplicabilidade das normas de caráter consuetudinário internacional, perante uma formulação codificada, para que este projeto fosse então encaminhado pela Assembleia Geral da ONU à aprovação. No dia 23 de maio de 1969 foi adotado com o nome de “Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados”.

A CVDT<sup>14</sup>, apesar de ter sido adotada durante a conferência diplomática internacional realizada pela ONU, em 1969, entrou em vigor apenas em 27 de janeiro de 1980, após o depósito do instrumento de ratificação ou adesão do trigésimo quinto Estado integrante, requisito preceituado em seu artigo 84.

A Convenção de Viena de 1969 foi posteriormente complementada pela Convenção de 1986, oportunidade na qual o rol de sujeitos com competência para celebração de Tratados foi acrescido, com a inclusão das organizações internacionais.

Em seus princípios basilares, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados dispõe de forma precisa sobre a função fundamental dos tratados internacionais para o desenvolvimento da cooperação entre as nações e a importância da existência dos princípios da boa-fé, do livre consentimento e do *pacta sunt servanda* nas relações internacionais. Convém ainda salientar a posição de destaque preconizada pela CVDT a respeito dos tratados, os quais são considerados fonte principal do Direito Internacional.

Essa Convenção foi desenvolvida em decorrência da crescente necessidade internacional de regular os procedimentos de integração dos Estados, conforme se observa do preâmbulo da citada Convenção:

---

<sup>13</sup>Cf. denominação utilizada pela jurista MARIÂNGELA ARIOSI em “Conflitos entre tratados Internacionais e Leis Internas: O Judiciário Brasileiro e a Nova Ordem Internacional, Rio de Janeiro: Renovar, 2000.”

<sup>14</sup> Sigla para Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados.

(...) Considerando o papel fundamental dos tratados na história das relações internacionais,  
 Reconhecendo a importância cada vez maior dos tratados como fonte do Direito Internacional e como meio de desenvolver a cooperação pacífica entre as nações, quaisquer que sejam seus sistemas constitucionais e sociais (...).  
 Conscientes dos princípios de Direito Internacional incorporados na Carta das Nações Unidas, tais como os princípios da igualdade de direitos e da autodeterminação dos povos, da igualdade soberana e da independência de todos os Estados, da não-intervenção nos assuntos internos dos Estados, da proibição da ameaça ou do emprego da força e do respeito universal e observância dos direitos humanos e das liberdades fundamentais para todos,  
 Acreditando que a codificação e o desenvolvimento progressivo do direito dos tratados alcançados na presente Convenção promoverão os propósitos das Nações Unidas enunciados na Carta, que são a manutenção da paz e da segurança internacionais, o desenvolvimento das relações amistosas e a consecução da cooperação entre as nações (...)<sup>15</sup>

Com a entrada em vigor dos dispositivos introduzidos pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, foi possível identificar a intenção de tornar as normas de Direito Internacional Público disciplinadas nos tratados internacionais em regras de eficácia superior às leis internas dos Estados-partes.

Essa premissa tem como fim precípua garantir uma maior segurança jurídica nas relações internacionais entre os Estados. É possível perceber, após leitura da CVDT, que para o Direito Internacional é imprescindível a existência de uma supremacia normativa em face das leis internas dos Estados contratantes, os quais voluntariamente contraem obrigações decorrentes da celebração de tratados internacionais. Esse, aliás, é o posicionamento que vem sendo divulgado por João Francisco Bianco:

(...) a globalização da atividade econômica inviabiliza intervenções legislativas isoladas por parte de cada país. Elas seriam claramente inócuas. Daí por que cresce a importância de organismos supranacionais no estudo da matéria e na formulação de propostas que possam ser implantadas em conjunto pela comunidade internacional.<sup>16</sup>

Desta forma, depende-se do posicionamento proclamado na “Lei dos Tratados” que os seus criadores seguiram o preceito da prevalência do Direito Internacional sobre o direito interno. Inclusive, essa inclinação é visivelmente perceptível ao analisar as regras disciplinadas pelos artigos 26 e 27 da CVDT.

Os supracitados artigos são normas que devem ser interpretadas de forma conjunta, haja vista que têm como objetivo a eficácia plena dos tratados internacionais no âmbito internacional. Como se sabe, essas normas se completam com o único objetivo de tornar

<sup>15</sup> Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados, de 1969.

<sup>16</sup> BIANCO, João Francisco – *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 17.

obrigatório o cumprimento dos contratos pactuados internacionalmente pelos sujeitos internacionais.

No que se refere ao aspecto da obrigatoriedade dos atos internacionais, vale destacar o princípio do *pacta sunt servanda*, o qual delimita o dever dos Estados de cumprir de boa-fé as obrigações internacionalmente pactuadas. Desta forma dispõe o artigo 26 da CVDT:

Artigo 26  
Pacta sunt servanda  
Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

Ao tratar sobre o assunto, destaca-se a opinião de Valério de Oliveira Mazzuoli, o qual afirma que o *pacta sunt servanda* é considerado por muitos como um dos princípios mais importantes existentes no Direito Internacional<sup>17</sup>.

Quanto ao aspecto da prevalência das normas internacionais, a “Lei dos Tratados” proclama que nenhum Estado-parte poderá justificar o descumprimento das cláusulas contratuais sob o pretexto de existir normas internas contrárias às estabelecidas no tratado. Nesses termos, a dicção da regra contida no artigo 27 da CVDT é bastante precisa:

Artigo 27  
Direito Interno e Observância de Tratados  
Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

Neste sentido, opina Antônio Augusto Cançado Trindade que:

os Estados contraem obrigações internacionais no livre e pleno exercício de sua soberania, e uma vez que o tenham feito não podem invocar dificuldades de ordem interna ou constitucional de modo a tentar justificar o não-cumprimento destas obrigações<sup>18</sup>.

Por fim, diante da inteligência dos artigos 26 e 27 da CVDT, consagra-se o aspecto, assim como a orientação, de supremacia dos atos internacionais, pois para que um Estado possa cumprir de boa-fé as obrigações internacionais pactuadas deverá dar primazia ao Direito Internacional sobre o doméstico.

<sup>17</sup> Cf. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Tratados Internacionais**, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 64.

<sup>18</sup> CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. **A proteção internacional dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos**, São Paulo: Saraiva, 1991, p. 47.

## 2.2 Dos tratados internacionais em matéria tributária

Em continuidade ao estudo elaborado acima, faz-se necessário discorrer com mais aprofundamento sobre a função dos tratados internacionais em matéria tributária, com ênfase nas relações jurídicas decorrentes dos acordos que pretendam evitar a bitributação ou, ainda, a dupla não tributação (*double non-taxation*), como é o caso do Plano de Ação 2 do *BEPS*.

Sobre o conceito do que é bitributação, são esclarecedoras as lições de Luís Eduardo Schoueri:

(...) surge pela coincidência de mais de uma pretensão tributária de natureza semelhante, sobre o mesmo contribuinte, em virtude da mesma circunstância e relativa ao mesmo período.<sup>19</sup>

Já no que se refere à dupla não tributação, conforme já oportunamente mencionado no tópico anterior, Alberto Xavier<sup>20</sup> afirma que o referido instituto pode ter origem na falta de previsão legal de incidência da imposição tributária sobre uma situação específica (hipótese de não incidência), ou decorrer de uma interpretação realizada dos instrumentos normativos internos e de eventuais tratados internacionais, que, por apresentarem elementos de conexão genéricos, dão margem à exclusão, ou mesmo diminuição substancial, da carga tributária.

