XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Rafhael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-094-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A CONCESSÃO DE ISENÇÕES HETERÔNOMAS

INTERNATIONAL TREATIES ON TAX MATTERS AND EXEMPTIONS

Carla Eugenia Caldas Barros
Ramon Rocha Santos

Resumo

O presente trabalho tem por escopo analisar a questão relacionada à concessão da isenção heterônoma por meio de tratados internacionais. O tema é atual e relevante. Eis que, com a intensificação das relações internacionais, o direito de integração é uma realidade, passando a demandar uma melhor compreensão acerca dos tratados em matéria tributária e a forma de incorporação no ordenamento jurídico brasileiro. Verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar, os tratados internacionais se propõem a prevenir conflitos, podendo, para tanto, prever situações de isenção tributária. Esta análise compreende o entendimento doutrinário e o jurisprudencial, abordando considerações sobre o princípio federativo brasileiro, o princípio da soberania e o princípio da competência estabelecida constitucionalmente para os entes do Estado brasileiro.

Palavras-chave: Tratados internacionais, Competência tributária, Isenção tributária, Vedação constitucional

Abstract/Resumen/Résumé

This work has the purpose to analyze the issue related to the granting of heteronomous exemption by international treaties. The theme is current and relevant. Behold, the intensification of international relations, the right of integration is a reality, demanding a better understanding of tax treaties and the form of incorporation into the Brazilian legal system. True constitutional limitations on the power to tax, international treaties are intended to prevent conflicts and can, therefore, predict situations of tax exemption. This analysis comprises the doctrinal understanding and the case law addressing considerations on the Brazilian federal principle, the principle of sovereignty and the principle of competence constitutionally established for the loved the Brazilian state.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: International treaties, Taxing power, Tax exemption, Constitutional prohibition

1 INTRODUÇÃO

A ideia de redação de um texto sobre *os Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a concessão de isenções heterônomas* surgiu a partir da necessidade de uma análise aprofundada acerca da matéria à luz do Direito Constitucional, do Direito dos Tratados e do Direito Internacional Tributário.

Inegavelmente, os assuntos de ordem internacional estão na pauta do dia. Há uma multiplicidade de relações sociais que podem ser reguladas por acordos internacionais. Nesse contexto, não há como o direito não estar envolvido diretamente, na medida em que é ele que regulará as condutas a serem cumpridas

Na atual conjuntura, as relações internacionais têm aumentando consideravelmente, causando importantes transformações na economia mundial, surgindo, assim, a necessidade de entendimento da sistemática dessas relações.

No âmbito tributário, os tratados internacionais são firmados com a finalidade de facilitar as relações entre países com interesses em comum, promovendo maior agilidade e melhor alocação dos recursos econômicos, sem que haja prejuízos ou conflitos fiscais. Esses acordos discorrem sobre a estrutura e o nível de coerção de seus sistemas tributários, buscando minimizar os efeitos da tributação sobre as operações de movimentação de mercadorias, capitais e pessoas, podendo até conceder em alguns casos, as isenções tributárias.

O presente trabalho se propõe a abordar essa questão, buscando identificar se o denominado princípio da proibição de concessão de isenções heterônomas se estende aos tratados internacionais, verificando, consequentemente, se há a possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais.

Para tanto, far-se-á um comparativo entre os planos interno e internacional, de modo a identificar e compreender questões e institutos que levarão à conclusão aqui buscada. Assim, no plano interno, se buscará primeiramente compreender o instituto da isenção, identificando-o como poder correlato ao poder de tributação. A seguir, se analisará o significado da chamada isenção heterônoma, relacionando-a com o federalismo fiscal brasileiro e, identificando, já no plano internacional, o aparente entrave que a forma federativa de estado brasileira representa à harmonização fiscal internacional.

Por fim e já se ingressando na questão principal, se adentrará a controvérsia doutrinária acerca da possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais, chegando-se à posição já consolidada do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

2 FONTE DO DIREITO INTERNACIONAL: OS TRATADOS INTERNACIONAIS

Os tratados internacionais constituem a principal fonte de obrigação do Direito Internacional e podem versar sobre as mais diversas matérias. Na precisa definição de Flávia Piovesan, "o termo 'tratado' é um termo genérico, usado para incluir as Convenções, os Pactos, as Cartas e demais acordos internacionais"[1].

A convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, concluída em 1969 e promulgada através do Decreto nº 7.030/2009 traz a definição de tratado em seu artigo 2, 1, a:

> Tratado significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.[2]

Trata-se de um conceito bastante simples, se comparado à variedade de questões que dele decorrem.

O tratado internacional, na conceituação clássica de Lafayette Rodrigues Pereira, é o "consentimento recíproco de duas ou mais nações para constituir, regular e modificar, alterar ou extinguir um vínculo de direito"[3]

Mais conciso. Rezek considera-o como sendo "o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinados a produzir efeitos jurídicos."[4]

Já segundo Hildebrando Accioly, o tratado é o "ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais"[5].

É por meio dos tratados que duas ou mais pessoas de direito público internacional manifestam formalmente suas vontades tendentes ao atendimento de pontos de interesse comum, com o intuito de produzir efeitos jurídicos.

---

[1] PIOVESAN, Flávia. **Temas de Direitos Humanos.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 67.
[2] **Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados**. Decreto nº 7.030/2009.
[3] PEREIRA, Lafayette Rodrigues. **Princípios de Direito Internacional**. Rio de Janeiro: Ed. Jacintho Ribeiro dos Santos, 1902, v.1, p. 267.
[4] REZEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 12. ed. São Paulo: Saraiva 2010, p. 14.
[5] ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 15. ed. rev. e atual. por Paulo Borba Casella. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 20.

Registre-se, por oportuno, que os tratados orais são tão obrigatórios quanto os tratados escritos.

Bastante pertinente a observação de Celso de Albuquerque Mello, no sentido de que os tratados são ao mesmo tempo ato jurídico e norma. "Trata-se de ato jurídico, pois resulta de manifestação de vontade, mas é também o seu resultado, ou seja, a norma."[6]

É através dos tratados internacionais que duas ou mais pessoas de direito público internacional manifestam formalmente suas vontades, com o fito de produzir efeitos jurídicos.

Os tratados podem ser bilaterais ou multilaterais, conforme envolvam duas ou mais partes contratantes; orais ou escritos, sendo que os tratados orais são tão obrigatórios quanto os tratados escritos.

3 O DIREITO INTERNACIONAL E SUA RELAÇÃO COM O DIREITO POSITIVO INTERNO

Muito se discute acerca da relação existente entre a ordem jurídica internacional e a ordem jurídica interna de cada Estado.

Há quem sustente que não há diferença entre estas duas ordens e que, portanto, o direito interno é fruto do direito internacional. Outros, por sua vez, sustentam a independência entre a ordem jurídica internacional e a interna. Ao primeiro entendimento, deu-se o nome de Monismo. Ao segundo, de Dualismo.

A corrente monista defende a existência de uma única ordem jurídica que engloba as ordens interna e a internacional.

De acordo com esta corrente, não são necessárias normas de fonte interna que reproduzam os mandamentos contidos nas regras constantes de um tratado internacional, uma vez que estamos diante do mesmo ordenamento.

A essência do monismo repousa, portanto, na plena integração do direito interno com o direito internacional.

Dentro desta perspectiva, podemos encontrar três vertentes distintas na corrente monista: a primeira sustentando a primazia do direito interno; a segunda, a primazia do direito internacional; e a terceira vertente, conciliatória, que pode ser chamada de monismo moderado.

---

[6] MELLO, Celso de Albuquerque. **Direito Constitucional Internacional: uma introdução: Constituição de 1988**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 272.

Para os defensores da primazia do direito interno, o Estado possui soberania absoluta, não se sujeitando a qualquer outro sistema jurídico. Com efeito, a negativa do direito internacional decorre da própria ideia de soberania absoluta do Estado.

De acordo com essa corrente, o direito internacional seria apenas um direito interno que os Estados aplicam nas suas relações internacionais, de maneira que o direito estatal não passaria de um direito estatal externo.

A grande crítica a esta corrente consiste no fato de que o direito internacional é composto também por princípios e normas consuetudinárias, não se limitando unicamente aos tratados.

Já os defensores da primazia do direito internacional negam a existência de dois ordenamentos jurídicos autônomos e entende que só a ratificação dos tratados produz, concomitantemente, efeitos nos ordenamentos interno e internacional.

