



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

NARCÉLIO SILVA DE OLIVEIRA FILHO

**TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE A
PARTIR DOS CASOS COPESUL E VOLVO**

FORTALEZA
2025

NARCÉLIO SILVA DE OLIVEIRA FILHO

TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE A
PARTIR DOS CASOS COPESUL E VOLVO

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

O48t Oliveira Filho, Narcélio Silva de.
 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA : UMA ANÁLISE A PARTIR
 DOS CASOS COPESUL E VOLVO / Narcélio Silva de Oliveira Filho. – 2025.
 71 f.

 Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
 Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2025.

 Orientação: Prof. Dr. HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO.

 1. Tratados Internacionais. 2. Direito Tributário. 3. Casos COPESUL E VOLVO. I. Título.

CDD 340

NARCÉLIO SILVA DE OLIVEIRA FILHO

TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE A
PARTIR DOS CASOS COPESUL E VOLVO

Monografia apresentada ao curso de
graduação em Direito da Universidade
Federal do Ceará, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.
Área de Concentração: Direito Tributário.
Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito
Machado Segundo.

Aprovado em: 26/02/2025

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Doutoranda Ana Paula Vieira Ramalho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais Narcélio Silva de Oliveira
e Ivanilde Lima de Oliveira por todo
apoio.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me permitir superar todos os desafios (e não foram poucos), principalmente em tempos de COVID19, protegendo a mim, meus familiares e amigos, num período difícil para todos.

Agradeço aos professores que foram determinantes na minha trajetória acadêmica: William Marques Júnior, Joyceanne Bezerra, Sidney Guerra, Reginaldo e a todos os outros docentes que fizeram parte da minha trajetória na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

Um agradecimento especial ao meu professor e orientador, Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, pelas aulas brilhantes e pela orientação que tornou este trabalho possível.

Ademais, agradeço também aos membros da banca examinadora por terem disponibilizado parte de seu valioso tempo para estudar e examinar o meu trabalho.

Em especial, agradeço também aos meus pais, Narcélio e Ivanilde, por todo o apoio, considerando os desafios de uma segunda graduação, numa área totalmente distinta da primeira graduação.

“O Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento.” (PAULSEN, 2024, p. 1).

RESUMO

O presente trabalho visa estudar de forma pedagógica os tratados internacionais em matéria tributária, com o objetivo de discutir a solução da antinomia entre tratados internacionais em matéria tributária e a legislação doméstica, a partir dos casos COPESUL e VOLVO. Para tal, inicialmente estudaremos algumas noções de direito tributário que serão pertinentes ao pleno desenvolvimento do trabalho. Em seguida, estudaremos os tratados internacionais, discutindo no plano internacional as teorias que tratam da antinomia entre tratado internacional e o direito interno. Seguindo em diante, estudaremos os tratados internacionais em matéria tributária, relacionando o problema da antinomia com o art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Por fim, esporemos os casos COPESUL e VOLVO e os discutiremos a fim de encontrar soluções, no plano nacional, para o conflito entre tratado internacional em matéria tributária e o direito doméstico.

Palavras-chave: Tratados Internacionais; Direito Tributário; Casos COPESUL e VOLVO.

ABSTRACT

The present work aims to study in a pedagogical manner international treaties in tax matters, with the goal of discussing the solution to the antinomy between international treaties on taxation and domestic legislation, based on the COPESUL and VOLVO cases. To this end, we will initially examine some concepts of tax law that will be pertinent to the full development of the work. Next, we will study international treaties, discussing at the international level the theories that address the antinomy between international treaties and domestic law. Moving forward, we will study international treaties in tax matters, relating the problem of antinomy with Article 98 of the National Tax Code (CTN). Finally, we will explore the COPESUL and VOLVO cases and discuss them in order to find solutions, at the national level, for the conflict between international treaties in tax matters and domestic law.

Keywords: International Treaties; Tax Law; COPESUL and VOLVO Cases.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
RISTF	Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal

Sumário

1 INTRODUÇÃO	12
2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS TRATADOS INTERNACIONAIS	14
2.1 A influência dos tratados internacionais nas sociedades	15
2.2 Legislação tributária interna e os tratados internacionais	17
2.3 Globalização e os tratados internacionais em matéria tributária	19
3 INTRODUÇÃO AO ESTUDO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS.....	24
3.1 O direito internacional e os tratados.....	24
3.2 Sobre a convenção de Viena de 1969 e a definição de tratados internacionais.	28
3.3 A Constituição de 1988 e a celebração dos tratados.....	30
3.4 Conflito entre tratado e o direito interno	32
3.4.1 Teoria dualista.....	34
3.4.2 Teoria monista.....	36
3.4.2.1 Monismo nacionalista.....	38
3.4.2.2 Teoria monista internacionalista	40
3.4.2.3 Teoria monista dialógica	42
4 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	44
4.1 Sobre o artigo 98 do Código Tributário Nacional	45
4.2 A propositura do problema	47
4.2.1 Aspecto de cronologia	48
4.2.2 Aspecto de hierarquia.....	50
4.2.3 Aspecto de especialidade.....	52
4.2.4 Sobre o caso COPESUL	53
4.2.5 Uma análise mais detalhada do critério de especialidade	55
4.2.6 Para além do critério de especialidade	57

4.2.7 Sobre o caso VOLVO	59
4.2.7.1 Uma análise a partir do STJ.....	59
4.2.7.2 Uma análise a partir do STF	62
5 CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS	69

1 INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo, o processo de globalização fez surgir operações de natureza distintas entre os Estados, principalmente a partir do século XX. É nesse contexto que surgem os conflitos tributários entre países, que deverão ser dirimidos através de regulação apresentada pelo direito internacional, levando em consideração o direito doméstico, para que não haja violação à soberania dos Estados.

Neste sentido, a presente pesquisa tem o objetivo de discutir de modo qualitativo, a partir de uma análise bibliográfica e jurisprudencial, como se dá a solução de um possível conflito entre tratado internacional em matéria tributária e o direito interno, no Brasil, a partir da análise do caso COPESUL, estabelecido no REsp nº 1.161.467 – RS e do caso VOLVO, estabelecido no REsp nº 426.945 – PR e no RE nº 460.320 – PR.

A saber, tal análise também passará por uma discussão posterior do art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece uma aparente hierarquia dos tratados internacionais, em matéria tributária.

Inicialmente, estudaremos no primeiro capítulo a relação entre o direito tributário e os tratados internacionais, passando inicialmente pela influência dos tributos nas sociedades, com o objetivo de verificar a importância dos tributos para a formação das Constituições dos Estados. Em seguida, estudaremos, na legislação tributária interna, algumas noções sobre os tratados em matéria tributária, visto que os tratados internacionais são parte da legislação tributária nacional. Por último, ainda no primeiro capítulo, estudaremos a relação entre globalização e a formação dos tratados internacionais em matéria tributária.

Já no segundo capítulo do presente trabalho estudaremos os tratados internacionais propriamente ditos. Tal análise iniciará a partir do estudo dos tratados internacionais enquanto fontes do direito internacional. Em seguida, discutiremos a definição de tratado internacional à luz da Convenção de Viena de 1969, da qual o Brasil é signatário. Ainda no segundo capítulo, estudaremos os tratados internacionais à luz da Constituição Federal de 1988. Por fim, no segundo capítulo desse trabalho estudaremos o conflito entre tratado internacional e o direito interno.

Por sua vez, no terceiro capítulo desse trabalho, finalmente estudaremos

os tratados internacionais em matéria tributária. A saber, tal análise se iniciará com um estudo sobre o art. 98 do Código Tributário Nacional. Em seguida, estudamos os caminhos para a solução do conflito entre tratados internacionais em matéria tributária e o direito doméstico, a partir do REsp nº 1.161.467 - RS (caso COPESUL). Neste ponto devemos destacar que a discussão da análise da solução dos conflitos entre tratado internacional em matéria tributária e direito interno passará pela investigação dos critérios cronológico, de especialidade e de hierarquia. Em seguida, ainda neste capítulo, estudaremos também o REsp nº 426.945 - RS e o RE nº 460.320 – PR (caso VOLVO), com o objetivo de verificar a posição brasileira para a solução da antinomia entre tratados internacionais em matéria tributária e a legislação doméstica.

2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS TRATADOS INTERNACIONAIS

Como observado na introdução deste trabalho, estudaremos o conflito entre os tratados internacionais em matéria tributária e o direito interno, com o objetivo de encontrar soluções adequadas para essa antinomia, no cenário nacional, considerando os critérios de especialidade, cronologia e de hierarquia.

Contudo, para o bom desenvolvimento desse trabalho, devemos inicialmente discutir alguns elementos essenciais sobre o direito tributário e que, de fato, darão o alicerce necessário para as discussões que surgirão envolvendo o conflito entre tratados internacionais em matéria tributária e o direito interno.

Tais elementos serão estudados nesse capítulo. Ademais, o primeiro elemento que deveremos discutir trata da própria definição de direito tributário. A saber, Paulo de Barros Carvalho¹ esclarece que direito tributário “é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.

Já para Luciano Amaro² o direito tributário “é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”.

Por sua vez, para Hugo de Brito Machado³, o direito tributário é o “ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

Combinando tais ensinamentos, podemos concluir que o direito tributário é um ramo didaticamente autônomo do direito que trata das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas à tributação, considerando, portanto, as normas reguladoras, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária.

Neste sentido, fica claro que o direito tributário comporta a discussão que trata da antinomia entre tratado internacional em matéria tributária e a legislação interna.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed, Saraiva - São Paulo. 2013, p. 42.

² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2008, p.2.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 31 ed. São Paulo. Malheiros Editores LTDA. 2010, p.56.

Portanto, considerando a discussão feita sobre o conceito de direito tributário e o devido enquadramento da discussão da antinomia entre tratado internacional em matéria tributária e a legislação interna, a partir de agora discutiremos outro elemento importante. A saber, faremos uma discussão sobre a influência dos tributos nas sociedades.

2.1 A influência dos tratados internacionais nas sociedades

A tributação é uma prática impositiva, necessária e antiga, com o objetivo de financiamento dos Estados, considerando as suas diversas dimensões, sejam essas: sociais, de defesa, econômicas etc.

Sobre o financiamento dos Estados, Machado Segundo⁴ leciona que:

Sejam quais forem as finalidades a serem perseguidas pelo Estado, são necessários recursos financeiros para atingi-las. Celebrar cerimônias religiosas, realizar guerras, defender os membros da comunidade de invasores externos, garantir a eficácia das normas jurídicas, prestar serviços públicos, atender os interesses da coletividade, reduzir as desigualdades sociais, garantir e manter privilégios aos que exercem o poder, tudo isso consome recursos, que precisam ser obtidos de alguma forma.

Por sua vez, sobre as primeiras formas de tributação, Othon Sidou⁵ observa que:

Há um natural consenso, unindo historiadores e teóricos, em torno de que a contribuição impositiva de ordem econômica foi praticada pelo homem desde o primeiro estágio da civilização, ou seja, a chamada economia dos coletores. Sentido necessidade de aventurar-se em procura de meios de subsistência fora de seu habitat primitivo, o homem da caverna fatalmente entrou em choque com outros agrupamentos, de sorte que os primeiros tributos devem ter sido exigidos no intuito de defesa comum e para o ressarcimento após apropriação (occupatio), sem dúvida a forma mais antiga que o direito conhece.

Neste sentido, desde tempos remotos, verifica-se uma relação estreita

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 14. ed., rev. e atual. - Barueri [SP]: Atlas, 2024, p. 4.

⁵ SIDOU, Jose Maria Othon. **Os tributos no curso da história**. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). **Dimensão jurídica do tributo**: homenagem ao professor Dejalma de Campos. Edição de Emílio Ribeiro Lima, Dario Alves. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 135.

entre Estado e o instituto da tributação, sendo impossível dissociar um do outro, a partir da discussão que faremos ao longo desse trabalho. É neste contexto que podemos destacar que o comportamento nas sociedades é afetado pelo instituto da tributação

Sobre o comportamento social influenciado pela aplicação dos tributos nas sociedades, podemos destacar as revoluções que ocorreram por conta do instituto da tributação, em particular, no contexto nacional.