A função dos tratados internacionais em matéria tributária é, em regra, introduzir orientações jurídicas para aclarar conceitos dúbios aplicados pela legislação interna dos Estados e, com isso, evitar a materialização de cenários de dupla imposição tributária ou, na situação inversa, a dupla não tributação. Ou seja, através da celebração desses convênios almeja-se facilitar a consecução das atividades econômicas internacionais, com pressuposto na disponibilização de um cenário tributário que estimule a competitividade.

Em uma abordagem menos pragmática, os acordos de bitributação podem ser identificados como estruturas normativas que autolimitam o poder soberano de um Estado de tributar. Sendo assim, os próprios entes tributantes formulam postulados que “afastam” a aplicação de normas internas impositivas, fazendo concessões mútuas para evitar a tributação irregular de eventos ocorridos no âmbito internacional.

Em sua obra *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação*, Luís Eduardo Schoueri dispõe sobre os objetivos inerentes a um acordo de bitributação, senão veja-se:

---

<sup>19</sup> SCHOUERI, L. E. . *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação*. Direito Tributário Atual, v. 17, p. 26, 2003.

<sup>20</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil - 8ª ed. rev. atual.* – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 34.

instrumentos que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, evitar ou mitigar os efeitos da bitributação.

(...)

vale lembrar que os acordos de bitributação são normas sobre a aplicação de normas, já que seu objeto é definir os casos em que a legislação interna de um estado contratante será aplicável e aqueles em que fica afastada sua aplicação.<sup>21</sup>

Com base nessa premissa, a indagação que surge perante os estudiosos do tema é de como deve ser a aplicação e a vigência dos acordos de bitributação no âmbito interno dos Estados, assim como a posição hierárquica desses instrumentos normativos, mais precisamente em relação ao sistema jurídico brasileiro.

---

<sup>21</sup> *id. ibid.*, p. 27 e 36.

### 3 CAPÍTULO – DA RESOLUÇÃO DE ANTINOMIAS: DIREITO INTERNACIONAL VS. DIREITO INTERNO DOS ESTADOS

#### 3.1 Visão histórica sobre as teorias Dualista e Monista

Tema imprescindível para o correto entendimento do posicionamento dos diferentes Estados no que se refere à resolução dos conflitos – antinomias – entre normas internacionais e internas é o estudo sobre os doutrinadores que iniciaram as discussões a esse respeito, quais sejam: Heinrich Triepel e Hans Kelsen. Para isso, imprescindível citar as teorias elencadas por estes estudiosos.

##### 3.1.1 Heinrich Triepel e a Teoria Dualista

Apesar do termo “dualismo” apenas ter sido utilizado pela primeira vez por Alfred Von Verdross no ano de 1914, foi o doutrinador Carl Heinrich Triepel quem inovou ao iniciar os estudos acerca dos conflitos de normas em 1899, em sua obra *Volkerrecht und Landesrecht*<sup>22</sup>.

Para Triepel, a ordem jurídica internacional e interna são institutos independentes e com naturezas distintas, não existindo qualquer conectividade entre elas, tratando-se, portanto, de um sistema dual.

O raciocínio utilizado para defender essa teoria está consubstanciado na seguinte premissa: o Direito Internacional regula as relações entre os Estados, ao passo que o direito interno as relações entre os indivíduos<sup>23</sup>.

Diante desse posicionamento, o Direito Internacional seria o ordenamento jurídico destinado a regular as interações internacionais entre os Estados, em um regime de subordinação horizontal de normas. Por outro lado, o direito interno tem como pressuposto disciplinar as relações jurídicas dos indivíduos pertencentes a um determinado Estado soberano, sob égide do direito privado, ou do direito público.

Percebe-se que, na visão dualista, não há possibilidade de existir conflitos de normas, haja vista que o Direito Internacional jamais interferiria no Direito interno sem que fosse antes incorporado ao ordenamento jurídico doméstico do Estado soberano, através de um procedimento legal de transformação.

Nesse mesmo sentido, o doutrinador Arnaldo Süssekind sustenta que:

<sup>22</sup>Direito Internacional e Direito Interno (tradução livre)

<sup>23</sup>TRIEPEL, Carl Heinrich, apud, MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Tratados Internacionais**, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 119.

para a teoria dualista, as duas ordens jurídicas - internacional e nacional - são independentes e não se comisturam. A ratificação do tratado importa no compromisso de legislar na conformidade do diploma ratificado, sob pena de responsabilidade do Estado na esfera internacional; mas a complementação ou modificação do sistema jurídico interno exige um ato formal por parte do legislador nacional.<sup>24</sup>

Sendo assim, para que os regramentos pactuados na esfera do Direito Internacional tenham seus efeitos cogentes no âmbito interno faz-se necessária a sua recepção por este último.

Esse é um dos fatos mais relevantes que levaram Triepel a afirmar que inexistem possibilidades de choque entre os distintos ordenamentos jurídicos. Isto porque, caso surjam divergências jurídicas após a incorporação, tratar-se-ão de conflitos entre legislações internas, e não mais entre uma norma internacional e uma doméstica. Para tanto, em caso de divergências, os conflitos serão solucionados através dos princípios internos de resolução de antinomias, ou seja, aqueles definidos pelas máximas *lex posterior derogat priori* ou *lex specialis derogat generalis*.

Portanto, o ponto nodal da teoria dualista é saber que a ratificação de um tratado internacional realizada por um Estado gera apenas a responsabilidade internacional deste para com os outros Estados-partes, não influenciando, automaticamente, em seu regramento interno. Para gerar sua obrigatoriedade interna, como dito anteriormente, faz-se necessária a incorporação dos ditames constantes no contrato internacional através de um procedimento legislativo típico de norma interna, que pode ser através de uma lei ordinária, um decreto, uma lei complementar ou, ainda, uma norma constitucional. Este procedimento é conhecido pelos doutrinadores como a técnica da “incorporação legislativa”.

De acordo com o exposto, é correto afirmar que quanto ao objeto a que os sistemas jurídicos se referem, se relações internas ou internacionais, a teoria dualista de Triepel defende pela inexistência de conflitos de normas.

Carl Heinrich Triepel também justifica a sua tese com base na assertiva de que a dualidade de sistemas normativos é ocasionada pela diversidade de *conteúdo* e de *fonte* em que os respectivos ordenamentos jurídicos se fundamentam, denominando este fato de *rappports sociaux*.

Para explicar a existência dos *rappports sociaux*, Triepel sustenta que os regramentos do Direito Internacional e interno são oriundos de vontades distintas, emanadas dos diferentes sujeitos que detêm competência para formalização das normas.

---

<sup>24</sup>SUSSEKIND, Arnaldo, *apud*, MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Tratados Internacionais**, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 119.

No âmbito internacional, as normas serão negociadas e celebradas entre os representantes dos Estados soberanos por intermédio dos tratados internacionais, os quais desenvolverão normas que deverão reger as relações dos contratantes. Por outro lado, ao se perquirir as características dos instrumentos normativos em um cenário interno, as normas instituídas por um Estado serão instrumentalizadas pelo órgão de representação da sociedade, em cujo conteúdo sujeitará indivíduos, nacionais ou estrangeiros, à submissão das diretrizes delimitadas pelo Estado soberano.

Assim, compreende-se que para a teoria dualista a diversidade de vontades na elaboração das normas é de suma importância para identificação da sua natureza jurídica. Neste diapasão, o direito interno é desenvolvido de acordo com a vontade de um Estado soberano, ou seja, os indivíduos a ele subordinados deverão se sujeitar às normas elaboradas por um órgão público de superior hierarquia, com poderes constitucionalmente outorgados.