Essa vertente baseia-se essencialmente no princípio *pacta sunt servanda*, segundo o qual os Estados não podem descumprir o que contrataram entre si.

Essa corrente também é objeto de críticas, por simplesmente ignorar a existência de normas de direito interno que vão contra a ordem internacional e, mesmo assim, permanecem válidas no âmbito do Estado.

O chamado monismo moderado consiste, portanto, em um meio termo entre as duas correntes anteriormente mencionadas, defendendo a paridade hierárquica entre o direito internacional e o do direito interno.

Sustentam, portanto, que os juízes nacionais devem aplicar tanto o direito nacional quanto o internacional, de acordo com a regra hermenêutica de que a lei posterior revoga a lei anterior.

A corrente dualista, por sua vez, reconhece a existência de duas ordens distintas nos ordenamentos interno e internacional.

De acordo com esta corrente, uma norma de direito internacional somente passa a vigorar na ordem interna se o mandamento nela contido for reproduzido por meio de uma norma do direito nacional.

Dentro desta corrente, podemos encontrar duas vertentes distintas: o dualismo extremado e o dualismo moderado.

O dualismo extremado exige um ato de incorporação legislativa que transforme todas as normas de um tratado em direito nacional, ou seja, exige uma lei formal que reproduza o conteúdo do tratado.

Já o dualismo moderado defende a divisão entre as ordens estatal e internacional. De acordo com essa corrente, a incorporação prescindiria de lei, embora fosse necessária a aprovação e promulgação.

Não obstante todas estas divergências teóricas, o que de fato interessa para fins de determinação acerca da forma de recepção das normas de direito internacional no direito interno são os preceitos contidos nas próprias Constituições dos Estados. Destarte, não é a doutrina que determina se uma dada ordem jurídica é Monista ou Dualista, mas sim a Constituição de cada país.

Nas preciosas lições de Saulo José Casali Bahia, sendo o Monismo e o Dualismo duas construções possíveis, a opção sobre a prevalência de um sistema ou outro, "deverá ser feita a nível constitucional, pois o poder constituinte, em qualquer Estado, é o precípuo detentor da soberania"[7]

Entre os doutrinadores brasileiros não existe consenso sobre a teoria adotada pelo Brasil.

De acordo com Betina Treiger Grupenmacher, a Constituição Federal de 1988 adoto um sistema misto, pois as duas teorias estão presentes. Ao tratar dos direitos e garantias individuais, de acordo com os §§ 1º e 2º do art. 5º do texto constitucional, o sistema é monista, dispensando aprovação legislativa. "Já quando o tratado acarreta encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional (art. 49, I da CF), o sistema é o dualista."[8]

Já para Heleno Taveira Torres, a Constituição Federal de 1988, ao exigir aprovação do Congresso para entrar em vigor no ordenamento jurídico interno, consagrou a teoria dualista, face ao "pluralismo sistêmico das ordens jurídicas, considerando que existem precisas fronteiras entre a ordem jurídica interna e a ordem jurídica internacional"[9]

A respeito do assunto, o Ministro Celso de Mello na ADIN 1.480-DF, se manifestou no seguinte sentido:

> É na Constituição da República – e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas – que se deve buscar a solução

[7] BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados Internacionais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 78.
[8] GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 72.
[9] TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 558.

> normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro"[10].

Abordar-se-á, em seguida, a posição hierárquica dos tratados internacionais no direito positivo brasileiro e a forma como são solucionados os conflitos que surgem entre as normas de direito internacional e direito interno.

4 A POSIÇÃO HIERÁRQUICA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Muito se discute acerca do status hierárquico que assumem os tratados internacionais ao serem incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, considerando que o legislador constituinte silenciou a este respeito, deixando esta incumbência a cargo da doutrina e da jurisprudência do STF.

Ainda sob a égide da Constituição de 1967, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 8.004 de 1977, se posicionou no sentido de que os tratados internacionais possuem *status* de lei federal, podendo, portanto, ser revogados por lei posterior

Com o advento da Constituição Federal de 1988, atribuiu-se ao STF a missão de julgar, em recurso extraordinário, causa em que a decisão recorrida "declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal", o que nos leva a concluir que a Constituição prevalece sobre os tratados.

Partindo-se dessa premissa, passamos a analisar então a relação entre tratados e a legislação infraconstitucional, anterior e posterior.