A esse respeito, Baleeiro⁶ estabelece que “[...] a maior parte, senão todas, as revoluções que ensejaram, ao longo da História, o surgimento de Constituições escritas, teve motivação em problemas tributários.”

No Brasil, por exemplo, podemos destacar a revolta da inconfidência mineira (ou conjura) que, assim como tantas outras, teve como um dos fatores condicionantes a alta carga tributária.

Sobre esse assunto, podemos observar as lições de Baltazar, Stobe e Leichtweels⁷, ao explicarem que:

[...] em 1788 a Coroa Portuguesa enviou um novo governador para a capitania de Minas. O sucessor de Cunha Menezes, Visconde de Barbacena, era sobrinho do vice-rei da Corte. Na bagagem, o novo governador trazia a ordem de aumentar a arrecadação de tributos, por meio da implantação da segunda “devassa”, fator decisivo para a deflagração da Conjura. A Inconfidência Mineira, ou Conjura, como é chamada por alguns historiadores, foi uma conspiração organizada para a tomada do poder da capitania de Minas Gerais.

Diante da devida verificação da relação entre tributo e sociedade e do impacto que os tributos possuem nas constituições, fica evidente a relação entre Estado Democrático de Direito e tributo.

Portanto, há de se observar que o regime jurídico das políticas fiscais de um Estado deve seguir na direção de garantir a estabilidade econômica e social, a partir do Estado de Direito.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.332.

⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. STOBÉ, Luciene Aparecida Felipe. LEICHTWEIS, Ane Jaciara. **A Inconfidência Mineira e o Direito Tributário**: Uma análise do Estado Democrático de Direito como instituição capaz de evitar conflitos e promover a paz. Revista da Faculdade de Direito, UFMG, Belo Horizonte, n. 65, pp. 671 - 701, jul./dez. 2014, p. 680. DOI: 10.12818/P.0304-2340.2014v65p671. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1667>. Acesso em: 05.02.2025.

Entretanto, para que isso ocorra da melhor maneira possível, é necessário que haja uma limitação ao poder de tributar, com o objetivo de garantia de estabilidade do Estado.

De fato, sobre esse assunto, Machado Segundo⁸, de modo bastante pedagógico, leciona que:

Em verdade, foi necessária uma longa evolução social, com muitas tentativas e erros, para a humanidade conscientizar-se de que o Estado deveria não apenas elaborar e tornar efetivas as normas jurídicas, mas também se submeter a elas. Isso porque há princípios e valores fundamentais, prestigiados por cada sociedade, que devem ser respeitados pelo Direito estatal, que de resto há de ser produzido de forma democrática, em um ambiente de liberdade e igualdade, de modo a que seu conteúdo corresponda, até onde isso seja possível, ao que aqueles cuja conduta será por ele disciplinada esperam, aperfeiçoando-o enquanto realidade institucional. Ademais, percebeu-se que o Estado é composto e representado por pessoas tão falíveis quanto quaisquer outras, sendo necessário limitar a atuação destas enquanto encarregadas do exercício do poder.

Por conseguinte, ratifica-se como consequência da influência dos tributos nas sociedades, a necessidade basilar do Estado submeter-se a princípios norteadores inerentes à sociedade, com o objetivo de se evitar excessos por parte do Estado, consignados às limitações ao poder de tributar. A saber, por exemplo, podemos considerar, em particular, os arts. 150, 151, 152 e 153 da Constituição Federal de 1988 que tratam da devida competência tributária.

A seguir, estudaremos outro elemento importante do direito tributário e que será relevante para o pleno desenvolvimento desse trabalho. A saber, estudaremos a legislação tributária interna e a sua relação com os tratados internacionais.

2.2 Legislação tributária interna e os tratados internacionais

Inicialmente devemos observar que o conceito de legislação tributária pode ser encontrado no art. 96 do CTN⁹. De fato, tal artigo estabelece que, “a

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 14. ed. rev. e atual. - Barueri [SP]: Atlas, 2024, p. 13.

⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário**

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”.

Neste ponto devemos observar que o conceito de legislação tributária compreende, em particular, os tratados e as convenções internacionais, confirmando que, de fato, o assunto sobre legislação tributária é bastante relevante para o nosso estudo. De fato, basta observar que os tratados e as convenções em matéria tributária (objeto de estudo desse trabalho), nos termos do próprio art. 96 do CTN, são espécies do gênero legislação tributária.

Uma vez verificada a relação entre tratados internacionais em matéria tributária e a legislação interna, por força do art. 96 do CTN, devemos observar também que se faz necessário uma interpretação adequada da legislação interna sobre os tratados internacionais tributários.

A saber, é neste contexto que posteriormente discutiremos, no contexto nacional, a posição hierárquica dos tratados internacionais, objeto de estudo desse trabalho, com o objetivo de entender como se dá a resolução da antinomia entre os tratados internacionais e a legislação doméstica, no sentido de prestigiar os acordos firmados pela República Federativa do Brasil, a partir da análise adequada do art. 98 do CTN.

Por conseguinte, verifica-se a devida relevância desse assunto para esse trabalho. Nesse ponto, devemos observar que a natureza da interpretação das normas tributárias é eminentemente complexa.

De fato, sobre esse assunto, Leandro Paulsen¹⁰ explica que:

A interpretação da legislação tributária também é complexa, descabendo pressupor que seja viável simplificar a postura do exegeta como se pudesse se orientar sempre em favor do contribuinte, por considerar a tributação como ingerência odiosa sobre o patrimônio privado, em favor do fisco, em atenção às exigências financeiras do Estado ou à suposta supremacia do interesse público, ou, ainda, pela literalidade da lei. Não há que se falar em interpretação restritiva, em interpretação extensiva nem em interpretação declaratória ou literal, mas apenas em interpretação como atividade complexa. Efetivamente, na interpretação da legislação tributária, inclusive os princípios gerais de direito privado serão relevantes, conforme referem expressamente os arts. 109 e 110 do CTN.

Nacional. Art.96. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05.02.2025.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. - 15. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 220.

Logo, dada a complexidade da interpretação das normas tributárias, verifica-se a importância de uma análise criteriosa para a devida interpretação da legislação tributária, considerando alguns enfoques que discutiremos a seguir.

2.3 Globalização e os tratados internacionais em matéria tributária

A globalização cada vez mais afeta, em seus diversos aspectos, os países na ordem internacional. Sobre a definição de globalização Aguado e Follone¹¹ lecionam que:

A Globalização pode ser entendida como um fenômeno em desenvolvimento após a segunda metade do século XX, de avanço irreversível, que estimula a Integração das economias e das sociedades de vários países do mundo e, assim, intensifica as relações sociais em dimensões mundiais.

Por conseguinte, a partir das operações que surgem naturalmente no processo de globalização, a tributação nos Estados acaba sendo afetada. É nesse contexto que surge o fenômeno da bitributação.

De fato, a esse respeito Sergio André Rocha¹² estabelece que:

[...] cada vez mais acentuada mundialização dos esforços econômicos, torna-se habitual a submissão das pessoas, físicas ou jurídicas, à potestade tributária de países distintos, fenômeno que não raro dá ensejo à denominada dupla tributação internacional. De regra, a referida dupla tributação incide sobre a renda auferida pelos agentes econômicos vinculados por elementos de conexão a mais de um país [...]

Sobre a definição de bitributação, Paulo Caliendo¹³ nos ensina que “[...] o fenômeno da bitributação ocorre quando dois ou mais sujeitos de direito público tributam o mesmo sujeito passivo em razão do mesmo fato jurídico (fato gerador). A bitributação jurídica difere da bitributação econômica.”

¹¹ AGUADO, Juventino de Castro. FOLLONE, Renata Aparecida. **Globalização como novo paradigma de integração e proteção dos direitos humanos e coletivos**. Revista Paradigma, Ribeirão Preto-SP, a. XX, n. 24, p. 34-67. Jan./Dez. 2015, p. 56. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/577/547>. Acesso em: 05.02.2025.

¹² ROCHA. Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo. Quartier Latin do Brasil, 2001, p. 25.

¹³ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p.33.

Sobre a bitributação econômica, o autor ora citado estabelece que:

[...] é o fenômeno que ocorre quando dois ou mais sujeitos de direito público tributam o mesmo sujeito passivo em razão do mesmo fato econômico, mas que constituem fatos jurídicos distintos (fatos geradores diversos). Por exemplo: a tributação dos rendimentos da pessoa jurídica e dos sócios produz uma tributação da mesma riqueza, porém de sujeitos distintos de Direito. Nesse caso, teremos uma ocorrência de bitributação econômica. (CALIENDO, 2022, p. 33).

Por sua vez, sobre a bitributação jurídica, o autor ora citado ainda esclarece que tal espécie de bitributação “[...] ocorre quando dois sujeitos de direito público (entes tributantes) tributam o mesmo fato gerador e o mesmo sujeito passivo. Um exemplo de bitributação jurídica vertical ocorre quando entes federados de diferentes níveis da federação tributam o mesmo fato gerador.” (CALIENDO, 2022, p. 33).

Uma vez entendida a definição de bitributação, podemos observar que o processo de globalização, considerando os acordos comerciais entre Estados, é prejudicada pelo efeito negativo da bitributação.

A esse respeito, Castro¹⁴ esclarece que:

A dupla tributação apresenta impacto no desenvolvimento econômico diretamente, quando se considera a incidência dúplice de tributos em si, e, também, indiretamente ao, por exemplo, influenciar na decisão sobre migração de investimentos internacionais entre países, os quais consideram a bitributação um impacto financeiro negativo.

Neste sentido, quando possível a dupla tributação deve ser evitada, com o objetivo de proteção das economias nacionais. Por conseguinte, deve haver uma cooperação entre os Estados para a devida efetivação dos mecanismos necessários para se evitar a dupla bitributação na ordem internacional, considerando a soberania de cada Estado e os mecanismos para evitar a evasão fiscal.

Ocorre que a cooperação entre Estados para se evitar a bitributação deve passar, em particular, pelo seguinte problema: suponhamos que uma determinada

¹⁴ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.11.

empresa localizada num país A, inicie uma operação financeira no país A e finalize tal operação financeira num país B. Suponha também que tal operação financeira produza hipótese de incidência tributária, nos países A e B.

Neste sentido, considerando a soberania de cada Estado e os mecanismos para se evitar a evasão fiscal e a dupla tributação, o tributo deverá ser pago em qual Estado? Do mesmo modo, o residente no país B que trabalhe para a mesma empresa deverá pagar tributo, se já houve tributação no país A? As respostas dessas perguntas, devem ser devidamente reguladas na ordem internacional em matéria tributária, considerando todas as características da operação financeira e a soberania de cada Estado.

De fato, a esse respeito, Campos¹⁵ observa que:

[...] a dupla tributação emerge de uma disputa entre os objetivos prosseguidos pelos Estados (nomeadamente o de arrecadar receitas e evitar a evasão fiscal, a todo o custo) e os objetivos prosseguidos pelos contribuintes (evitar o agravamento da carga global e os entraves ao desenvolvimento do comércio interestadual); logo, cabe ao Direito Tributário Internacional encontrar os princípios jurídicos que devem proceder a uma ordenação do sistema.

Na busca de responder ao problema, ora discutido, o direito tributário internacional se ampara nas regulações estabelecidas nos tratados e convenções internacionais com o objetivo de resolução do problema.

De fato, sobre esse tema, Guilherme Trilla Philippi¹⁶ esclarece que:

O Direito Internacional, em sua missão de harmonizar as relações internacionais nas mais diversas áreas, principalmente no campo político, econômico e, conseqüentemente, jurídico, se utiliza de diversos instrumentos para alcançar seus objetivos. Dentre as formas de desenvolver o Direito Internacional, a celebração dos chamados tratados ou convenções internacionais é o instrumento mais utilizado como forma de pacificação e estabelecimento de normas entre determinados Estados soberanos.

Acabamos de verificar que o instrumento mais utilizado para se evitar a

¹⁵ CAMPOS, Lucas Augusto Ponte. **Os Elementos de Conexão em Direito Tributário Internacional: Definindo o Significado de “Residência” para a Pessoa Física e Contribuição de Direito Comparado.** Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. 103 p. 877 - 889 jan./dez. 2008, p.878.