Forma díspar ocorre no procedimento de produção normativa do Direito Internacional, em que, na maioria das vezes, é feito por meio de um Tratado Internacional, principal fonte do Direito Internacional, pela qual é estabelecida a vontade geral dos Estados-partes para regulação de suas relações internacionais, existindo, neste caso, uma relação horizontal entre os diversos contratantes.

Confirmados os preceitos fundamentais descritos no tratado internacional, através da ratificação e promulgação, ficam os Estados-partes obrigados a adaptarem suas normas internas ao tratado. Caso algum signatário não cumpra o dever de ajustar seu ordenamento doméstico aos critérios internacionalmente pactuados será responsabilizado na esfera internacional. Compreende-se, portanto, que este tipo de responsabilização decorrente de um ilícito internacional demonstra com clareza o princípio norteador no Direito Internacional, o *pacta sunt servanda*, a que os Estados se submetem.

Conclui-se, desta forma, que para os dualistas, em destaque para Heinrich Triepel, as leis internacionais não terão força cogente no interior de um Estado sem que antes haja o respectivo procedimento de “incorporação legislativa”. Isto porque, conforme afirma a doutrina, estes ordenamentos jurídicos *emanam de fontes distintas, têm por destinatários pessoas diferentes e não coincidem os campos da respectiva eficácia*<sup>25</sup>. Confirma-se, assim, a tese de que o Direito Internacional e o Direito interno podem coexistir, sem a primazia de um sobre o outro, com a ausência de qualquer conflito de normas.

---

<sup>25</sup>MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Tratados Internacionais**, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 122.

### 3.1.2 Hans Kelsen e a Teoria Monista

O monismo nasce diante das críticas elaboradas por doutrinadores contra a abordagem dualista, adotada até então pela maior parte dos estudiosos, em especial por Triepel. Em contraposição ao entendimento dominante à época, Hans Kelsen publicou diversos estudos<sup>26</sup> através dos quais inaugurou uma nova tendência doutrinária, cuja premissa visa afirmar pela unicidade dos ordenamentos jurídicos, sobretudo pela primazia do Direito Internacional sobre o Direito interno.

Pertencente à Escola de Viena, Kelsen entende ser absurda a abordagem feita pelos teóricos dualistas de que o Direito Internacional e o Direito interno pertenceriam a sistemas jurídicos diferentes. Ao contrário do “pluralismo” dualista, Kelsen defende a existência de um único ordenamento jurídico composto por um conjunto de normas, criando, a partir disso, a sua Teoria Pura do Direito, onde os diversos sistemas normativos coexistem através de regras hierárquicas.

Com a Teoria Pura do Direito, Kelsen desenvolveu a “pirâmide de normas”, pela qual chegou à conclusão de que “uma norma tem sua origem e tira sua obrigatoriedade da norma que lhe é imediatamente superior”<sup>27</sup>, tendo o Direito Internacional sua posição no ápice desta pirâmide, denominada de *groundnorm*. Nesta posição hierárquica estariam localizadas as normas costumeiras, normas de Direito Internacional geral, estando as leis internas de um Estado a elas subordinadas.

Mantendo este posicionamento, ao menos no início, Kelsen defende que não haveria conflito entre normas internacionais e legislações internas, já que as normas inferiores jamais poderiam ir de encontro a uma imediatamente superior, haja vista ser esta sua fonte e seu fundamento; *é a norma máxima da qual todas as demais são derivadas*<sup>28</sup>.

Para este teórico, sob o alicerce do monismo radical, com predomínio do Direito Internacional, afirma-se que, em caso de divergências, o Direito interno deverá ser anulado em detrimento da norma internacional, eis que se trata de norma de grau hierarquicamente inferior.

Ocorre que, sob a influência dos estudos desenvolvidos por Alfred Verdross, doutrinador o qual não defendia a invalidade dos dispositivos díspares ao Direito Internacional,

---

<sup>26</sup>Neste caso, é interessante citar as obras nas quais Hans Kelsen tece suas principais argumentações a respeito da Teoria Monista. São elas: o livro intitulado *Das Problem der Souveranitat und die Theorie des Volkerrechts* (1920); também a obra *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre* (1911); e o artigo *Les rapports de système entre le Droit Interne et le Droit International Public* (1926).

<sup>27</sup>ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre Tratados Internacionais e Leis Internas: O Judiciário Brasileiro e a Nova Ordem Internacional**. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2000. Pag. 77.

<sup>28</sup> MAZZUOLI, op. cit., p. 127.

Hans Kelsen foi influenciado a admitir a possibilidade de conflitos entre os dois sistemas normativos, posicionamento que posteriormente foi denominado de monismo moderado.

Na visão monista moderada há uma equivalência entre as normas internacionais e internas, devendo o juiz ao analisar um caso concreto de conflito de normas, pautar-se de acordo com os preceitos constitucionais do Estado a que pertence, aplicando tanto o Direito Internacional como também as normas de Direito interno, sob o fundamento do critério cronológico representado pelo princípio *lex posterior derogat priori*.

A Teoria Monista se consolida no período pós-Segunda Guerra Mundial em razão da intensificação das relações internacionais, ocasionada pela crescente globalização. Neste ponto, de acordo com os monistas, diante da perspectiva de ampliação da integração mundial o Direito Internacional serve como meio para a democratização das relações entre os Estados.

Diante da crescente integralização das relações internacionais observa-se a importância do princípio de Direito Internacional da igualdade entre os Estados soberanos, notadamente para a existência de uma ordem internacional organizada. Para esse princípio, independentemente do tamanho territorial e da potência econômica individual, os Estados participam nas decisões perante o Direito Internacional em plena igualdade de posição.

Nesse sentido, Kelsen discorre a respeito da soberania dos Estados no âmbito do direito das gentes e no Direito interno. Para esse doutrinador, existem dois aspectos a serem observados, o interno e o externo. A esse respeito, deve-se observar o entendimento esposado por Darcy Azambuja e Hans Kelsen sobre esses dois aspectos da soberania:

A soberania interna quer dizer que o poder do Estado, nas leis e ordens que edita para todos os indivíduos que habitam seu território e as sociedades formadas por esses indivíduos, predomina sem contraste, não pode ser limitado por nenhum outro poder. O termo soberania significa, portanto, que o poder do Estado é o mais alto existente dentro do Estado, é a *summa potestas*, a *potestate*.

(...) Soberania interna - que compreende o direito do Estado de criar suas próprias leis e de executá-las. (tradução livre)

A soberania externa significa que, nas relações recíprocas entre os Estados, não há subordinação nem dependência, e sim igualdade.

(...) Soberania externa, onde vigoraria o direito ao livre comércio com os Estados estrangeiros, o direito de declarar e de fazer a guerra, o direito de celebrar tratados, o direito à integridade do território, etc. ...(tradução livre)<sup>29</sup>

Percebe-se que Kelsen defende a existência de uma ordem normativa superior à soberania interna do Estado, justificando a primazia do Direito Internacional como

<sup>29</sup> KELSEN, Hans e AZAMBUJA, Darcy, *apud*, ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre Tratados Internacionais e Leis Internas: O Judiciário Brasileiro e a Nova Ordem Internacional**. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2000, p. 86/87.

conseqüência de uma organização da humanidade, ocorrida através da elaboração de tratados para regulação das relações recíprocas entre os diversos sujeitos internacionais.

Não obstante isso, Kelsen também discorre acerca da falta de perfeição técnica existente no Direito Internacional em comparação com o direito interno dos Estados e os efeitos que esta imperfeição pode trazer para a credibilidade dessa norma jurídica.