Não existe consenso na doutrina nem na jurisprudência acerca da solução das antinomias existentes no ordenamento jurídico em relação aos tratados e as leis.

De acordo com Heleno Taveira Torres:

> Existe antinomia quando duas normas válidas no sistema, no que concerne a certos critérios (material, pessoal, espacial ou temporal), conflitam entre si, quanto aos modais deônticos, ou seja, uma obriga e a outra proíbe, ou uma permite e a outra obriga, ou uma proíbe e a outra permite o mesmo comportamento.[11]

---

[10] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1480 MC / DF - Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Ministro Celso de Mello Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação: DJ 18.05.2001.

[11] TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 575.

De acordo com Maria Helena Diniz:

> Nos conflitos entre normas de direito interno – internacional, que ocorrem quando uma lei interna contraria um tratado internacional, a jurisprudência consagrará a superioridade da norma internacional sobre a norma interna, se esses conflitos forem submetidos a um juízo internacional; mas se forem levados à apreciação do juízo interno, este poderá reconhecer: a) a autoridade relativa do tratado e de outras fontes jurídicas na ordem interna, entendendo-se que o legislador interno não pretendeu violar o tratado, exceto nos casos em que o fizer claramente, hipótese em que a lei interna prevalecerá; b) a superioridade do tratado sobre a lei mais recente em data; e c) a superioridade do tratado sobre a lei, ligando-a, porém, a um controle jurisdicional da constitucionalidade da lei[12]

Pois bem. Quando o tratado é posterior à lei interna, deve prevalecer o tratado pela aplicação dos critérios de cronologia (lex posterior derogat priori) e especialidade.

O problema surge quando a lei interna posterior ao tratado é com este conflitante. Neste caso surge um conflito entre os critérios de cronologia e especialidade.

A respeito do tema, a doutrina internacionalista não concorda com o entendimento do STF acerca da primazia da lei interna posterior sobre o tratado. Sustenta que o tratado internacional é norma especial e, portanto, deve prevalecer sobre lei interna, ainda que posterior e, assim, atende melhor aos interesses contemporâneos do direito internacional, especialmente em matéria tributária.

De mais a mais, a existência de dispositivos de leis internas contrários aos tratados podem gerar consequências negativas no plano internacional.

Mas isso não é suficiente para afirmar a superioridade dos tratados em face da legislação infraconstitucional. Pertinentes são as ponderações de Francisco Rezek, para quem

> O primado dos Direito das Gentes sobre o direito nacional de um Estado soberano não passa de uma proposição doutrinária, pois não existe no direito internacional positivo norma que assegure dita primazia.[13]

A solução não deve passar, portanto, por uma tomada de posição consistente em inclusão, na Constituição Federal, de dispositivo que, claramente, atribuísse superioridade ao tratado, não somente em razão do critério da especialidade, como também por representar, a

---

[12] DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 522.

[13] REZEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 12. ed. São Paulo: Saraiva 2010, p. 96.

sua assinatura e ratificação, um compromisso do Estado brasileiro cuja observação e respeito concedam a necessária credibilidade e avanço nas relações internacionais do país.

Em se tratando de matéria tributária, entretanto, a antinomia existente entre um tratado internacional que passa a ser disciplinado por lei interna, é apenas aparente, pois se a lei interna determina a incidência tributária e o tratado veda a tributação na mesma situação, estabelece-se o conflito.

Isto porque, em relação às normas de direito tributário, existe previsão expressa no art. 98 do Código Tributário Nacional, no sentido de que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

Trata-se do único dispositivo existente, em toda a legislação brasileira, a atribuir expressa primazia do tratado sobre o direito interno.

Nas preciosas lições de Heleno Taveira Torres:

> Os tratados firmados estão subordinados à Constituição e com prevalência de aplicabilidade sobre qualquer lei interna, seja federal, estadual ou municipal, indiferente se anteriores ou posteriores à ratificação.

Há quem, a exemplo de Roque Antônio Carrazza, questione a constitucionalidade de tal artigo, sob o argumento de que caberia apenas à Constituição dispor sobre hierarquia normativa.

Apesar das críticas, o fato é que o art. 98 do Código Tributário Nacional, como todo dispositivo legal, possui presunção de constitucionalidade, está em pleno vigor e declara os tratados internacionais superiores à lei tributária interna.