¹⁶ Philippi, Guilherme Trilla. **A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil: uma análise a partir do princípio da universalidade.** 2018, p.68. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/190086/PDPC1374-D.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 05.02.2025.

dupla tributação na ordem internacional, se dá através da celebração de tratados e convenções internacionais.

Ademais, há de se observar que o processo de globalização naturalmente tem acelerado a criação e celebração de tratados internacionais, considerando aspectos como o desenvolvimento tecnológico e incremento no fluxo transacional de bens, pessoas, serviços e capitais.

Com efeito, segundo Castro¹⁷:

A crescente e sedimentada importância dos acordos contra a bitributação acentuou-se a partir da segunda metade do século XX, em virtude do processo de globalização e a consequente intensificação da internacionalização da economia, desenvolvimento tecnológico e incremento no fluxo transacional de bens, pessoas, serviços e capitais, de forma geral. No ano de 2002 estimou-se que existissem mais de 2500 acordos contra a bitributação em vigor, sendo provável que, após uma década, esse número deve ter aumentado.

Logo, diante de tal discussão, em análise a posteriori, podemos verificar que o fenômeno da globalização intensifica relações entre os Estados. Ocorre que tal situação, como observado anteriormente, provoca cada vez mais o fenômeno da dupla tributação entre os Estados que, por sua vez, produz um efeito negativo nas economias dos Estados.

É nesse contexto, também como observado anteriormente, que surgem os tratados internacionais em matéria tributária. A saber, com o objetivo claro de evitar a evasão fiscal, em operações financeiras que envolvem mais de um país, e a bitributação.

Por conseguinte, podemos concluir a existência de uma relação entre o fenômeno da globalização e o aumento dos tratados internacionais em matéria tributária, com o objetivo, em particular, de evitar a dupla tributação entre países, considerando os seus diversos aspectos.

Ao longo desse capítulo estudamos alguns aspectos do direito tributário passando por uma análise da influência dos tributos nas sociedades, da legislação tributária e a relação do fenômeno da globalização e os tratados internacionais.

Neste sentido, no próximo capítulo, iniciaremos os estudos sobre os tratados internacionais em sentido lato propriamente ditos, considerando os seus

¹⁷ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 13.

diversos aspectos.

A saber, considerando tanto a ordem internacional, como a legislação doméstica, com o objetivo de criarmos as ferramentas necessárias para a devida discussão da antinomia entre tratados internacionais em matéria tributária e a legislação doméstica em sentido lato.

3 INTRODUÇÃO AO ESTUDO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

Como já observamos anteriormente, há uma relação direta entre tratados internacionais em matéria tributária e o processo de globalização. Tal característica se verifica no sentido mais amplo possível. Isto é, há uma relação direta entre tratados internacionais (sentido lato) e o processo de globalização.

Tal relação se verifica pela busca de direitos e valores cada vez mais harmônicos entre os Estados, cada vez mais afetados pelo fenômeno da dupla tributação.

De fato, a esse respeito, Aguado e Follone¹⁸ explicam que:

[...] Tratados Internacionais, pactos e convenções devem se voltar para uma harmonização e respeito às regras de convivência estabelecidas entre os povos, surgindo Tratados Internacionais que se baseiam em valores e princípios internacionalizados, os quais passam a fazer parte do quadro jurídico de cada país, bem como incorporados em suas Constituições.

Por conseguinte, levando em consideração a relação entre o fenômeno de globalização e os tratados internacionais, e considerando também que os tratados internacionais em matéria tributária são espécies dos tratados internacionais, em sentido amplo, então verifica-se necessário um entendimento detalhado sobre esses dispositivos, em sentido amplo, para só depois estudarmos tratados internacionais em matéria tributária.

3.1 O direito internacional e os tratados

O direito internacional é subdividido em duas ramificações. A saber, a primeira ramificação trata do direito internacional público e a segunda ramificação trata direito internacional privado.

Sobre a primeira ramificação, Varela¹⁹ esclarece que o direito

¹⁸ Aguado, Juventino de Castro. Follone, Renata Aparecida. **Globalização como novo paradigma de integração e proteção dos direitos humanos e coletivos**. Revista Paradigma, Ribeirão Preto-SP, a. XX, n.24, p.34-67. Jan./Dez. 2015, p. 36. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18022013-115923/publico/USP_Dissertacao_Mestrado_LEONARDO_CASTRO_versao_TOTAL_20012012.pdf Acesso em: 05.02.2025.

internacional público:

[...] é o conjunto de regras e princípios que regula a sociedade internacional. A sociedade internacional é composta por Estados, Organizações Internacionais e, mais recentemente, aceita-se em diferentes níveis a participação de entes com algumas características estatais, a exemplo de movimentos de libertação, sistemas regionais de integração, além de outros atores, como indivíduos, empresas, organizações não governamentais. No entanto, ainda hoje o elemento central da sociedade internacional são os Estados.

Por sua vez, para Mazzuoli²⁰ o direito internacional público:

[...] é o direito da concórdia, eis que visa compor as tensões pelas quais passa a sociedade internacional, trazendo estabilidade e segurança para as relações recíprocas entre os seus membros. Sua função precípua consiste em trazer ao mundo contemporâneo a certeza da convivência pacífica (ou seja, da paz) entre as nações. E, uma vez que tais nações são compostas por homens, pode-se dizer que a missão do Direito Internacional Público é, em última análise, a proteção da espécie humana como um todo. Sem dúvida, a paz e sua manutenção (por meio da concórdia entre as nações) continuam sendo os ideais mais altos da humanidade, notadamente do mundo democrático, único cenário possível de convivência pacífica entre os povos. Mas é certo que para alcançar esses propósitos deve-se estar conectado aos fatos contemporâneos e seus desdobramentos.

Combinando as lições dos dois autores ora citados, podemos concluir que o direito internacional público é o conjunto de regras e princípios que regula a sociedade internacional, com o objetivo de trazer estabilidade e segurança entre os membros da comunidade internacional.

Sobre a segunda ramificação, Ramos²¹ apregoa que o direito internacional privado:

[...] estuda as normas jurídicas que visam à regulação – tanto normativa quanto de julgamento e implementação de decisões – de fatos sociais que se relacionam com mais de uma comunidade humana. Esses fatos sociais (denominados de fatos transnacionais) são multiconectados ou plurilocalizados, podendo ser regulados por mais de um ordenamento jurídico. Cabe ao Direito Internacional Privado (DIPr) coordenar justamente essa potencialidade de aplicação em um determinado território de mais de um ordenamento jurídico, evitando sobreposição espacial ou mesmo omissão (ausência de normas).

¹⁹ VARELLA, Marcelo Dias. **Direito Internacional Público**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 20.

²⁰ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p.8.

²¹ RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direito internacional**. 3. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023, p.3

Por sua vez, Varella²² esclarece que:

O direito internacional privado é voltado para as relações entre particulares, tais como: contratos entre empresas ou solução de conflitos sem a presença do Estado. Chama-se privado porque o Estado não integra sua problemática ou, quando integra, é tratado como um ator no mesmo plano dos particulares.

Logo, a partir dos ensinamentos que acabamos de discutir, podemos concluir que o direito internacional privado estuda as normas jurídicas que visam à regulação, tanto normativa quanto de julgamento e implementação de decisões – de fatos sociais que se relacionam com mais de uma comunidade humana, tais como: contratos entre empresas ou solução de conflitos sem a presença do Estado.

Diante da análise das ramificações do direito internacional, evidencia-se que os tratados internacionais, objeto de nosso estudo, é ramo do direito internacional público.

Ademais, vale destacar, diante das discussões preliminares que fizemos nesta seção, que os tratados internacionais são a fonte mais comum do direito internacional Público.

Sobre esse tópico, Mazzuoli²³ nos ensina que:

Os tratados internacionais são, incontestavelmente, a principal e mais concreta fonte do Direito Internacional Público na atualidade, não apenas em relação à segurança e estabilidade que trazem nas relações internacionais, mas também porque tornam o direito das gentes mais representativo e autêntico, na medida em que se consubstanciam na vontade livre e conjugada dos Estados e das organizações internacionais, sem a qual não subsistiriam. Além de serem elaborados com a participação direta dos Estados, de forma democrática, os tratados internacionais trazem consigo a especial força normativa de regularem matérias das mais variadas e das mais importantes. Além disso, os tratados internacionais dão maior segurança aos Estados no que respeita à existência e interpretação da norma jurídica internacional; ou seja, são a fonte do Direito Internacional mais direta, clara e fácil de comprovar.

Naturalmente, como há a participação direta dos Estados membros de modo democrático, há de se esperar, de modo preliminar, que um tratado

²² VARELLA, Marcelo Dias. **Direito Internacional Público**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 21.

²³ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 103.

internacional, uma vez ratificado, se sobreponha sobre a legislação doméstica.

Com efeito, sobre esse assunto, Mazzuoli²⁴ leciona que:

Os tratados internacionais são superiores às leis internas: eles revogam as normas domésticas anteriores que lhes sejam contrárias e devem ser observados pelas que lhes sobrevenham. Todas as leis posteriores – diz claramente Accioly – não devem estar em contradição com as regras ou princípios estabelecidos pelos tratados; e, finalmente, qualquer lei interna que com eles se relacionem deve ser interpretada, tanto quanto possível, de acordo com o direito convencional anterior. [...]

Posteriormente, analisaremos a situação de conflito entre tratado internacional e a legislação doméstica. Ademais, ainda podemos observar que os tratados internacionais são muito antigos. De fato, a esse respeito, Rezek²⁵ nos ensina que:

O primeiro registro seguro da celebração de um tratado, naturalmente bilateral, é o que se refere à paz entre Hatusil III, rei dos hititas, e Ramsés II, faraó egípcio da XIX^a dinastia. Esse tratado, pondo fim à guerra nas terras sírias, em momento situado entre 1280 e 1272 a.C., dispôs sobre paz perpétua entre os dois reinos, aliança contra inimigos comuns, comércio, migrações e extradição. Vale observar o bom augúrio que esse antiquíssimo pacto devera, quem sabe, ter projetado sobre a trilha do direito internacional convencional: as disposições do tratado egípcio-hitita parecem haver-se cumprido à risca, marcando seguidas décadas de paz e efetiva cooperação entre os dois povos; e assinalando-se, na história do Egito, a partir desse ponto da XIX^a dinastia, certo refinamento de costumes, com projeção no próprio uso do idioma, à conta da influência hitita. As duas grandes civilizações entrariam, mais tarde, em processo de decadência, sem que haja notícia de alguma quebra do compromisso.

Logo podemos concluir, diante das discussões desenvolvidas, que os tratados internacionais são a fonte do direito internacional público mais efetiva e antiga para a resolução de conflitos, no plano internacional.

Neste sentido, verifica-se a necessidade de uma análise mais aprofundada no cenário brasileiro sobre os tratados internacionais, considerando sua definição formal e características. A saber, a partir da próxima seção, discutiremos alguns aspectos sobre a Convenção de Viena de 1969, da qual o Brasil é signatário e que trata do direito dos tratados.

²⁴ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p.104.

²⁵ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. - 19. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 12.

3.2 Sobre a convenção de Viena de 1969 e a definição de tratados internacionais.

No Brasil, há de se observar, nos termos do Decreto 7030²⁶, de 14 de dezembro de 2009, que o “[...] Congresso Nacional aprovou, por meio do Decreto Legislativo no 496, de 17 de julho de 2009, a Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66”.

Neste ponto, devemos observar também que a Convenção de Viena de 1969, que trata do direito dos tratados, é um dos documentos mais importantes já consolidados na seara do direito internacional público.

De fato, sobre esse assunto Mazzuoli²⁷ explica que:

Chamada Lei dos Tratados, Código dos Tratados ou ainda Tratado dos Tratados, a Convenção de Viena de 1969 é um dos mais importantes documentos já concluídos na história do Direito Internacional Público. Ela não se limitou apenas à codificação do conjunto de regras gerais referentes aos tratados concluídos entre Estados, mas também se preocupou em regular todo tipo de desenvolvimento progressivo daquelas matérias ainda não consolidadas na arena internacional.