Para este doutrinador, o Direito interno, através da soberania do Estado, tem regramentos específicos e rígidos de sanção aos agentes que descumprem suas normas internas, o que faz com que sejam mais respeitadas e cumpridas por seus subordinados. Porém, no caso do Direito Internacional, os dispositivos de responsabilização dos agentes inadimplentes não são cogentes, haja vista que os entes internacionais atuam no âmbito internacional em igualdade de posição, não havendo acima deles um poder soberano.

### **3.1.3 Hegel e a Teoria Monista com primazia pelo Direito Interno**

Esta teoria, também conhecida como constitucionalista nacionalista, tem como base filosófica os ensinamentos de Hegel, o qual afirma pertencer aos Estados uma soberania absoluta.

Para essa corrente, o direito das gentes estaria subordinado à Constituição dos Estados, haja vista que para aplicação dos preceitos internacionais no âmbito interno seria preciso um ato discricionário dos órgãos constitucionalmente competentes para esta integração. Ou seja, de acordo com os monistas nacionalistas, os Estados apenas estariam vinculados aos atos internacionais que fossem emanados de sua própria vontade, e constituídos de acordo com seus dispositivos constitucionais<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup>MAZZUOLI, op. cit. p. 131/133

## 4 CAPÍTULO - POSICIONAMENTO BRASILEIRO SOBRE O CONFLITO NONRMAS

### 4.1 Dos critérios disciplinados na Constituição Federal sobre a vigência dos tratados no ordenamento jurídico interno

No que tange ao aspecto da primazia dos tratados no ordenamento jurídico interno, o texto apresentado pela Constituição da República de 1988 não trouxe inovações expressivas em relação aos textos constitucionais anteriores.

O constituinte brasileiro manteve, por conseguinte, a estrutura procedimental de integração das normas internacionais existente desde a Constituição de 1891, pela qual são necessários atos do Poder Executivo e Legislativo para a incorporação de normas internacionais no ordenamento interno brasileiro.

Diante da atual dinâmica apresentada nas relações internacionais, esperava-se que a Constituição Federal 1988 contivesse preceitos mais específicos em relação a alguns temas considerados relevantes para relações internacionais desenvolvidas pelo Estado brasileiro. Além da imprecisão de alguns conceitos, faltaram à atual Constituição referências mais condizentes com a conjuntura global vigente.

Nesse viés, faz-se necessário discorrer sobre os preceitos elencados na Constituição Federal que tratam da internalização das regras pactuadas pelo Estado brasileiro em âmbito internacional. Apesar de insuficientes, a Constituição contém preceitos que regulamentam o procedimento de incorporação das normas internacionais ao ordenamento interno, principalmente ao estipular quais órgãos terão o “poder de celebrar tratados”.

A esse respeito, a Constituição Federal de 1988 afirma que pertence à União a competência para “*manter as relações com estados estrangeiros e participar das organizações internacionais*”, conforme preceitua seu artigo 21, inciso I. A União, neste aspecto, caracteriza-se como o ente representante do Estado Brasileiro no âmbito internacional, não se devendo identificar, quando neste contexto, a pessoa jurídica de direito público interno, conforme assevera José Afonso da Silva:

O Estado federal, a república Federativa do Brasil, é que é a pessoa jurídica de Direito Internacional. Na verdade, quando se diz que a União é pessoa jurídica de Direito Internacional, não se está dizendo bem, mas quer-se referir a duas coisas: a) as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, integram a competência desta, conforme dispõe o art. 21, incs. I a IV; b) os Estados federados não têm representação nem competência em matéria

internacional, nem são entidades reconhecidas pelo Direito Internacional, são simplesmente de direito interno.<sup>31</sup>

O Presidente da República, na posição de Chefe de Estado, apresenta-se internacionalmente como o representante da União, enquanto Estado Brasileiro, e atua na esfera internacional com competência privativa para elaboração e ratificação dos tratados.

Neste sentido está o artigo 84, incisos VII e VIII, da CF/88:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:  
 VII - manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos;  
 VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

A partir da leitura do inciso VII acima disposto percebe-se que o constituinte tentou adaptar os procedimentos de elaboração e negociação de tratados para uma realidade mais moderna. Isso porque através de cartas de plenos poderes o Presidente da República concede a qualquer cidadão, para atuar como representante do Estado brasileiro, a faculdade privativa do poder executivo, tornando mais eficaz a atuação brasileira na interação com outros Estados soberanos.

Com isso, vislumbra-se que a intenção do legislador constituinte foi a de conceder ao Poder Executivo a prerrogativa de externar a vontade comum do Estado brasileiro, exercendo para tanto o poder de negociação, assinatura, ratificação e promulgação no procedimento de celebração dos tratados. No entanto, almejando um maior processo democrático dentro do procedimento de internalização das normas internacionais, a Constituição Federal de 1988, em respeito ao princípio da separação dos poderes, apregoa a necessidade do prévio referendo legislativo ao ato de ratificação e promulgação, conforme assim preceitua o seu artigo 49, inciso I<sup>32</sup>.

Desta feita, deverão todos os tratados, acordos ou atos internacionais celebrados pelo Estado brasileiro, os quais possam acarretar encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, ser resolvidos definitivamente pelo Poder Legislativo. Ao confirmar este

<sup>31</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2002, p. 492.

<sup>32</sup> Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

entendimento, Valério de Oliveira Mazzuoli ressalta a importância deste dispositivo constitucional:

Enfim, no que diz respeito ao Estado brasileiro, os tratados, acordos e convenções internacionais, para que sejam incorporados ao ordenamento interno necessitam de prévia aprovação do Poder Legislativo, que exerce a função de controle e fiscalização dos atos do Executivo.<sup>33</sup>

Observada a importância do procedimento de aprovação legislativa, impende, conseqüentemente, discorrer acerca do *iter procedimental*, no âmbito do Poder Legislativo, para a incorporação dos tratados internacionais.

Após negociações e assinatura do tratado pelos agentes de representação do Estado brasileiro, o contrato internacional deverá ser encaminhado ao Congresso Nacional para, conforme já mencionado, ser referendado.

Assim, o Presidente da República, em posse do inteiro teor do tratado, deverá encaminhar uma Mensagem ao Congresso Nacional com o respectivo contrato, acompanhado da Exposição dos Motivos (EM) do Ministro das Relações Exteriores, onde neste documento serão dispostas as razões pelas quais o tratado corresponde aos interesses nacionais<sup>34</sup>.

Vale aqui esclarecer que dentre as competências constitucionalmente concedidas ao Poder Legislativo não está albergado o poder de realizar qualquer interferência no conteúdo dos tratados internacionais. Ao legislativo compete exclusivamente aprovar ou rejeitar o inteiro teor dos tratados levados à sua análise.

Neste diapasão, leciona Valério de Oliveira Mazzuoli acerca da competência do Poder Legislativo sobre os tratados, ao mesmo tempo em que critica a expressão “resolver definitivamente” utilizada no artigo 49, inciso I, da CF/88:

A competência *ad referendum* do Congresso, esclareça-se, limita-se à aprovação ou rejeição do texto convencional tão-somente, não sendo admissível qualquer interferência no seu conteúdo. Não comporta, pois, emendas. Concordando o Congresso com a assinatura do tratado internacional, por meio do decreto legislativo, dá-se "carta branca" ao Presidente da República para ratificar a assinatura já depositada, ou mesmo aderir se já não o tenha feito.<sup>35</sup>

(...)