Destarte, em matéria tributária, o direito internacional sempre prevalecer sobre o direito interno infraconstitucional.

5 ISENÇÃO HETERÔNOMA POR VIA DE TRATADO INTERNACIONAL

Feitas estas considerações acerca da posição hierárquica dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro, passaremos a analisar a extensão da vedação estabelecida na Constituição Federal, sobre a União instituir a isenção de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios, considerada por alguns como uma isenção heterônoma, ou

seja, aquela concedida por ente político que não seja o titular da competência tributária para instituir o tributo.

A isenção heterônoma consiste na dispensa legal do pagamento do tributo feita através de lei, por uma pessoa jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o referido tributo. Trata-se, portanto, de uma isenção de tributo de competência alheia.

Diferentemente do que existia na Constituição de 1967[14], a Constituição de 1988 não permite a concessão de isenção heterônoma, conforme se infere do art. 151, III:

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

Bastante discutível, entretanto, é a questão relacionada à extensão e limites da vedação contida no citado art. 151, III, da CF, em tratado internacional de matéria tributária, para a União instituir isenção de tributos de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

No caso específico do Brasil, por expressa previsão contida no art. 1º da Constituição de 1988, a Federação é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios, e do Distrito Federal. Cada ente federativo possui sua autonomia e competência definida constitucionalmente. Não obstante, não são dotados de soberania, inerente somente a República Federativa do Brasil.

Assim, os entes federados não podem relacionar-se com outros Estados soberanos internacionalmente, devendo ser representados pela União, conforme prevê o artigo 21 da Constituição de 1988, que confere à União a competência para manter relações com Estados estrangeiros por meio de tratados internacionais.

Temos, portanto, que a União, compreendida apenas como um dos entes políticos da organização político-administrativa brasileira, não tem competência para celebrar tratados internacionais. Referida atribuição é conferida apenas à União, enquanto órgão representativo da República Federativa do Brasil, aí abrangendo todos os entes da Federação, inclusive a própria União.

[14] Na Constituição de 1967, houve a previsão expressa da possibilidade da União criar isenções de tributos estaduais e municipais, conforme requisitos previstos no § 2º do art. 20: "A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais."

Resta saber se a União, no exercício desta função representativa de soberania, viola a autonomia dos Estados federados e dos Municípios ao celebrar tratado internacional desonerando os contribuintes do pagamento de tributos de competência dos referidos entes.

A Constituição de 1988 conferiu ao Presidente da República, dentre outras atribuições, a competência para manter relações com Estados estrangeiros e celebrar tratados internacionais.

> 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;

Nestes casos, a União, enquanto órgão representativo da República Federativa do Brasil age como pessoa jurídica de Direito Público Internacional, constitucionalmente competente para comprometer o Estado brasileiro na ordem internacional, não se confundindo com a União, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, que compõe a organização político-administrativa brasileira.

Ao tratar da referida função representativa, Clélio Chiesa aponta com propriedade que, "trata-se de competência excepcional outorgada ao Estado brasileiro com vistas a atender interesses supraregionais"[15].

No exercício desta competência excepcional, é possível que a União celebre tratados relativos à tributação internacional e, no exercício desta atribuição, firme compromissos, no plano internacional em relação a tributos de competência dos Estados e dos Municípios.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 96, prevê expressamente os tratados e convenções internacionais como abrangidos no espectro da expressão "legislação tributária", sendo, portanto, verdadeiras fontes do Direito Tributário.

> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O art. 98 do referido diploma, por sua vez, prevê expressamente a prevalência do tratado internacional sobre o direito interno. Vejamos:

---

[15] CHIESA, Clélio. A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 67.

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

Assim, uma vez celebrado o tratado internacional e, após a sua ratificação pelo Congresso Nacional através de decreto legislativo, o referido tratado incorpora-se à ordem interna, revogando as normas internas que disponham em sentido contrário.

Mais do que isso, o referido dispositivo prevê a ultratividade do tratado internacional, que deverá ser respeitado pelas normas internas supervenientes, o que, representa, inegavelmente, uma hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária em relação às normas de direito interno.

Em relação às ordens jurídicas internas (aí incluindo a União, enquanto ente da Federação), não há relação de hierárquica. A relação é horizontal e isonômica, devendo ser respeitadas as atribuições e competências de cada ente na forma prevista no texto constitucional.