Uma vez verificada a importância da Convenção de Viena de 1969, a partir da análise preliminar que acabamos de discutir, devemos observar também, em particular, a definição de tratado internacional.

Sobre esse aspecto, a doutrina de Machado Segundo²⁸ nos ensina que “tratados e convenções internacionais são aqueles atos através dos quais a República Federativa do Brasil se obriga, perante a comunidade internacional, a adotar certas posturas, ou a legislar sobre determinado assunto.”

Já para Rezek²⁹:

Tratado é todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos. Na afirmação clássica de Georges Scelle, o tratado internacional é em si mesmo um simples instrumento; identificamo-lo por seu processo de produção e pela

²⁶ BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, adotada em Viena, em 23 de maio de 1969. Diário Oficial da União, Brasília, 15 dez. 2009.

²⁷ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 159.

²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 14. ed., rev. e atual. – Barueri [SP]: Atlas, 2024, p. 94.

²⁹ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. – 19. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 13.

forma final, não pelo conteúdo. Este — como o da lei ordinária em uma ordem jurídica interna — é variável ao extremo. Pelo efeito compromissivo e cogente que visa a produzir, o tratado dá cobertura legal à sua própria substância. Mas essa substância tanto pode dizer respeito à ciência jurídica quanto à produção de cereais ou à pesquisa mineral.

Ainda sobre a definição de tratado internacional, Carla Noura Teixeira³⁰ observa que:

Segundo o art. 2º, inciso 1, letra “a”, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, tratado internacional significa um acordo internacional, celebrado por escrito entre Estados, regido pelo direito internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.

Ademais, discutindo a Convenção de Viena, para além da definição de tratado internacional, há de se destacar que tal documento trata desde questões pré-negociais até o procedimento para a devida formulação dos tratados internacionais.

Com efeito, sobre esse tema, podemos considerar a doutrina de Mazzuoli³¹ ao nos esclarecer que:

A Convenção regula desde questões pré-negociais (capacidade para concluir tratados e plenos poderes), até o processo de formação dos tratados (adoção, assinatura, ratificação, adesão, reservas etc.), sua entrada em vigor, aplicação provisória, observância e interpretação, bem assim a nulidade, extinção e suspensão de sua execução. [...]

Uma vez verificada a definição de tratado internacional, bem como os elementos que são regulados nessa convenção, na próxima seção estudaremos a relação entre a Constituição de 1988 e a celebração dos tratados, com o objetivo específico de referendar no próprio texto constitucional o rito a ser seguido para a devida validação dos tratados internacionais no direito doméstico, bem como desenvolver os principais mecanismos para a devida análise do art. 98 do CTN.

³⁰ TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. 6. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 163.

³¹ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p.159.

3.3 A Constituição de 1988 e a celebração dos tratados

A análise da Convenção de Viena a partir do contexto nacional nos permite entender, os procedimentos necessários para a devida validação de um tratado internacional no direito interno. Posto isto, a partir de agora, analisaremos os aspectos dos tratados internacionais a partir da Constituição de 1988.

A discussão sobre a celebração dos tratados internacionais à luz da Constituição Federal de 1988, como veremos a seguir, gira em torno da competência para celebrar os tratados.

A saber, na própria Constituição há, aparentemente, dois dispositivos que provocam uma possível antinomia sobre quem tem competência para ratificar os tratados internacionais. Tais dispositivos são os arts. 49, inc. I, e 84, inc. VIII.

Sobre esse assunto, a doutrina de Mazzuoli³² estabelece que:

A competência para celebrar tratados foi intensamente discutida na Assembleia Constituinte de 1987 a 1988. Por um imperdoável lapso do legislador, no encerramento dos trabalhos, a Comissão de Redação não foi fiel à vontade do Plenário e provocou o surgimento de dois dispositivos aparentemente antinômicos: os arts. 49, inc. I, e 84, inc. VIII. Tais dispositivos assim dispõem: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;” “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;” Da leitura dos artigos transcritos é possível perceber que a vontade do Executivo, manifestada pelo Presidente da República, não se aperfeiçoará enquanto a decisão do Congresso Nacional sobre a viabilidade de se aderir àquelas normas não for manifestada, no que se consagra, assim, a colaboração entre o Executivo e o Legislativo na conclusão de tratados internacionais.

Diante de tal observação, podemos evidenciar que a aparente antinomia dos arts. 49, I e 84, III, da Constituição de 1988, será resolvida considerando que a prosperidade do tratado internacional, observando o seu aspecto de validade, deverá ocorrer a partir da análise e ratificação do Congresso Nacional.

Apesar de tal evidência, a partir do que acabamos de discutir, ainda devemos observar que há uma divergência doutrinária de quem deve ratificar os tratados no contexto nacional.

³² MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p.316.

Com efeito, a doutrina de Mazzuoli³³ apregoa, a despeito do art. 49 da Constituição Federal, que:

Habilitado a ratificar tratados internacionais está somente o Chefe do Executivo e mais ninguém. É sua, nessa sede, a última palavra. Ao Parlamento incumbe aprovar ou rejeitar o tratado assinado pelo Executivo, mais nada. A expressão “resolver definitivamente sobre tratados”, assim, deve ser entendida em termos, não se podendo dar a ela significado superior e que extrapola o seu verdadeiro alcance. (MAZZUOLI, 2023, p. 329).

O posicionamento do autor ora citado, ainda fica mais claro quando o mesmo leciona que:

Por isso, é bom que se esclareça, em definitivo, que o Congresso Nacional não ratifica nenhum tipo de ato internacional, sem embargo de seu referendo representar a vontade de todo o povo da Nação, consagrando a realização plena do ideal democrático. E não ratifica porque não tem o Congresso voz exterior, tampouco o poder de se relacionar internacionalmente com outros Estados. Em verdade, por meio de decreto legislativo o nosso Parlamento Federal autoriza a ratificação do acordo, que é ato próprio (discricionário) do Chefe do Poder Executivo. (MAZZUOLI, 2023, p. 331).

Em sentido diverso, podemos observar que Machado Segundo³⁴ entende que os tratados internacionais necessitam de ratificação do Congresso Nacional. De fato, isto fica claro ao observar que o autor estabelece que “[...] seu processo de formação e inserção na ordem jurídica envolve a edição de um decreto legislativo, quando de sua ratificação pelo Congresso Nacional [...]”

Neste mesmo sentido, a doutrina de Paulo de Barros de Carvalho³⁵ nos ensina que:

[...] o Presidente da República pode celebrar tratados ou convenções internacionais e, no entanto, esses tratados dependem do referendun legislativo, ato próprio do nosso Parlamento, que o ratifica, aprovando-o. Como o convênio teria essa força? Eis uma questão a ser refletida e que a legislação, como está hoje, não nos dá resposta adequada. O importante é destacar, em se tratando de convênios, que o princípio da legalidade não pode ser afastado em prol do pragmatismo e do interesse executivo. A ratificação efetiva e fundamentada pelo Poder Legislativo é o que confere validade a tais diplomas normativos, tornando-os válidos e juridicamente executáveis. Entender de outra forma é aniquilar o princípio federativo, o princípio da legalidade e tantos outros que sustentam o sistema.

³³ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p.329.

³⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 14. ed., rev. e atual. - Barueri [SP]: Atlas, 2024, p. 95.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4 ed., São Paulo: Noeses, 2011, p. 256.

A despeito dessa divergência doutrinária, há de se notar que, no caso concreto, deve haver ratificação do Congresso Nacional para a devida validação dos tratados internacionais.

Por conseguinte, a partir de tais discussões doutrinárias, no contexto nacional, podemos concluir que deve haver a devida colaboração entre o Executivo e o Legislativo para a devida ratificação dos tratados internacionais.

A saber, tal colaboração ocorre, como estabelecido anteriormente, a partir de mensagem do Poder Executivo ao Congresso sobre o tratado internacional e a posterior ratificação pelo Poder Legislativo.

Neste contexto, o elemento da ratificação está presente na própria Constituição Federal de 1988 como requisito de validade de um tratado internacional.

Ademais, observar-se-á que tal elemento é estabelecido como solução ao aparente conflito entre os arts. 49, inc. I, e 84, inc. VIII, da Constituição Federal de 1988.

Nesse ponto, devemos observar, ainda nos termos da Convenção de Viena de 1969³⁶ que “[...] “ratificação”, “aceitação”, “aprovação” e “adesão” significam, conforme o caso, o ato internacional assim denominado pelo qual um Estado estabelece no plano internacional o seu consentimento em obrigar-se por um tratado.”

Uma vez estudado os tratados internacionais a partir da Convenção de Viena de 1969 e a Constituição Federal de 1988, com o objetivo de analisar que, no caso concreto, a validade dos tratados internacionais ocorre a partir da ratificação dos tratados no Congresso Nacional, a partir de mensagem do Poder Executivo ao Congresso, na próxima seção iniciaremos uma análise do conflito entre tratados internacionais e a legislação interna.

3.4 Conflito entre tratado e o direito interno

Em análise inicial, devemos observar que há um vácuo na Constituição de

³⁶ BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, adotada em Viena, em 23 de maio de 1969. Brasília, 15 dez. 2009.

1988 sobre a posição hierárquica dos tratados comuns numa situação de conflito com o direito interno.

De fato, sobre este assunto a doutrina de Mazzuoli³⁷ esclarece que:

A Constituição brasileira de 1988, em nenhum de seus dispositivos estatuiu com clareza a posição hierárquica dos tratados comuns perante o nosso Direito interno. Deixou essa incumbência para a opinião, necessariamente falível, da doutrina e da jurisprudência pátrias, legando a estas um problema que competia ao legislador constituinte evitar. Assim, nesta Seção IV será versada a questão da hierarquia entre os tratados internacionais comuns (ou tradicionais) e as leis internas brasileiras.

Portanto, devemos buscar a resposta para a solução desse vácuo normativo/constitucional considerando a influência do direito internacional sobre o direito nacional.

Especificamente sobre a influência do direito internacional sobre o direito nacional, Carla Noura Teixeira³⁸ observa que:

A sociedade internacional passa a exigir novos instrumentos de regência, novos instrumentos jurídicos, para a regulamentação de uma ordem mundializada e mais integrada. O Direito Internacional passa a alcançar outros sujeitos que não apenas, a quando do Direito Internacional Clássico, os Estados soberanos, mas também os indivíduos, as empresas e as corporações transnacionais. O Direito Interno que decorre da produção normativa interna, passa a manifestar como fonte primeira as decisões judiciais, os foros, as fontes normativas internacionais na consecução e produção normativa interna. Deste modo, o conjunto normativo do Direito Interno passa a sofrer modificações e ampliações a partir do Direito Internacional, gerando a necessidade do estudo da internacionalização dos diversos ramos do Direito.

Diante da certeza da influência do direito internacional sobre o direito interno, a seguir, discutiremos as teorias no plano internacional que possivelmente resolvam a antinomia entre tratado internacional e a legislação doméstica, no plano internacional.

³⁷ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 346.

³⁸ TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. – 6. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 26.

3.4.1 Teoria dualista

A primeira teoria que consideraremos nas discussões a seguir, que trata da antinomia entre direito interno e o direito internacional, é a teoria dualista. Sobre o dualismo Carla Noura Teixeira³⁹ observa que:

[...] Teoria Dualista (Dualismo) – autores que se destacaram no último século: Carl Heinrich Triepel, na Alemanha, e Dionísio Anzilotti, na Itália – o Direito Internacional e o Direito Interno de cada Estado são sistemas rigorosamente independentes e distintos (que não se confundem), de tal modo que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional.

Por sua vez, Rezek⁴⁰ observa que para os dualistas “[...] o direito internacional e o direito interno de cada Estado são sistemas rigorosamente independentes e distintos, de tal modo que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional.”

Ainda sobre esse assunto, Coelho⁴¹ nos ensina que a teoria “[...] dualista sustenta que os preceitos do tratado integram uma ordem jurídica distinta, e necessitam ser “convertidos” em normas internas para comporem o direito interno.”