O Congresso Nacional, por conseguinte, só resolve *definitivamente* sobre os tratados quando *rejeita* o acordo, ficando o executivo, nesse caso, impedido de ratificá-lo. Em

<sup>33</sup>MAZZUOLI, op. cit., p. 166.

<sup>34</sup>BRAGA, Marcelo Pupe UNIVERSIDADE DE LISBOA. **A hierarquia dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro**. 2009. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Lisboa. Faculdade de Direito. Mestrado em Direito Internacional e Relações Internacionais, 2009, p. 63.

<sup>35</sup>MAZZUOLI, op. cit., p. 166.

caso de aprovação, quem resolve de modo definitivo é o Chefe do Executivo, ao ratificar ou não o tratado.<sup>36</sup>

Assim sendo, aprovado o texto do tratado internacional através do Decreto Legislativo, caberá ao Presidente da República promulgá-lo, mediante Decreto Presidencial, e providenciar a sua publicação no Diário Oficial da União.

A partir do cumprimento destes pressupostos é que se poderá afirmar que o tratado internacional tem eficácia executiva na ordem jurídica interna do Estado brasileiro.

Desse modo, é possível perceber que a tradição constitucional brasileira sempre foi pela reverência ao regime democrático, utilizando-se, para tanto, da Teoria dos Atos Complexos, pela qual para que a norma internacional tenha executoriedade no plano interno deverá ser anteriormente aprovada pelo Legislativo e ratificada pelo Poder Executivo.

#### 4.2 A doutrina brasileira e o entendimento acerca da resolução de antinomias e a crítica à imprecisa normatividade constitucional

A Constituição Federal de 1988 foi demasiada omissa quanto ao aspecto da hierarquia das normas internacionais no ordenamento interno brasileiro, fato pelo qual deixou ao arbítrio da doutrina e da jurisprudência essa definição.

Sabe-se que, de acordo com o artigo 102, III, alínea b, da Constituição, pertence ao Supremo Tribunal Federal à competência para o julgamento acerca da constitucionalidade dos tratados internacionais ratificados pelo Brasil. Por isso, é de suma importância o estudo do posicionamento dos diversos doutrinadores brasileiros sobre a temática da hierarquia dos tratados, já que poderá ser a partir destas lições que os ministros do STF formarão seu convencimento para resolução de antinomias.

Diversos são os posicionamentos exarados pelos doutrinadores brasileiros a respeito da primazia do Direito Internacional ou do Direito interno quando da existência de conflitos de normas, ocasionados, em grande parte, pela imprecisa normatividade presente na Constituição Federal de 1988.

Dentre as duas teorias estudadas no capítulo anterior, monismo e dualismo, é possível afirmar que a doutrina brasileira se posiciona mais favoravelmente em relação à corrente monista, divergindo, no entanto, acerca da primazia ou não do Direito Internacional sobre o interno.

---

<sup>36</sup> *id. ibid.*, p. 172.

Para os que defendem o monismo radical, ou seja, a primazia do tratado sobre a lei interna, afirma-se que com o início da vigência das normas internacionais no ordenamento interno essas não poderão ser revogadas por lei interna. Nesse sentido, defendem os autores pertencentes à corrente em questão que o Direito Internacional tem seu próprio procedimento para extinção dos efeitos dos tratados, qual seja, a denúncia.

Para Hildebrando Accioly, isto ocorre em razão do caráter de norma especial dos tratados internacionais, razão pela qual as leis internas, que têm caráter geral, não podem revogá-los, também fundamentando sua tese através do princípio *in toto jure genus per speciem derogatur*. Ele assim dispõe:

Na prática, o resultado da dita incorporação é o seguinte: do fato de que o direito convencional (tratados ou convenções internacionais) se transforma em lei nacional, decorre a consequência de que ficam implicitamente revogadas as leis ou disposições de leis internas anteriores, contrárias ao referido direito. Se se trata de leis nacionais posteriores, que estejam em contradição com o referido direito convencional transformado em lei interna, este último ainda deve prevalecer, porque o Estado tinha o dever de respeitar as obrigações contratuais assumidas anteriormente e constantes de tal direito.<sup>37</sup>

Mantendo o mesmo entendimento no que concerne ao monismo radical, Haroldo Valladão leciona que no momento no qual o Congresso Nacional referenda o tratado internacional levado à sua análise, e posteriormente ratificado pelo Executivo, está implicitamente reconhecendo seu impedimento para legislar posteriormente acerca dos temas versados no texto do respectivo contrato. Trata-se, portanto, da teoria do ato próprio, ou *venire contra factum proprium non valet*.<sup>38</sup>

Pelo monismo radical, ainda estão presentes, apesar de apresentarem certas peculiaridades, os doutrinadores Celso de Albuquerque Mello, Rubens Requião, Mirtô Fraga e Vicente Marota Rangel, os quais através de suas contribuições doutrinárias ajudaram a fundar a Escola do Monismo no Brasil.

Em oposição a esta teoria, encontra-se a opção monista moderada, a qual aparenta ser a atual tendência no Brasil para resolução de antinomias. Para os estudiosos que a defendem, os tratados internacionais se equivalem às leis internas ordinárias, ou seja, no caso de contrariedade entre a lei interna posterior e um tratado, esta poderá ser revogada por aquela.

---

<sup>37</sup> ACCIOLY, Hildebrando, apud, ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre Tratados Internacionais e Leis Internas: O Judiciário Brasileiro e a Nova Ordem Internacional**. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2000. Pag. 161-162.

<sup>38</sup> *id. ibid.*, p. 162

Percebe-se, portanto, que o monismo moderado utiliza-se da máxima *lex posterior derogat priori*, conforme dispõe Campos Batalha ao afirmar que “o legislador de cada país pode elaborar uma lei interna que contrarie frontalmente uma convenção ou tratado internacional. Com isso terá descumprido uma obrigação assumida. Não obstante, a lei prossegue válida”<sup>39</sup>.

Também se filia à corrente monista moderada Francisco Rezek, que ao justificar seu posicionamento reconhece a paridade normativa pelo fato de que este entendimento representa a prevalência da expressão de última vontade do legislador republicano<sup>40</sup>.

Existem, apesar de poucos, aqueles que defendem a corrente dualista pela qual os tratados e convenções internacionais são considerados atos internacionais, característica que não os configurariam como lei, obrigando apenas o Estado nas suas relações exteriores, e não diretamente o povo a ele submetido. Neste sentido, aduz Almícar de Castro:

é certo que em torno dos efeitos do tratado, duas teorias se formaram: uma a afirmar que o tratado por si só mesmo, desde o instante em que entre regularmente em vigor, e tenha sido publicado, é fonte formal de direito nacional, obrigando diretamente particulares e tribunais a obedecer-lhe, sem a necessidade do permeio de ato legislativo (lei ou decreto); outra a dizer que, ratificado e publicado, obriga o governo na ordem internacional, mas ainda não converte o que foi convencionado em direito positivo nacional, que se imponha ao povo e aos tribunais, havendo necessidade de procedimento especial de adaptação do direito nacional ao internacional, denominado ordem de execução. E esta última doutrina é a verdadeira.<sup>41</sup>

No que tange às inovações trazidas pela constituição brasileira, os doutrinadores acima destacados desferem severas críticas pelo tradicionalismo e protecionismos exarados na carta constitucional de 1988.