Os interesses soberanos do Estado brasileiro quando assina tratado internacional não se confundem com os interesses das unidades da Federação enquanto divididas por competência para instituir tributos.

No plano internacional, a União representa a totalidade do Estado brasileiro, diferentemente do que ocorre no plano interno, onde a União é uma pessoa política, autônoma, a exemplo dos Estados e dos Municípios.

Apesar de possuírem autonomia, os entes federados não possuem personalidade jurídica internacional, cabendo apenas à União, representando a República Federativa do Brasil, assumir compromissos decorrentes de tratados e acordos internacionais.

No que diz respeito à possibilidade de concessão de isenções heterônomas por parte da União, quando da celebração de tratados internacionais, apesar de não existir consenso na doutrina, temos que a própria Constituição de 1988 admite, de modo excepcional, permite a possibilidade de serem instituídas isenções heterônomas. É o que se extrai dos art. 155, § 2º, XII, “e”, e 156, § 3º, II do texto constitucional que preveem a possibilidade de a União excluir da incidência do ICMS e do ISS certos produtos e serviços destinados para o exterior.

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> (...)
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

> comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
> (...)
> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> (...)
> XII - cabe à lei complementar:
> (...)
> e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
>
> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> (...)
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
> (...)
> § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:
> (...)
> II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Ademais, uma eventual vedação neste sentido, por certo que dificultaria em muito a celebração de tratados com outros países.

A respeito do tema, preleciona Luciano Amaro:

> O fundamento da prevalência da norma do tratado sobre a lei interna estadual ou municipal não é o primeiro dos tratados sobre a lei interna, mas a eficácia natural dos tratados, enquanto único modelo legislativo idôneo para firmar normas de conduta (portanto, também para revogá-las) entre o Estado brasileiro e outros estados soberanos. Os tratados internacionais são atos de competência da União, única pessoa política a quem a Constituição confere poder para firmá-los. Os Estados-membros e os municípios não possuem soberania, de tal sorte que, no plano das relações com outros Estados soberanos, quem legisla (ratificando os tratados) é o Congresso Nacional, editando normas que integram o direito tributário brasileiro e não, restritamente, o direito sobre os tributos federais.[16]

No mesmo sentido, Barral e Prazeres:

> Os tratados em matéria de isenção tributária são normas especiais em relação às normas internas. Se aceitar este argumento, nem mesmo se precisaria recorrer ao art. 98 do CTN para se comprovar a superioridade da norma convencional, a prevalecer pelo critério de especialidade de solução de antinomias jurídicas. A norma de direito internacional que cria a isenção seria norma de caráter especial em relação a norma de

[16] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 183.

> direito interno que prevê a incidência tributária, e por isso seria aplicável.[17]

Assim, em um eventual antinomia entre um tratado internacional relativo à tributação e o direito interno, o conflito deve ser resolvido em favor do primeiro, seja pelo princípio da hierarquia, seja pelo princípio da especialidade.

Evidencia-se, portanto, uma nítida hierarquia dos tratados internacionais em face da legislação tributária interna antecedente ou superveniente.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No desenrolar do presente trabalho, foram elencados alguns problemas relacionados à possibilidade de a União conceder a isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais.

Procurou-se demonstrar que, apesar da divergência existente na doutrina e da vedação expressa contida no artigo 151, inciso III do texto constitucional, não devemos nos limitar a uma interpretação tópica e literal do referido dispositivo constitucional.

A Constituição deve ser interpretada de forma sistemática e teleológica, considerando-se, inclusive, a realidade nacional e o processo avançado de globalização que exige uma integração cada vez maior entre as nações. Ademais, a proibição constante no texto constitucional tem por objetivo preservar o pacto federativo, impedindo a União, atuando como pessoa jurídica de direito público interno, conceda isenções de competência dos estados e municípios.

No entanto, em se tratando de uma atuação da União enquanto pessoa jurídica de Direito Público Internacional, representando a República Federativa do Brasil, e não como ente jurídico de direito público interno, pode-se então concluir que, a vedação contida na Constituição Federal, não se aplica às isenções concedidas por meio de tratados internacionais, não se tratando, portanto, de isenção heterônoma.