A partir de tais observações sobre a teoria dualista verifica-se que, de fato, inexistente conflito entre o ordenamento jurídico interno e os tratados internacionais na teoria dualista, no plano internacional, visto que não há, para essa corrente doutrinária, qualquer influência entre direito interno e o direito internacional.

Logo, evidencia-se que na teoria dualista há a hierarquia da legislação interna sobre os tratados internacionais, em todos os aspectos, visto que, como já observamos, a legislação doméstica para a teoria dualista, sempre prevalecerá sobre os tratados.

Nesse ponto devemos destacar, considerando o caso concreto, que o Brasil adota uma posição dualista, mas com certa moderação, visto que os tratados internacionais devem ser, como estudado anteriormente, ratificados pelo Congresso Nacional.

³⁹ TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. – 6. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 24.

⁴⁰ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar** / Francisco Rezek. - 18. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 8.

⁴¹ COELHO, Claudio Carneiro Bezerra Pinto. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 10. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 125.

Com efeito, Marcelo Dias Varella⁴² observa que:

No Brasil, a teoria e os tribunais consideram a existência de um sistema dualista moderado. De acordo com esse sistema, direito nacional e direito internacional são duas ordens jurídicas distintas e, portanto, existe um duplo procedimento para que o tratado seja totalmente válido: o engajamento internacional, pelo qual o Estado se compromete perante os demais Estados-partes no tratado e o engajamento nacional, com a edição de uma norma interna, a partir da qual o tratado obriga os nacionais. Somente após a norma interna o tratado torna-se exigível no Brasil, adquirindo valor normativo que varia conforme a natureza do tratado e a forma de aprovação pelo Congresso Nacional. Chama-se dualismo moderado, porque apenas somos dualistas durante o período entre a ratificação do tratado e a sua promulgação.

A observação do autor ora citado, pode ser verificada porque no caso brasileiro, os tratados internacionais ratificados são analisados à luz da legislação interna, nos termos do art. 96 do CTN encaixando-se, portanto, na teoria dualista, mas com certa moderação.

Neste sentido, podemos evidenciar que há ramificações na teoria dualista. De fato, o dualismo pode ser radical (tradicional) ou moderado. Com efeito, sobre esse assunto, Carla Noura Teixeira⁴³ observa que:

No Brasil, as teorias de Direito Internacional sofreram alterações, a saber: Dualismo radical: prevê a necessidade de edição de uma lei distinta para a incorporação do tratado à ordem jurídica nacional; • Dualismo moderado: a incorporação do tratado internacional prescinde de edição de lei, porém descreve um iter-procedimental complexo, com aprovação congressional e promulgação executiva; • Dualismo moderado: a incorporação do tratado internacional prescinde de edição de lei, porém descreve um iter-procedimental complexo, com aprovação congressional e promulgação executiva [...]

Nesse ponto devemos destacar que mesmo na teoria dualista moderada não há conflito entre direito internacional e direito nacional, no plano internacional. Mas, uma vez que o tratado internacional foi devidamente incorporado na legislação interna através do processo de ratificação do tratado, a discussão, para a teoria dualista moderada ocorrerá no plano nacional.

No plano nacional, podemos discutir o valor normativo dos tratados.

⁴² VARELLA, Marcelo Dias. **Direito internacional público**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.87

⁴³ TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. – 6. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 23.

Sobre esse assunto, Varella⁴⁴ observa que:

No Brasil, os tratados em geral têm força de norma infraconstitucional. Os tratados de direitos humanos, em particular, quando aprovados na forma de projeto de emenda constitucional, têm força de norma constitucional. A identificação da prevalência do tratado sobre outra norma de direito interno deve, portanto, ser verificada em função da natureza do tratado, do modo de internalização, de sua coerência com o direito constitucional e em relação à existência ou não de normas infraconstitucionais posteriores aos tratados. (VARELLA. 2019, p. 89).

Uma vez discutida a teoria dualista, para a resolução de conflitos entre tratado internacional e o direito doméstico, a partir de agora iremos começar a estudar teoria monista.

3.4.2 Teoria monista

Inicialmente, devemos observar que o monismo segue um caminho totalmente oposto à teoria dualista, reconhecendo a unidade entre direito interno e direito internacional.

De fato, sobre esse assunto, Mazzuoli⁴⁵ nos ensina que:

Os autores monistas (que têm em Kelsen o seu maior expoente) partem de uma inteligência diametralmente oposta à concepção dualista, vez que têm como ponto de partida não a dualidade, mas a unidade (ou unicidade) do conjunto das normas jurídicas, internas e internacionais. Para a corrente monista, então, o Direito Internacional e o Direito interno são dois ramos do Direito dentro de um só sistema jurídico. Trata-se da teoria segundo a qual o Direito Internacional se aplica diretamente na ordem jurídica dos Estados, independentemente de qualquer “transformação”, uma vez que esses mesmos Estados, nas suas relações com outros sujeitos do direito das gentes, mantêm compromissos que se interpenetram e que somente se sustentam juridicamente por pertencerem a um sistema jurídico uno, baseado na identidade de sujeitos (os indivíduos que os compõem) e de fontes (sempre objetivas e não dependentes – como no voluntarismo – da vontade dos Estados). Sendo assim tanto o Direito interno como o Direito Internacional estariam aptos para reger as relações jurídicas dos indivíduos, sendo inútil qualquer processo de transformação das normas internacionais no ordenamento jurídico interno.

⁴⁴ VARELLA, Marcelo Dias. **Direito internacional público**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 89

⁴⁵ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 71.

Neste mesmo sentido, Carla Noura Teixeira⁴⁶ nos explica que “a doutrina monista não parte do princípio da vontade dos Estados, mas sim de uma norma superior e, como esclarece Hildebrando Accioly, ‘em princípio, o direito é um só, quer se apresente nas relações de um Estado quer nas relações internacionais’.”

Portanto podemos concluir que na teoria monista, existe a possibilidade de conflito entre direito interno e direito internacional, no plano internacional, visto que nessa teoria há uma unidade de normas, quando consideramos o direito internacional e o direito nacional.

Uma vez entendida que é no monismo que ocorre o conflito entre o direito interno e o direito internacional, no plano internacional, a seguir faremos uma breve discussão sobre as ramificações do monismo com o objetivo de entender como se dá a discussão de conflito entre tratado internacional e o direito doméstico no cenário internacional.

Sobre as ramificações do monismo, a autora ora citada, nos ensina que há duas correntes que discutem o monismo:

[...] Uma sustenta a unicidade da ordem jurídica sob o primado do Direito Internacional, a que se ajustariam todas as ordens internas. [...] Outra apregoa o primado do Direito Nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do Direito Internacional reponta como faculdade discricionária. O monismo internacional teve em Hans Kelsen seu expoente maior, enquanto a vertente nacionalista encontrou adeptos avulsos na França e na Alemanha, além de haver transparecido com bastante nitidez entre os anos 1920 e os anos 1980 na obra de autores soviéticos. (TEIXEIRA. 2023, p. 25).

Considerando a mesma linha de raciocínio, Rezek⁴⁷ observa que:

Os autores monistas dividiram-se em duas correntes. Uma sustenta a unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito internacional, a que se ajustariam todas as ordens internas. Outra apregoa o primado do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do direito internacional aparece como uma faculdade. O monismo internacionalista teve em Hans Kelsen seu expoente maior, enquanto a vertente nacionalista encontrou adeptos avulsos na França e na Alemanha, além de haver transparecido com bastante nitidez, entre os anos vinte e os anos oitenta, na obra dos autores soviéticos.

⁴⁶ TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. – 6. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p.25.

⁴⁷ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar** / Francisco Rezek. - 18. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 8.

Acabamos de verificar que há autores que sustentam que existem duas correntes doutrinárias que discutem o monismo. A saber, uma vertente se denomina monismo nacionalista e a outra vertente se denomina monismo internacionalista.

Contudo, há autores que sustentam que na verdade, não existem apenas duas correntes que discutem o monismo, mas sim três correntes doutrinárias que discutem o monismo.

De fato, sobre o monismo, há autores que sustentam que além dessas duas vertentes doutrinárias que acabamos de discutir, há também uma terceira vertente, denominada monismo internacionalista dialógico.

Com efeito, sobre esse tópico, Mazzuoli⁴⁸ observa que:

Ao passo que no monismo internacionalista clássico não há preocupação com a dimensão substancial (e humana) das normas em conflito, fazendo prevalecer sempre a norma internacional sobre a interna, independentemente do seu teor ou de sua substância, no monismo internacionalista dialógico o centro das atenções está voltado ao ser humano sujeito de direitos [...] (MAZZUOLI, 2023, p.80).

Diante de tal observação do autor ora citado, adotaremos ao longo desse trabalho a existência dessas três vertentes que discutem o monismo. A saber, essas três vertentes são o monismo nacionalista, o monismo internacionalista e o monismo internacionalista dialógico (monismo dialógico, ou monismo moderado). A seguir, estudaremos cada uma delas.

3.4.2.1 Monismo nacionalista

Por definição, no monismo nacionalista, há a primazia do direito interno. Neste sentido, numa situação de conflito entre tratado internacional e as normas internas, há de se observar o que se dispõe no texto constitucional do Estado.

De fato, sobre o monismo nacionalista, Carla Noura Teixeira⁴⁹ apregoa que:

⁴⁸ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 80.

⁴⁹ TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. – 6. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 26.

Os monistas da linha nacionalista dão relevo especial à soberania de cada Estado e à descentralização da sociedade internacional. Propendem ao culto da constituição, estimando que no seu texto, ao qual nenhum outro pode sobrepor-se na hora presente, há de encontrar-se notícia do exato grau de prestígio a ser atribuído às normas internacionais escritas e costumeiras.

Por sua vez, Mazzuoli⁵⁰ esclarece que:

A escola monista nacionalista apregoa o primado do Direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do Direito Internacional reponta como uma faculdade discricionária. Segundo essa concepção, o Direito Internacional não seria mais que uma consequência do Direito interno. Trata-se da doutrina constitucionalista nacionalista, cujas bases filosóficas encontram guarida no sistema de Hegel (1770-1831), que via no Estado um ente cuja soberania (correspondente ao imperium do direito romano) seria irrestrita e absoluta (a lei suprema sobre a Terra). Os monistas nacionalistas aceitam a integração do direito das gentes ao Direito interno, mas sob o ponto de vista do primado da ordem jurídica estatal, valendo tal integração somente na medida em que o Estado reconhece como vinculante em relação a si a obrigação contraída.

Nesse mesmo sentido, Rezek⁵¹ apregoa que:

Os monistas da linha nacionalista dão relevo especial à soberania de cada Estado e à descentralização da sociedade internacional. Propendem, desse modo, ao culto da constituição, afirmando que seu texto, ao qual nenhum outro pode sobrepor-se na hora presente, dará notícia do exato grau de prestígio a ser atribuído às normas internacionais escritas e costumeiras.

Logo, a partir de tal discussão, apesar de no monismo nacionalista o direito internacional e o direito nacional derivarem de uma ordem única de normas, há o reconhecimento da supremacia das constituições, colocando em segundo plano o direito internacional.

Por conseguinte, evidencia-se inadequada a teoria monista nacionalista para a solução de um conflito entre direito doméstico e direito internacional, no plano internacional. É neste sentido que discutiremos a partir de agora a teoria monista internacionalista.

⁵⁰ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 72.

⁵¹ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. - 19. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 8.

3.4.2.2 Teoria monista internacionalista

Para a teoria do monismo internacionalista, por definição, numa situação de conflito entre tratado internacional e a legislação interna, prevalecerá o tratado internacional.

De fato, sobre esse assunto Mazzuoli⁵² apregoa que:

A segunda corrente em que se divide o monismo é a corrente monista internacionalista. Esta doutrina (que é resultado do antivoluntarismo) fora desenvolvida principalmente pela Escola de Viena, cujos maiores representantes foram Kelsen, Verdross e Josef Kunz, tendo se firmado no cenário mundial a partir do século XX, notadamente após a Segunda Guerra Mundial. O monismo com primazia do Direito Internacional sustenta a unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito externo, a que se ajustariam todas as ordens internas (posição que teve em Kelsen o seu maior expoente). Segundo essa concepção, o Direito interno deriva do Direito Internacional, que representa uma ordem jurídica hierarquicamente superior. No ápice da pirâmide das normas encontra-se, pois, o Direito Internacional (norma fundamental: *pacta sunt servanda*), do qual provém o Direito interno, que lhe é subordinado. Ambos os ordenamentos, o interno e o internacional, sob o comando deste último, marcham *pari passu* rumo ao progresso ascensional da cultura e das relações humanas. Em outras palavras, o Direito Internacional passa a ser hierarquicamente superior a todo o Direito interno do Estado, da mesma forma que as normas constitucionais o são sobre as leis ordinárias, e assim por diante.