Neste sentido, dispõe Celso de Albuquerque Mello que:

quanto à Constituição Brasileira no tocante às normas de alcance internacional podemos dizer que é bastante falha e que quase sempre não se adapta às exigências das relações internacionais atuais. Nesta matéria a nossa Carta Magna é tradicional e sem inovações.<sup>42</sup>

A esse respeito, também vale salientar as opiniões de Celso Ribeiro e Ives Gandra da Silva Martins, que após análise dos preceitos constitucionais referentes às relações entre normas internas e internacionais, afirmaram:

<sup>39</sup>BATALHA, W. S. C., apud, ARIOSI, Mariângela. op. cit., p. 161.

<sup>40</sup>REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 99

<sup>41</sup>CASTRO, Almícar de, apud, ARIOSI, Mariângela. op. cit. , p. 160.

<sup>42</sup>MELLO, Celso D. Albuquerque, apud, ARIOSI, Mariângela. op. cit. , p. 148.

Surpreendentemente acanhado e tímido na matéria, apegando-se ao que poderíamos já considerar, ante a evolução de outros países, como um extremado nacionalismo jurídico,

(...) de maneira inacreditável, nenhum dos dispositivos estatui de forma a tornar clara qual a posição hierárquica do Direito Internacional perante o direito interno<sup>43</sup>

Percebe-se que o tradicionalismo exposto na Constituição de 1988 foi ocasionado, em grande parte, em decorrência das escolhas ultrapassadas da Assembléia Constituinte, a qual não aprovou propostas inovadoras apresentadas por parlamentares a respeito da questão da resolução de conflitos entre normas internas e internacionais.

#### 4.3 Aplicabilidade das normas de conflito perante o Supremo Tribunal Federal

Após a análise dos pontos centrais da questão que trata da internalização dos tratados internacionais no ordenamento interno brasileiro, principalmente acerca das divergências doutrinárias sobre a hierarquia das normas internacionais, compreende-se que este aspecto continua bastante controvertido.

Diante da ausência de preceitos constitucionais que determine com clareza qual corrente doutrinária, monista ou dualista, deverá ser utilizada quando da existência de antinomias, deixou-se ao Supremo Tribunal Federal a competência para definir qual posicionamento seguir, conforme dispõe o artigo 102, III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988.

Através de um estudo das decisões já proferidas pela Suprema Corte acerca da resolução de antinomias, e conseqüentemente a determinação do grau hierárquico entre as normas domésticas e as convencionais, pode-se perceber que houve grandes mudanças ideológicas no decorrer dos anos, havendo desde julgamentos com base na corrente monista radical, como também pelo monismo moderado, então expressão da atual jurisprudência brasileira.

Dá-se como marco diferenciador para esta oscilação jurisprudencial o ano de 1977, período no qual foi julgado pela Excelsa Corte o Recurso Extraordinário n.º 80.004-SE, considerado por muitos o *leading case* no que se refere à resolução de conflitos entre normas internas e internacionais.

Até o ano de 1977, o STF mantinha um posicionamento no qual era dada primazia à norma internacional perante as leis internas infraconstitucionais, seguindo, desta forma, os preceitos do monismo radical. Neste diapasão, para a Egrégia Corte os tratados internacionais

---

<sup>43</sup>BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 450/451.

ratificados pelo Estado brasileiro revogariam as normas internas ordinárias e não seriam revogados por leis internas posteriores.

Diante disto, é correto afirmar que no Brasil existiram diversos precedentes jurisprudenciais nos quais se defendeu o monismo radical, o que fez com que o nosso sistema normativo caminhasse, naquele período, em paralelo com a tendência doutrinária mundial. A título de exemplo tem-se os seguintes julgados: acórdão do STF na Apelação Cível n.º 9.587, Pedido de Extradicação n.º 7, de 1913 e o acórdão do STF na Apelação Cível n.º 7.872, de 1943.

A fim de demonstrar o predomínio da corrente monista radical presente nesse período, impende salientar que, no ano de 1945, o então Ministro do Supremo Tribunal Federal Philadelpho Azevedo exarou parecer pelo qual afirmou a existência de convicção unânime, na Suprema Corte, pela primazia dos tratados internacionais em relação ao Direito doméstico infraconstitucional<sup>44</sup>.

Ocorre, no entanto, que esta tendência explicitada pelo STF não mais logrou êxito após o ano de 1977, ou seja, após o julgamento do RE n.º 80.004-SE, haja vista que foi nesta oportunidade quando a Suprema Corte modificou seu entendimento sobre o grau hierárquico dos tratados internacionais no ordenamento interno brasileiro.

O cerne da questão que envolveu esse recurso extraordinário foi a aplicabilidade de um preceito constante no Decreto-lei n.º 427 de 1969, o qual não havia sido contemplado pela “Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias”, estabelecido pela Convenção de Genebra de 1930 e promulgado pelo Estado brasileiro em 1966, pelo Decreto n.º 57.663.

Declarava o Decreto-lei 427/69 que as notas promissórias deveriam obrigatoriamente ser registradas na repartição fazendária em um determinado prazo, período este considerado decadencial, isso porque caso não fosse respeitado o prazo legal a cambial seria considerada nula.

Portanto, levado para julgamento perante Supremo Tribunal Federal, o objeto processual do Recurso Extraordinário n.º 80.004-SE versava sobre a verificação da constitucionalidade do Decreto-lei n.º 427/69 em face da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias, sob o fundamento de que o decreto teria indevidamente determinado a nulidade da nota promissória em caso de ausência de registro na repartição fazendária, sabendo-se que esse requisito não fora albergado pela Convenção de Genebra, então norma anterior.

Julgado o RE n.º 80.004-SE, ficou estabelecido que os tratados internacionais não mais teriam tratamento diferenciado em relação às normas internas infraconstitucionais. Deu-se

---

<sup>44</sup>REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 98/99

razão à paridade normativa, pela qual as leis ordinárias e os tratados internacionais estariam situados no mesmo grau hierárquico. Portanto, a Suprema Corte decidiu pelo princípio de que a lei posterior revoga a lei anterior, *lex posterior derogat priori*.

Neste sentido, vale destacar o comentário do eminente jurista José Francisco Rezek sobre o julgamento do referido Recurso Extraordinário:

De setembro de 1975 a junho de 1977 estendeu-se no plenário do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do Recurso Extraordinário 80.004, em que assentada, por maioria, a tese de que, ante a realidade do conflito entre o tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano deve ter sua prevalência garantida pela Justiça – sem embargo das conseqüências do descumprimento do tratado, no plano internacional.

(...).

Admitiram as vozes majoritárias que, faltante na Constituição do Brasil garantia de privilégio hierárquico do tratado internacional sobre as leis do Congresso, era inevitável que a Justiça devesse garantir a autoridade da mais recente das normas, porque paritária sua estatua no ordenamento jurídico.<sup>45</sup>

No entanto, em que pese ter-se obtido resultado favorável à paridade entre normas internacionais e internas, no julgamento do RE n.º 80.004-SE houveram grandes disparidades quanto à fundamentação utilizada pelos Ministros que compunham o STF naquela época.

Para citar o posicionamento majoritário vencedor, representado dentre outros pelos Ministros Cordeiro Guerra e Rodrigues Alckmin, em que se defendeu a paridade normativa entre lei interna e tratados internacionais, vale salientar a máxima *lex posterior derogat priori* utilizada pelos ministros. De acordo com essa premissa básica fixou-se na jurisprudência brasileira o entendimento de que as leis ordinárias posteriores poderão sim revogar tratados internacionais.