Somente assim, é que se preserva a integridade do texto constitucional, fazendo-se uma interpretação conforme, no sentido de que o art. 151, III somente se aplica internamente,

---

[17] BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, p. 141-149, jul. 2001, p.149.

entre os entes federados, e não internacionalmente quando a União está representando a ela mesma, ao Estados e aos Municípios

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 15. ed. rev. e atual. por Paulo Borba Casella. São Paulo: Saraiva, 2002.

AFONSO DA SILVA, José. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Trad. de Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados Internacionais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, p. 141-149, jul. 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22. ed.. São Paulo: Malheiros: 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORJA, Sérgio. A incorporação de tratados no sistema constitucional brasileiro. **Revista de Derecho Internacional y del Mercosur**, Buenos Aires/Argentina, ano 4, n. 7, p. 69-110, ago. 2003.

BRASIL. Lei 5.172/1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 11/01/2015.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 11/01/2015.

BRASIL. Decreto 7.030/2009. **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**, de 23 de maio de 1969. Disponível em: http://dai-mre.serpro.gov.br/legislacao/convencao-de-viena-sobre-o-direito-dos-tratados-1/. Acesso em 11/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1480 MC / DF - Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Ministro Celso de Mello Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação: DJ 18.05.2001.

BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário Brasileiro.** 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos Direitos Humanos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DROMI, José Roberto. La Reforma Constitucional: el constitucionalismo del "por venir". In: **El derecho publico de finales de siglo: una perspectiva iberoamericana**. Madrid: Fundación BBV, 1997.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Juspodivm, 2013.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito.** São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios Fundamentais do Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. Tratados internacionais em matéria tributária e as isenções de tributos estaduais e municipais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 84, p. 205-221, abr. 2003.

GILISSEN, John. **Introdução Histórica ao Direito.** Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2010.

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

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. A Concessão, pela união, de isenções relativas a tributos Estaduais e Municipais - possibilidade no âmbito dos tratados internacionais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 216, p. 109-124, abr.-jun. 1999.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição.** Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Trad. de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 93, p. 25-33, jun. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MATOS, Gustavo Martini de. Questões relacionadas à tributação dos “royalties”, em virtude da existência de tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 95, p. 65-74, ago. 2003.

MELLO, Celso de Albuquerque. **Direito Constitucional Internacional: uma introdução: Constituição de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público.** 6. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1979. v. 1.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público.** 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1976. v. 2.

MIRANDA, Jorge. **Curso de direito internacional público.** 2. ed. S. João do Estoril: Principia, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEREIRA, Lafayette Rodrigues. **Princípios de Direito Internacional**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1902, v.1.

PEREIRA, Luís Cezar Ramos. **Limitação e Não Aplicabilidade do Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIOVESAN, Flávia. **Temas de Direitos Humanos.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PIZOLIO, Reinaldo. Operações de exportação e isenção tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 88, p. 115-125, jan. 2003.

RAMOS, André de Carvalho. **Processo Internacional de Direitos Humanos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

RAMOS, André de Carvalho. **Teoria Geral dos Direitos Humanos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RAMOS, Dirceo Torrecillas. **O federalismo assimétrico**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

RAMOS, Rui Manuel Gens de Moura. **Da comunidade internacional e do seu direito:** estudos de direito internacional público e relações internacionais. Coimbra: Coimbra Ed, 1996.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

RECHSTEINER, Beat Walter. **Direito internacional privado:** teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

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

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público:** curso elementar. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REZEK, José Francisco. Jurisprudência do supremo e direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 10, n. 37, p. 109-140, jul.-set. 1986.

ROTHMANN, Gerd W. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, p. 33-43, jan. 2002.

SANCHES, Marcelo Elias. Os tratados internacionais e a disciplina dos tributos estaduais e municipais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 56-66, ago. 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang (Org). **Jurisdição e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, v.1, t.2.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

STRECK, Lenio Luiz. A hermenêutica jurídica nos vinte anos da Constituição do Brasil. In: **O novo constitucionalismo na era pós-positivista:** homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Saraiva, 2009.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica**: uma nova crítica do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2002.

TAVARES, André Ramos. **Paradigmas do Judicialismo Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas.** 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Tratado de direito internacional dos direito humanos.** Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1997. v. 1.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Tratado de direito internacional: os direitos humanos.** Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1999. v. 2.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional.** Portugal/Coimbra: Livraria Almedina, 1997.

XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à constituição federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 66, p. 30-48, jan. 1996.