Logo, podemos verificar que a teoria monista internacionalista prestigia o art. 26 da Convenção de Viena de 1969 sobre o direito dos tratados, ao estabelecer o princípio do *pacta sunt servanda*, ao visar proteger os compromissos assumidos nos tratados internacionais.

A saber, devemos observar que o princípio do *pacta sunt servanda* estabelece que os contratos existem para serem cumpridos. Ademais, sobre o monismo internacionalista o autor ora citado, ainda destaca que:

Tal dispositivo, como se percebe nitidamente, atribui primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação tributária interna, apontando para o fato de os tratados revogarem ou modificarem as normas domésticas sem, contudo, poderem ser revogados por estas, o que evidentemente lhes atribui um status de supralegalidade absoluto dentro do sistema jurídico-tributário nacional, em respeito à norma *pacta sunt servanda* inscrita no art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Aliás, verdade seja dita: o art. 98 do CTN é o único dispositivo existente, em toda a legislação brasileira, a atribuir expressa primazia do tratado sobre a nossa legislação doméstica. (MAZZUOLI. 2023, p. 372).

⁵² MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 74.

Nesse ponto devemos destacar, sobre o monismo internacionalista (ou monismo radical), que tal ramificação do monismo pode colocar em risco a soberania de um Estado. Tal característica ocorre porque o monismo radical considera em qualquer hipótese a supremacia do direito internacional sobre o direito nacional. Neste sentido, o monismo radical se torna em determinados aspectos intransigente.

De fato, assim apregoa Mazzuoli⁵³ ao nos esclarecer que:

Não há dúvida de que a solução monista internacionalista “clássica” que se acabou de estudar tem bem servido (até o presente momento) ao Direito Internacional Público, contando com o apoio da melhor doutrina (tanto no Brasil, como no exterior). Ela, porém, não diferencia as normas internacionais pelo seu conteúdo (pelo seu núcleo material ou substancial). Ou seja, a primazia da norma internacional sobre a norma interna, para o monismo internacionalista clássico, é de caráter intransigente (não admitindo qualquer concessão por parte da norma internacional). Ocorre que, quando em jogo o tema “direitos humanos”, uma solução mais democrática (e, portanto, transigente) pode ser adotada, posição essa que não deixa de ser monista, tampouco internacionalista, mas refinada com dialogismo (que é a possibilidade de um “diálogo” entre as fontes de proteção internacional e interna, a fim de escolher qual a “melhor norma” a ser aplicada no caso concreto).

Diante do que foi discutido, podemos perceber que tanto monismo nacionalista como o monismo internacionalista se mostram inadequados para a solução de possível antinomia entre tratado internacional e a legislação doméstica, à luz do direito internacional.

Neste sentido, em contraponto as duas ramificações do monismo que estudamos anteriormente, a partir de agora estudaremos outra ramificação da teoria monista.

A saber, estudaremos a chamada teoria monista moderada, ou dialógica, que trata de uma posição mais equilibrada entre a teoria monista internacionalista e a teoria monista nacionalista, no plano internacional.

⁵³ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 79.

3.4.2.3 Teoria monista dialógica

Como observamos anteriormente, tanto a teoria monista nacionalista, como a teoria monista internacionalista se mostram, no caso concreto, ineficientes para a devida solução do conflito entre tratado internacional e o direito interno. Logo, me parece mais razoável a aplicação de outra teoria dentro do monismo.

É neste contexto que se insere a teoria monista internacionalista dialógica (monismo dialógico ou moderado), como uma terceira vertente do monismo, e que talvez seja mais adequada para a resolução de um possível conflito entre o direito interno de um determinado Estado e o direito internacional.

A saber, Mazzuoli⁵⁴ nos ensina que:

[...] o monismo moderado não prega nem a prevalência do Direito Internacional sobre o Direito interno, nem a do Direito interno sobre o Direito Internacional, mas a concorrência entre ambas as ordens jurídicas, determinando-se a prevalência de uma em relação à outra pelo critério cronológico de solução de conflitos de leis.

De fato, neste sentido, Binenbojm⁵⁵ observa que:

[...] Embora pregando a supremacia do direito internacional sobre o direito interno (monismo radical), Kelsen admitia que a questão da hierarquia entre as fontes deveria ser tratada pela ordem jurídica interna, especialmente a Constituição do Estado (monismo moderado), sem que isto desnaturasse a sua concepção monista.

Diante de tais observações, podemos verificar que a resolução de conflito entre tratado internacional e o direito doméstico, à luz do direito internacional, encontra a melhor solução, dentro do monismo, com a devida aplicação do monismo moderado.

Entretanto, mesmo nessa hipótese, numa situação de antinomia entre tratado internacional e o direito doméstico, a solução ocorrerá, por definição de monismo moderado, usando o critério cronológico.

⁵⁴ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed., – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 76

⁵⁵ BINENBOJM, Gustavo. **Monismo e dualismo no Brasil**: uma dicotomia afinal irrelevante. In: Revista da EMERJ, v.3, n.9. 2000, p. 184. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista09/Revista09_180.pdf Acesso em 05.02.2025.

Por conseguinte, uma norma interna que verse sobre o mesmo assunto de um tratado internacional ratificado e que seja posterior a esse tratado, se sobreporia a esse tratado.

Logo, apesar de no monismo a melhor solução ocorrer considerando o monismo moderado, ainda assim me parece mais acertada a posição do Brasil em adotar a teoria dualista moderada.

Diante dessa conclusão, a saber, que a teoria dualista moderada é a mais adequada para a resolução de antinomias entre tratados internacionais e o direito interno, no próximo capítulo, finalmente, iniciaremos a análise dos tratados internacionais em matéria tributária, considerando seus diversos aspectos

4 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Como já observado anteriormente, um dos principais objetivos dos tratados internacionais em matéria tributária é evitar a bitributação e a evasão fiscal entre Estados. Nesse sentido, o Brasil é signatário de diversos dispositivos internacionais com essa finalidade.

Sobre o tema, Leandro Paulsen⁵⁶ apregoa que:

O Direito Internacional ganha relevo em face dos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, estabelecendo mercados comuns (como a União Europeia e o Mercosul) ou evitando a bitributação em matéria de imposto de renda (como a Convenção Brasil Suécia para evitar a dupla tributação), e da extraterritorialidade estabelecida para alguns tributos federais.

Ainda nesse contexto, podemos considerar, por exemplo, a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa, destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, estabelecida pelo Decreto no 4012 de 13 de novembro de 2001, que foi celebrado em Brasília em 16 de maio de 2000.

Uma vez discutida preliminarmente a importância dos tratados internacionais em matéria tributária, a saber, em particular, com o objetivo de se prevenir a bitributação, então verifica-se pertinente definir o conceito de bitributação.

Sobre esse tópico, Machado Segundo⁵⁷ estabelece que:

Entende-se por bitributação a cobrança de mais de um tributo, sobre um determinado fato, por entes tributantes diversos. Bis in idem, por sua vez, acontece quando um ente federativo tributa mais de uma vez um mesmo contribuinte sobre o mesmo fato, como o mesmo tributo, ou tributos diferentes.

Uma vez estabelecida uma análise preliminar sobre os *tratados internacionais* em matéria tributária, na próxima seção, iremos iniciar os estudos sobre o art. 98 do Código Tributário Nacional.

⁵⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. - 15. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 16.

⁵⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 14. ed., rev. e atual. - Barueri [SP]: Atlas, 2024, p. 89.

4.1 Sobre o artigo 98 do Código Tributário Nacional

O art. 98 da Lei 5.172/66 (CTN) estabelece que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Logo, devemos observar que o art. 98 do CTN, estabelece, pelo menos de modo preliminar, que os tratados internacionais em matéria tributária, não podem ser revogados por lei interna.

Com efeito, neste sentido, podemos destacar a doutrina de Hugo de Brito Machado⁵⁸ que, de modo pedagógico, esclarece que:

Os tratados internacionais, portanto, devem ser respeitados pelo Congresso Nacional, que os referenda, e somente devem ser alterados pela via própria. Não por leis internas. Por outro lado, a alteração por lei interna, de um tratado internacional, não tem apoio nos princípios da moralidade, que devem presidir também as relações internacionais. Alterando, por lei interna, regras de tratado internacional, o país perde credibilidade. Assim, temos fortalecido o nosso entendimento, no sentido de que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna. Tanto no plano da ciência do Direito, como no plano ético. (MACHADO. 2014, p. 87).

Aqui, devemos destacar que o art. 98 do CTN, também de modo preliminar, estabelece uma espécie de supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária, que discutiremos mais profundamente posteriormente.

Neste ponto, devemos observar que existem autores que defendem a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária. De fato, assim entende Mazzuoli⁵⁹ ao estabelecer que:

[...] o que o CTN pretendeu dizer no art. 98 é que os tratados e convenções internacionais sobrepõem por toda a legislação tributária interna, seja esta anterior ou posterior a eles. Em outras palavras, o tratado em matéria tributária derroga a legislação tributária anterior incompatível e sobrepõe à legislação posterior. Nesse último caso, entende-se que a lei posterior existe, mas não tem eficácia e aplicabilidade, pois barrada pelo tratado que lhe é superior. E tal disposição está perfeitamente de acordo com a teoria segundo a qual quando o Congresso Nacional aprova um compromisso internacional, assume a responsabilidade (ou a obrigação negativa) de não legislar de maneira contrária ao conteúdo do acordo. Ou seja, se o Congresso Nacional concorda com a ratificação do tratado é porque – como

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 87.

⁵⁹ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 375.

já falamos na Seção anterior – reconhece que, se ratificado o acordo, estará impedido de editar normas posteriores que o contradigam, o que significa que uma lei ordinária que pretenda contradizer tratado anterior passa a ser igualmente ineficaz sob o ponto de vista da Constituição. Esta, ao atribuir ao Poder Legislativo a competência para referendar os acordos internacionais assinados pelo Presidente da República, assim o fez excluindo qualquer possibilidade de ab-rogação ou modificação do tratado por meio de lei ordinária posterior. Por esse motivo é que nos países em que o texto constitucional reconhece o Direito Internacional como parte integrante do Direito nacional, uma lei que viole tratado internacional anteriormente ratificado, além de ineficaz e inaplicável, é também – de modo indireto – inconstitucional. A conclusão que se chega é a de que o art. 98 do CTN apenas confirma a doutrina da superioridade do Direito Internacional relativamente à legislação interna estatal, não destoando do que ocorre com os demais tipos de tratados ratificados pelo Estado brasileiro, o qual tem a obrigação de cumprir e fielmente executar aquilo que pactuou no cenário internacional. A vantagem do referido art. 98 é ter deixado claro que nenhuma legislação contrária ao tratado anteriormente firmado e em vigor no Brasil poderá ser aplicada sem antes se proceder à denúncia do instrumento convencional, caso esse já não mais satisfaça os interesses nacionais.

A partir de tal citação, podemos confirmar que, para o autor ora citado, de fato há a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária a partir da criação de uma responsabilidade negativa do Congresso Nacional de não criar dispositivos que derroguem os tratados.

Contudo, como já observamos anteriormente, essa corrente doutrinária não é única. De fato, nesse sentido podemos considerar a doutrina de Betina Grupenmacher⁶⁰, que não reconhece a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária ao defender que o art. 98 do CTN apenas está:

[...] em consonância com seu papel constitucional, ao estabelecer regra acerca da aplicação do tratado em detrimento da lei interna diante de um eventual conflito de normas. Tal norma não atribui, no entanto, superioridade hierárquica aos tratados. O que faz o dispositivo diante da sua natureza de lei complementar, é fixar regra acerca da aplicação da lei tributária.