Utilizando como referência o julgamento do RE n.º 80.004-SE, de 1977, as mais atuais decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal defendem a corrente monista moderada, conforme se depreende da ADIn - MC n.º 1.480, julgada em 04.09.1997, cuja ementa se segue:

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em conseqüência, entre estas e os atos de Direito Internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério

<sup>45</sup>REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 99

cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade.<sup>46</sup>

Diante do posicionamento externado no RE n.º 80.004-SE surgiram severas críticas à adoção da paridade normativa entre normas internas ordinárias e tratados internacionais. Alegam diversos autores que o posicionamento monista moderado apresentado nos mais recentes julgados da Suprema Corte caracteriza-se como um retrocesso jurídico, haja vista que vai de encontro à nova ordem internacional de integração das relações internacionais, como também, contraria alguns dos preceitos anteriormente formulados pela própria Excelsa Corte.

Assim também entende Celso de Albuquerque Mello:

A tendência mais recente no Brasil é a de um verdadeiro retrocesso nesta matéria. (...) Na verdade o STF errou e não tem coragem de corrigir quando afirmou que as convenções de direito uniforme são aplicadas nas relações entre brasileiros. De agora em diante o STF ficará fazendo remendos desse tipo. A decisão é das mais funestas, vez que o STF não viu a consequência do seu acórdão que poderá influenciar os juízes nos mais diferentes locais do Brasil. Por outro lado, faltou a ele sensibilidade para o momento atual em que o Brasil intensifica as relações internacionais. Qual o valor de um tratado se um dos contratantes por meio de lei interna pode deixar de aplicá-lo. Se o STF considera que as convenções do direito uniforme estão ultrapassadas, cabe ao executivo denunciá-las no procedimento fixado por elas mesmas, mas não ao STF.<sup>47</sup>

#### 4.4 A hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária – Aplicação da regra prevista no artigo 98 do Código Tributário Nacional

Conforme já demasiadamente salientado no presente estudo, a Constituição Federal 1988 não especifica as premissas que irão reger as relações internacionais. Disciplinou, apenas, de forma genérica os seus princípios gerais, conforme se observa da leitura do artigo 4º da Constituição Federal<sup>48</sup>.

<sup>46</sup>SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, Julgado em 04.09.1997, Publicado no Diário da Justiça em 18.05.2001, p. 214-215.

<sup>47</sup>MELLO, Celso D. Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1992, p. 90.

<sup>48</sup> Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

- I - independência nacional;
- II - prevalência dos direitos humanos;
- III - autodeterminação dos povos;
- IV - não-intervenção;
- V - igualdade entre os Estados;
- VI - defesa da paz;
- VII - solução pacífica dos conflitos;
- VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;
- IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;
- X - concessão de asilo político.

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Diante da omissão constitucional no que se refere à hierarquia dos tratados internacionais, ficou a cargo do Supremo Tribunal Federal a tarefa de definir o *status* dessas normas. Foi, portanto, através do julgamento do RE n.º 80.004-SE que se definiu a existência de paridade normativa entre normas internas infraconstitucionais e os tratados internacionais.

Concluiu-se, desta forma, que os tratados estariam no mesmo nível hierárquico das normas infraconstitucionais, ou seja, seriam equivalentes às normas ordinárias federais, podendo ser por elas revogadas, conforme preceitua o princípio cronológico *lex posterior derogat priori*.

Não obstante isso, muito se discute se esse posicionamento deverá ser aplicado aos Tratados Internacionais que versem sobre matéria de direito tributário, uma vez que há na legislação interna brasileira regra que confere prevalência às normas internacionais que tenham em seu bojo aspectos tributários.

Tal entendimento encontra-se refletido no estudo elaborado pelo doutrinador Luis Eduardo Schoueri, que afirma não ser aplicável à matéria de direito tributário a resolução contida no acórdão proferido no RE n.º 80.004-SE. Vejamos:

Uma análise criteriosa daquela decisão revela que o julgado não interrompeu, pelo menos na matéria tributária, o entendimento da prevalência dos tratados sobre a legislação infraconstitucional. Com efeito, aqueles Ministros que entenderam possível que a legislação posterior contrariasse mandamento de um tratado ressalvaram - à exceção de um voto - tratar-se de matéria de direito comercial, reconhecendo, outrossim, que em matéria tributária, a solução seria diversa.<sup>49</sup>

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei n.º 5.177/66 e recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar Federal, estatui que:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

A par das discussões doutrinárias que questionam a constitucionalidade do referido enunciado, que, por questões metodológicas, não serão apreciadas neste estudo, o artigo 98 do CTN contém disposição expressa que define a prevalência das normas internacionais tributárias em face das leis internas, sejam elas anteriores ou posteriores à incorporação do tratado.

---

<sup>49</sup> *id. ibid.*, p. 32.

Conclui-se, desse modo, que os contratos internacionais tributários apresentam um *status* de supralegalidade diante das normas infraconstitucionais, independentemente do aspecto cronológico<sup>50</sup>.

Diante disso, as normas tributárias internacionais (contratos) estariam subordinadas aos princípios constitucionais, mas teriam primazia perante as normas internas infraconstitucionais, ocupando uma posição intermediária.

Ao disciplinar os efeitos decorrentes da aplicação da regra prevista no artigo 98 do Código Tributário Nacional, Ruy Barbosa Nogueira afirma que:

Isto é inconcusso e o Brasil não pode deixar de honrar o que contratou e assinou como Tratado Internacional. Aprovou, ratificou e incorporou como supra-ordenado à sua legislação interna, quando sua legislação tributária *complementar à Constituição* já reconhecia e reconhece como revogatório da *legislação tributária interna* e imperativamente manda que os tratados e convenções internacionais também *serão* observados pela legislação interna que lhes sobrevenha. A disposição do art. 98 do CTN, além de legislação *para-constitucional*, é texto imperativo, dirigido ao legislado ordinário e *regulativo da limitação do poder de tributar*.<sup>51</sup>

Explicitando qualquer controvérsia que se possa alvitrar acerca do aspecto hierárquico contido no artigo 98 do CTN, traz-se à colação julgados do STF que demonstram a aplicação constitucional das suas premissas, os quais seguem abaixo transcritos:

ICM. CRÉDITO PRESUMIDO DE 80% EM FAVOR DO PRODUTOR DE MAÇÃS, SEGUNDO O CONVÊNIO ICM 03/80. TRATADO DE MONTEVIDÉU: ARTIGO 21. HONORÁRIO DE ADVOGADO EM MANDADO DE SEGURANÇA. EM SE TRATANDO DE TRATADO DE NATUREZA CONTRATUAL, NÃO HÁ DUVIDA DE QUE SE LHE APLICA O DISPOSTO NO ARTIGO 98 DO C.T.N. INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO ARTIGO 21 DO TRATADO DE MONTEVIDÉU, EM VIRTUDE DA SISTEMÁTICA ADOTADA PARA A CONCESSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO EM CAUSA. ADEMAIS, NÃO HÁ PROVA SEQUER DE QUE O EXPORTADOR SEJA O PRÓPRIO PRODUTOR. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO DO ARTIGO 3. DO TRATADO DE MONTEVIDÉU (SÚMULAS 282 E 356). DISSÍDIO DE JURISPRUDÊNCIA SÓ DEMONSTRADO QUANTO A SÚMULA 512, RELATIVA A HONORÁRIOS DE ADVOGADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO QUANTO A HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS, E NELA PROVIDO.<sup>52</sup>

\*\*\*

<sup>50</sup>BRAGA, Marcelo Pupe UNIVERSIDADE DE LISBOA. **A hierarquia dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro**. 2009. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Lisboa. Faculdade de Direito. Mestrado em Direito Internacional e Relações Internacionais, 2009, p. 100.

<sup>51</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Tratados Internacionais em Matéria de Tributação*. Direito Tributário Atual, vol. 3, p. 341 -379, 1983.