Neste mesmo sentido, Leandro Paulsen⁶¹ apregoa que:

⁶⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna**. São Paulo, Dialética, 1999, p.183.

⁶¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. - 15. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2024, 208.

[...] os tratados, mesmo quando disponham de modo distinto do que estabelecem as leis internas, deverão ser observados. Mas a referência feita pelo art. 98 à revogação da legislação tributária interna é imprópria. Quando o tratado estabeleça tratamento específico para determinados produtos, países ou blocos, a lei interna geral continua aplicável aos demais casos. Com razão REGINA HELENA COSTA, ao afirmar que “os tratados e convenções internacionais não ‘revogam’ a legislação interna o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que com esta forem conflitantes (critério da especialidade para a solução de conflitos normativos). Tal eficácia, portanto, resta preservada, para todas as demais situações não contempladas nos atos internacionais”.

Logo, podemos observar que enquanto uma corrente doutrinária reconhece a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária, aparentemente indicada na redação do art. 98 do CTN, a outra corrente doutrinária defende que o art. 98 do CTN cumpre apenas com o seu papel, autorizado pela Constituição Federal de 1988, não havendo supremacia dos tratados internacionais.

Independente de divergências doutrinárias sobre a devida aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional, podemos verificar a extrema relevância de tal dispositivo para a resolução de conflitos envolvendo tratados internacionais em matéria tributária e o direito doméstico, no plano nacional.

Nesse ponto, devemos destacar a necessidade de interpretar corretamente tal dispositivo. A saber, evidencia-se que não há a necessidade de interpretar o artigo 98 do CTN de modo literal. De fato, isto é tão verdade que há divergência doutrinária sobre a sua aplicação.

A saber, para interpretarmos corretamente tal dispositivo, necessitaremos estudar dispositivos como a hierarquia, cronologia e especialidade, para a devida resolução da antinomia entre tratado internacional em matéria tributária e a legislação interna, que discutiremos posteriormente.

4.2 A propositura do problema

No capítulo anterior deste trabalho, estudamos os tratados internacionais em sentido lato. A saber, verificamos que a sua validade no Brasil, considerando o caso contrato, dar-se-á por posterior ratificação do Congresso Nacional, após a devida mensagem do Presidente.

Ademais, no início desse capítulo, verificamos a importância do art. 98 do Código Tributário Nacional para a devida resolução de conflito entre tratado internacional em matéria tributária e a legislação doméstica.

Verificamos também que há divergência doutrinária a cerca da interpretação da redação do art. 98 do CTN, sobre a existência da supremacia dos tratados em matéria tributária a partir de uma “responsabilidade negativa” do Congresso de não criar dispositivos que derroguem o conteúdo de um tratado internacional ratificado.

Ademais, verificamos ainda que um dos principais objetivos dos tratados internacionais em matéria tributária, passa por se evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.

Diante dessas observações preliminares, pode a Receita Federal exigir o recolhimento de imposto de renda sobre a contratação de prestação de serviços de empresa estrangeira, mesmo considerando que o tributo já foi devidamente recolhido no Estado da empresa contratada e, considerando também, que há tratado internacional ratificado no Brasil, com o objetivo de evitar a bitributação com o Estado da empresa estrangeira contratada?

Do mesmo modo, pode a receita Federal diferenciar o residente nacional do residente estrangeiro, ambos trabalhadores de uma mesma empresa para a cobrança do imposto sobre rendimentos, levando em conta que há tratado internacional pra evitar essa diferenciação?

Responderemos essas perguntas tomando como parâmetro o caso COPESUL, estabelecido no REsp nº 1.161.467 - RS e o caso VOLVO, estabelecido no REsp nº 426.945 – PR e no RE nº: 460.320 – PR. A saber, iniciaremos a análise a partir do caso COPOSUL.

Contudo, antes disso, precisaremos estudar os critérios de cronologia, hierarquia e especialidade, que serão determinantes para a devida interpretação do art. 98 do Código Tributário Nacional, dentro do ordenamento jurídico nacional.

4.2.1 Aspecto de cronologia

O primeiro aspecto que analisaremos será o da cronologia. Sobre este

assunto, Aurora Tomazini de Carvalho⁶² observa que o critério cronológico “refere-se ao tempo de existência da norma. Se houver contradição sobre regras produzidas pelo mesmo órgão, a editada por último deve prevalecer sobre a editada anteriormente.”

Neste mesmo sentido podemos observar, o art. 2º, § 1º, da LIMBD⁶³ que estabelece que a “lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.” ((BRASIL, 1942, art. 2º).

Ademais devemos observar que o critério cronológico resolve situações de conflito no mesmo plano hierárquico. De fato, neste sentido Mendes e Branco⁶⁴ observam que “o critério cronológico de solução de conflito de normas no tempo somente faz sentido para resolver problemas em que se defrontam normas postas num mesmo plano hierárquico.”

Entretanto, como já observamos anteriormente, a redação do art. 98 do CTN determina que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Logo, considerando que o critério cronológico estabelece que a legislação posterior deve prevalecer sobre a legislação antecessora, considerando também que o critério cronológico é utilizado apenas para resolver conflitos entre normas postas num mesmo plano hierárquico e que a redação do art. 98 estabelece, em particular, que os tratados internacionais deverão ser observados pelas normas internas posteriores então só há, hermeneuticamente, uma saída lógica para se considerar sobre a posição hierárquica dos tratados internacionais, a partir da análise do aspecto cronológico, a saber, os tratados internacionais em matéria tributária possuem posição hierárquica superior à legislação tributária interna, se considerarmos o critério cronológico.

Por conseguinte, verifica-se que não é o critério cronológico que irá resolver o problema da antinomia entre tratado internacional em matéria tributária e

⁶² Carvalho, A. T. **A Teoria Geral do Direito: o Construtivismo lógico – Semântico**. 2009, p. 382. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>. Acesso em: 05.02.2025.

⁶³ A LIMBD – Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro foi estabelecida pelo Decreto – **Lei nº 4.657, de setembro de 1942**, com redação da ementa alterada pela Lei 12.376, de 2010.

⁶⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. – 18. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 74.

a legislação doméstica, considerando a redação do art. 98 do Código Tributário Nacional e o prestígio que devemos observar aos acordos internacionais em matéria tributária firmados pela República Federativa do Brasil.

Nesse ponto, devemos observar que existem correntes doutrinárias que entendem que não há hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária, mas que, ainda assim, dão prestígio aos acordos internacionais firmados pela República Federativa do Brasil.

4.2.2 Aspecto de hierarquia

Para a doutrina dos internacionalistas, como observado no capítulo anterior, há a hierarquia dos tratados internacionais em sentido lato, então para esta corrente doutrinária também haverá a hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária (sentido estrito).

Com efeito, vejamos novamente o que dispõe Mazzuoli⁶⁵ sobre o assunto:

A conclusão que se chega é a de que o art. 98 do CTN apenas confirma a doutrina da superioridade do Direito Internacional relativamente à legislação interna estatal, não destoando do que ocorre com os demais tipos de tratados ratificados pelo Estado brasileiro, o qual tem a obrigação de cumprir e fielmente executar aquilo que pactuou no cenário internacional. [...]

Logo, para a doutrina dos internacionalistas, o art. 98 CTN estabelece a hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária, no contexto nacional, a partir do critério da hierarquia para a resolução da antinomia ora discutida.

Especificamente sobre o critério hierárquico, Aurora Tomazini de Carvalho⁶⁶ nos ensina que:

O critério hierárquico serve como parâmetro para a ordenação do sistema e solução de conflitos entre as significações construídas pelo interprete, prevalecendo sobre qualquer outra da razão ser uma hierarquia ser um axioma do ordenamento. Mas não podemos esquecer que a constituição das relações de subordinação entre as normas está condicionada inerentes

⁶⁵ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 375.

⁶⁶ Carvalho, A. T. **A Teoria Geral do Direito**: o Construtivismo lógico – Semântico. 2009, p. 382. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>. Acesso em: 05.02.2025.

aos valores inerentes à interpretação, principalmente, quando tratamos da estruturação sobre o enfoque semântico. Uma norma jurídica subordinante, que para uns serve como fundamento jurídico da norma “x”, para outros pode não servir. A própria existência de antinomias a serem resolvidas pelo postulado da superioridade, depende, da interpretação atribuída, pelo aplicador, aos signos do direito positivo.

Nesse ponto, devemos destacar que é possível a utilização do critério hierárquico para a devida solução do problema proposto, no sentido de prestigiar os acordos internacionais em matéria tributária, firmados pela República Federativa do Brasil.

Entretanto, há de se considerar que a utilização irrestrita do critério hierárquico, no plano internacional (monismo internacionalista), para a resolução de antinomia entre tratado e norma interna, como observado anteriormente, é intransigente, pois, nessa hipótese, não haveria concessão por parte do direito internacional.

De fato, vejamos novamente a doutrina de Mazzuoli⁶⁷:

[...] a primazia da norma internacional sobre a norma interna, para o monismo internacionalista clássico, é de caráter intransigente (não admitindo qualquer concessão por parte da norma internacional). Ocorre que, quando em jogo o tema “direitos humanos”, uma solução mais democrática (e, portanto, transigente) pode ser adotada, posição essa que não deixa de ser monista, tampouco internacionalista, mas refinada com dialogismo (que é a possibilidade de um “diálogo” entre as fontes de proteção internacional e interna, a fim de escolher qual a “melhor norma” a ser aplicada no caso concreto).

Nesse ponto, devemos observar que se no plano internacional há uma certa intransigência na aplicação irrestrita do critério hierárquico para a resolução da antinomia discutida, no sentido de prestigiar os acordos firmados pelo Brasil, no plano nacional essa intransigência não ocorre.

Com efeito, como nesta hipótese, a aplicação do critério hierárquico está sendo feita nacionalmente, não há que se falar na intransigência discutida anteriormente. Tampouco, neste caso, há o que se falar em abalo à soberania do Estado, visto que, como já observamos anteriormente, a discussão é nacional.

Por conseguinte, no plano nacional, podemos verificar viabilidade na utilização do critério hierárquico para a resolução da antinomia discutida, no sentido

⁶⁷ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 79

de prestigiar os acordos internacionais firmados pelo Brasil.

Entretanto, como já observamos anteriormente, há divergência doutrinária, no campo nacional sobre a aplicação do critério de hierarquia para a resolução do conflito, que discutiremos anteriormente.

A seguir discutiremos como se dá a solução de antinomia entre tratado internacional em matéria tributária e a legislação doméstica, à luz do critério de especialidade.

4.2.3 Aspecto de especialidade

Sobre o critério de especialidade é importante observar, segundo Aurora Tomazini de Carvalho⁶⁸ que tal critério:

Diz respeito à matéria regulada. De acordo com tal critério, a norma especial sobrepõe-se, no ato de aplicação, àquela que disciplina a mesma matéria, em termos gerais, o problema relativo a este critério aparece na definição de “especialidade.” O conceito de especialidade, assim como o de superioridade e de posterioridade, é racional. Uma norma só é especial, em razão da existência de uma geral. O termo “especial” pode ser apontado para apontar duas características: (i) especialidade – preceitos normativos que tratam da forma particular de determinada conduta; e (ii) especialidade – regras que possuem todos os elementos típicos de outras (considerações gerais) e mais alguns de natureza objetiva.

Diante da definição do aspecto da especialidade, podemos evidenciar que a antinomia entre os tratados internacionais em matéria tributária e a legislação interna, também podem ser resolvida por tal critério.

Ademais, considerando a discussão sobre os critérios de cronologia, hierarquia e especialidade, com o objetivo de analisar como se dá a resolução da antinomia observada, no sentido de prestigiar os acordos firmados pela República Federativa do Brasil, a partir de agora analisaremos o caso COPESUL

⁶⁸ Carvalho, A. T. A. **Teoria Geral do Direito**: o Construtivismo lógico – Semântico. 2009, p. 383. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>. Acesso em: 05.02.2025.