<sup>52</sup> RE 100105, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, julgado em 08/11/1983, DJ 27-04-1984 PP-06260 EMENT VOL-01333-03 PP-00452.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. - 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No Direito Internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.<sup>53</sup>

Diante dos elementos apresentados acima, os quais decorrem de premissas estabelecidas em alguns julgados dos tribunais superiores e pela doutrina acerca da abrangência da regra prevista pelo art. 98 do CTN, não restam dúvidas de que os Tratados Internacionais Tributários deveriam ter prevalência sobre a lei interna.

Todavia, em que pese a existência da regra consignada no Código Tributário Nacional reconhecendo a prevalência das normas internacionais que tratam de matéria tributária, fato é que, em razão do julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº n.º 80.004-SE, mantém-se no cenário nacional a aplicação – equivocada – da premissa de que os tratados internacionais estão equiparados hierarquicamente à legislação ordinária brasileira.

---

<sup>53</sup> RE 229096, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42.

## CONCLUSÃO

As relações jurídicas internacionais têm intensificado a necessidade de tornar as regras tributárias mais eficientes, com vistas a evitar cenários tributários demasiadamente onerosos aos contribuintes, bem como para manter um controle mais eficiente das operações praticadas.

Uma questão bastante polêmica e que é objeto de constante estudo pelos juristas é a eficácia dos tratados internacionais sobre matérias tributárias, tal como é o caso do cenário de atuação previsto pela OCDE no Plano de Ação 2 do *BEPS*. A indagação que se faz com certa frequência é se as regras oriundas desses convênios terão prevalência sobre a legislação do estado contratante, de modo que não haja risco de inadimplemento das premissas pactuadas internacionalmente.

Diante dessa indagação, surge a discussão sobre a aplicabilidade das correntes doutrinárias que defendem a prevalência, ou não, dos acordos internacionais, encabeçadas pelas premissas fixadas pelo monismo e pelo dualismo.

Ao analisar os precedentes do Supremo Tribunal Federal foi possível constatar que prevalece no Brasil a corrente que defende a paridade hierárquica entre as regras internacionais e as leis ordinárias. Conforme visto acima, ao julgar o RE n.º 80.004-SE o STF deu razão à paridade normativa, pela qual as leis ordinárias e os tratados internacionais estariam situados no mesmo grau hierárquico. Portanto, a Suprema Corte decidiu pelo princípio da *lex posterior derogat priori*.

Todavia, no curso do presente estudo também restou demonstrada a existência de regra específica para os casos em que o Estado brasileiro celebre acordos em matéria tributária. A inteligência do artigo 98 do Código Tributário Nacional dispõe de forma objetiva sobre a prevalência dos regramentos convencionais sobre a legislação interna, devendo o conteúdo dos Tratados ser observado, inclusive, pela legislação superveniente.

Sendo assim, observa-se uma exceção à regra predominante vigente no Brasil, a qual preza pela paridade hierárquica entre acordos internacionais e a legislação ordinária interna.

A vanguarda na adoção desse posicionamento, ainda que possa ser considerada atrasada em comparação com outros Estados, é necessária para propiciar um ambiente de segurança jurídica nas relações internacionais. Sem a aplicação de premissas como as delimitadas pelo art. 98 do CTN poder-se-ia dizer que o conteúdo dos acordos de bitributação seriam meras palavras ao vento.

Não obstante isso, sabendo que a Nova Ordem Internacional demanda a prática de atos com conteúdo efetivo, medidas como essa, ou seja, de demonstração da prevalência dos atos

internacionais sobre a legislação interna, são cogentes para a consolidação da integração dos Estados e, por via de consequência, à racionalização do modelo de incidência de tributos no âmbito internacional, conforme assim pretende implementar a OCDE através da divulgação dos planos de ação BEPS.

## REFERÊNCIAS

### Referências Bibliográfica

ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre Tratados Internacionais e Leis Internas: O Judiciário Brasileiro e a Nova Ordem Internacional**. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2000. Pag. 77.

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 450/451.

BIANCO, João Francisco – **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BRAGA, Marcelo Pupe UNIVERSIDADE DE LISBOA. **A hierarquia dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro**. 2009. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Lisboa. Faculdade de Direito. Mestrado em Direito Internacional e Relações Internacionais, 2009, p. 63.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. **A proteção internacional dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos**, São Paulo: Saraiva, 1991, p. 47.

GOUVÊA MÉLO, Luciana Grassano de; PIMENTEL, João Otávio Martins. **O Plano de Ação BEPS e as Mudanças de Paradigmas na Tributação**. Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife - ISSN: 2448-2307, [S.l.], v. 88, n. 2, fev. 2017. ISSN 2448-2307. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/12099>>. Acesso em: 01 jun. 2018.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Tratados Internacionais**, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 122.

MELLO, Celso D. Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1992, p. 90.

NETO, Luíz Flávio. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação** – Série Doutrina Tributária. Vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Tratados Internacionais em Matéria de Tributação**. Direito Tributário Atual, vol. 3, p. 341 -379, 1983.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Harmful Tax Competition: an emerging global issue**. 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em: 06 de maio de 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.(OCDE) **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**, Paris: OECD Publishing, 2013. p. 54. Disponível em:<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>. Acesso em: 06 maio 2018.

OECD (2013), **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acessado em: 06 de maio de 2018.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 99

SCHOUERI, L. E. . **Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação**. Direito Tributário Atual, v. 17, p. 26, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2002, p. 492.

VOGEL, Klaus. **“Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação”**. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa**, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil** - 8ª ed. rev. atual. – Rio de Janeiro: Forense, 201.

#### Referências Legislativas

Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969

Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988

Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)

#### Referências Jurisprudenciais

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

RE 100105, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, julgado em 08/11/1983, DJ 27-04-1984 PP-06260 EMENT VOL-01333-03 PP-00452.

RE 229096, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42.

## OBRAS COMPLEMENTARES

ALCOFORADO, Luís Alberto. **Direito dos Tratados afeta Direito interno**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/noticias/2067723/direito-dos-tratados-afeta-direito-interno>>.

Acesso em: 24 de novembro de 2017.

ARAÚJO, Luís Ivani de Amorim - **Curso de Direito Internacional Público**. 10 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARROS, Felipe Luiz Machado; BRAGA, Peterson Fernandes. **Os tratados internacionais em matéria tributária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/5187-5179-1-PB.htm>>. Acesso em: 26 de novembro de 2017.

DOLINGER, Jacob. **As Soluções da Suprema Corte Brasileira para os Conflitos entre o Direito Interno e o Direito Internacional: um Exercício de Ecletismo**. in Revista Forense, 1996, p. 92.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Critérios científicos para a solução dos conflitos aparentes entre tratados internacionais e a Constituição Federal**, in Revista dos Tribunais, v. 96, nº 855, p. 30-45, jan./2007.

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

KOEHLER, Frederico Augusto Leopoldino. **Hierarquia dos tratados internacionais em face do ordenamento jurídico interno. Um estudo sobre a jurisprudência do STF**. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1557, 6 out. 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10491/hierarquia-dos-tratados-internacionais-em-face-do-ordenamento-juridico-interno>>. Acesso em: 26 de novembro de 2017.

LAGO, Talita Dal. **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 e sua ratificação pela República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://diplomaticus.com.br/?p=265>>. Acesso em: 22 de março de 2011.

MACHADO, Hugo de Brito - **Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária** – Revista Dialética nº 93.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Tratados Internacionais em Matéria de Tributação**. Direito Tributário Atual, vol. 3.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as rendas de Empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.