4.2.4 Sobre o caso COPESUL

Sobre o caso COPESUL, nos termos da ementa do julgado, é informado que “a autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior, sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá⁶⁹, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.” (BRASIL, 2009, p.1).

Neste contexto, em razão do não recolhimento do imposto de renda, ainda nos termos da ementa do REsp nº 1.161.467 – RS, “a Receita Federal autuou a empresa COPESUL, argumentando que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de ‘lucro da empresa estrangeira’.” (BRASIL, 2009, p.1).

Sobre o assunto, Lavez⁷⁰ observa que:

As alegações da Copesul redundavam em três ordens principais, a saber: (i) os rendimentos percebidos pelas empresas canadense e alemã, por não se enquadrarem em qualquer outra norma distributiva dos tratados, constituem seu lucro, fazendo jus à aplicação do artigo 7º dos tratados; (ii) a regra do artigo 7º dos tratados seria dotada de especialidade se comparada à regra dos artigos que se referem aos “outros rendimentos não mencionados expressamente”, cujo escopo é limitado e nele não se incluem as atividades operacionais das empresas; e, finalmente, (iii) o artigo 98 do Código Tributário Nacional veda expressamente a alteração dos tratados por lei interna posterior, no caso, o artigo 7º da Lei nº 9.779/1999, que previra a retenção na fonte em 25%. Por outro lado, a Fazenda Pública argumentou pela revogação dos tratados em comento (treaty override), em razão da edição da Lei nº 9.779/1999, que lhe é posterior¹³. Ainda que se entendessem aplicáveis os tratados, fato é que as remessas ao exterior não poderiam se classificar como lucro das empresas residentes no exterior, pois se tratariam de mero “envio” de recursos às empresas, já que a existência de lucro não pode ser apurada no momento da remessa, mas apenas após várias adições e subtrações, o que não ocorre no caso. Como está claro dessa breve descrição, o caso Copesul cingiu-se a dois pontos fundamentais: (i) o real alcance e escopo do artigo 7º dos tratados envolvidos, em contraposição aos artigos 21 (Tratado Brasil-Canadá) e 22 (Tratado Brasil-Alemanha), referentes a outros rendimentos não mencionados expressamente; e (ii) a relação entre tratados de bitributação e a legislação interna.

⁶⁹ As Convenções Brasil – Alemanha e Brasil – Canadá, com o objetivo de evitar a bitributação, em particular, no seu art. VII estabelece que: “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”.

⁷⁰ Lavez, R. A. **A Retenção na Fonte na Importação de Serviços Técnicos**: Questões não Resolvidas no Caso Copesul. Revista Direito Tributário Atual, (28), 295–315. 2012, p. 299. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1760>. Acesso em: 05.02.2025.

Inicialmente, devemos observar que estamos discutindo um problema amparado no critério espacial, visto que o problema exposto considera países onde há tratado internacional.

Ademais, verificamos anteriormente que o critério de especialidade comporta solução para a antinomia entre tratado internacional em matéria tributária e a legislação doméstica.

Neste sentido, a partir de agora, iremos verificar que, à luz do caso COPESUL, no caso concreto, os tratados internacionais em matéria tributária são especiais.

Com efeito, o voto – vista proferido pelo Exmo. Sr. Ministro Humberto Martins no REsp nº 1.161.467 - RS (caso COPESUL), estabelece que:

Não há supremacia hierárquica dos acordos internacionais relativamente à lei ordinária, tampouco conflito entre as convenções, firmadas pelo Brasil e regularmente incorporadas ao direito interno, e a legislação do imposto de renda. Na esteira da jurisprudência do STF, os tratados internacionais situam-se no mesmo plano normativo das leis ordinárias, não ocorrendo primazia hierárquica sobre a legislação interna. Com efeito, não revogam nem modificam a lei ordinária anterior ou posterior, coexistindo harmonicamente. Eventual conflito se resolve pelo critério da especialidade, ou seja, diante da situação especial indicada pelo tratado, não se aplica a lei interna, afastando-se a norma geral, ou a lei interna é aplicável, porém com a limitação prevista no tratado. 2. A legislação do imposto de renda aplicada pela União não contém preceito dispondo de forma diversa do estabelecido nos acordos internacionais sub judice, para aplicação exatamente na situação por ele regulada. 3. Os acordos internacionais, para evitar a dupla tributação, atribuem o poder de tributar a renda ao Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a disponibilidade econômica ou jurídica. (Brasil, 2009, p).

Há de se observar, que o voto do Ministro Humberto Martins foi seguido pela relatoria e, por unanimidade, se reconheceu o critério da especialidade dos tratados internacionais em matéria tributária.

Por conseguinte, à luz da discussão, ora desenvolvida neste trabalho, pode a Receita Federal exigir o recolhimento de imposto de renda sobre a contratação de prestação de serviços de empresa estrangeira, mesmo considerando que o tributo já foi devidamente recolhido no Estado da empresa contratada e, considerando também, que há tratado internacional ratificado no Brasil, com o objetivo de evitar a bitributação com o Estado da empresa estrangeira contratada?

Fica claro, através do REsp nº 1.161.467 - RS (caso COPESUL), considerando o critério de especialidade, que é indevida a cobrança da receita

federal, visto que há tratado internacional para evitar a bitributação no problema proposto.

Diante da resolução do problema proposto considerando, o critério da especialidade, nos termos do voto do Ministro Humberto Martins no julgado Resp nº

1.161.467 - RS (caso COPESUL), a seguir estudaremos um pouco mais o critério de especialidade.

4.2.5 Uma análise mais detalhada do critério de especialidade

Verificamos anteriormente que os tratados internacionais em matéria tributária no Brasil, considerando o julgado REsp nº 1.161.467 - RS (caso COPESUL), são especiais e, por conseguinte, também como observado anteriormente, suspendem a eficácia do direito doméstico em situação de conflito com os tratados internacionais.

Neste sentido, à luz desse julgado, há a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária numa situação de conflito com o direito interno, observando devidamente o critério de especialidade.

Neste ponto devemos destacar novamente a corrente doutrinária seguida por Regina Helena Costa⁷¹ ao afirmar que:

[...] os tratados e convenções internacionais não “revogam” a legislação interna. A nosso ver, o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que com esta forem conflitantes (critério da especialidade para a solução de conflitos normativos). Tal eficácia, portanto, resta preservada, para todas as demais situações não contempladas nos atos internacionais.

Isto é, para esta corrente doutrinária, a solução do problema discutido neste trabalho implica que não há uma supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária, estabelecida no art. 98 do CTN, visto que a prevalência do tratado internacional em matéria tributária ocorre em função de sua especialidade e não sobre qualquer outra característica.

⁷¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 79.

Entretanto, em sentido diverso, a doutrina de Alberto Xavier⁷², estabelece, sobre o art. 98 do CTN que:

Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se toma relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis. Observe-se, enfim, que o art. 98 do Código Tributário Nacional, tendo natureza de lei complementar, contém um comando adicional ao legislador ordinário, que veda a este, qualquer desobediência aos tratados.

No mesmo sentido, o autor ora citado ainda observa que:

Nem se diga que o art. 98 estaria exorbitando, inconstitucionalmente, das suas funções de lei complementar, limitando sem título legítimo o Poder Legislativo, quando a verdade é que ele se insere de pleno na função atribuída pelo art. 146 da Constituição de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, uma das quais é precisamente a que resulta da supremacia hierárquica dos tratados, consagrada por todo o sistema constitucional, como adiante se demonstrará. (XAVIER, 2010, p. 92).

Por conseguinte, diante de tais observações, considerando a doutrina de Alberto Xavier, podemos concluir que os tratados internacionais em matéria tributária também são especiais. Entretanto, para o autor ora citado, o art. 98 do CTN por ter natureza de lei complementar possui competência, nos termos do art. 146 da Constituição Federal, para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, considerando a sua devida finalidade, havendo, portanto, a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária em relação às leis ordinárias.

Ou seja, enquanto uma parte doutrinária entende que a especialidade dos tratados internacionais em matéria tributária implica em dizer que não há a supremacia dos tratados internacionais, outra, apesar de reconhecer a especialidade, defende que há a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária em relação às leis ordinárias.

O ponto interessante sobre essas duas correntes doutrinárias, apesar da divergência sobre interpretação do art. 98 do CTN, passa por reconhecer efetivamente a especialidade dos tratados internacionais em matéria tributária.

Entretanto, há de se observar que existe outra corrente doutrinária que

⁷² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2010, p. 91.

resolve a antinomia entre tratados internacionais em matéria tributária e a legislação interna, no plano nacional, desconsiderando o critério de especialidade, que discutiremos a seguir.

4.2.6 Para além do critério de especialidade

Acabamos de concluir que a solução do conflito entre tratados internacionais em matéria tributária e a legislação doméstica, dar-se-á, considerando, independente de se adotar a doutrina seguida por Alberto Xavier⁷³ ou por Regina Helena Costa⁷⁴ pelo critério de especialidade.

Entretanto, no caso nacional, há outra saída para a resolução de conflito discutido, desconsiderando o critério de especialidade e ainda prestigiando os acordos internacionais firmados pela República Federativa do Brasil. De fato, sobre esse assunto, Luis Eduardo Schoueri⁷⁵ nos ensina, sobre o art. 98 do CTN, que:

Incorre em má técnica o dispositivo, quando prevê a revogação da legislação tributária interna pelo tratado. O problema não é obviamente de revogação, mas de observância. Se fosse verdadeiro que um tratado revoga a lei interna, então, o que dizer das hipóteses em que o tratado é denunciado? Acaso não se aplicará a lei interna? Tivesse ela sido revogada, então a resposta seria pela negativa, já que não há falar em repristinação no ordenamento brasileiro. Mais correto é ver que a denúncia do tratado apenas retira a barreira que limitava a aplicação da lei interna. A função do tratado – diga-se desde logo – é firmar os limites do exercício da jurisdição brasileira. Nesse papel, deve ser observado pela legislação interna, que apenas atua dentro de tais limites. (SCHOUERI, p. 66).

Diante de tal observação, devemos destacar que a doutrina de Schoueri, vai no sentido de reconhecer que os tratados internacionais em matéria tributária, nos termos do art. 98 do CTN, tem a função de estabelecer os limites da jurisdição brasileira. Neste sentido, para o autor, os tratados internacionais tributários não são especiais.

Com efeito, podemos observar com mais clareza a posição do autor citado no seguinte trecho:

⁷³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais 3. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2010.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur.

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** – 12. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 66.

O raciocínio baseado na especialidade é perigoso: ao se aceitarem suas premissas, poder-se-ia, também, admitir que, se houvesse uma lei ainda mais especial, esta prevaleceria sobre os tratados. Ou seja: bastaria o legislador dizer que para uma específica matéria não devem ser observados os tratados, que o argumento da lei especial – e com ele o disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional – cairia por terra. É bom que se diga com todas as letras: não se sustenta o raciocínio baseado na especialidade. Os acordos de bitributação não veiculam normas especiais. (SCHOUERI, p. 66).

Por conseguinte, podemos evidenciar que, no plano nacional, a antinomia entre tratado internacional em matéria tributária e o direito doméstico, para o autor ora citado, pode ser resolvida, no campo doutrinário, por outro critério além da especialidade.

De fato, para o autor ora citado, como acabamos de observar, os tratados internacionais têm o objetivo de firmar os limites do exercício da jurisdição brasileira, não havendo o que se falar em especialidade.

Neste sentido, podemos observar que, no cenário nacional, há três correntes doutrinárias que resolvem a antinomia entre tratado internacional em matéria tributária e a legislação doméstica, prestigiando os acordos firmados pela República Federativa do Brasil.

A saber, primeira corrente, seguida por Regina Helena Costa⁷⁶, não reconhece a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária, havendo a prevalência desses tratados em função, tão somente, de sua especialidade.

Já a segunda corrente doutrinária, seguida por Alberto Xavier⁷⁷, também reconhece a especialidade dos tratados internacionais em matéria tributária, mas, para esta corrente doutrinária, há a hierarquia dos tratados internacionais tributários.

Por último, a terceira corrente doutrinária, seguida por Luís Eduardo Schoueri⁷⁸ observa que os tratados internacionais em matéria tributária, têm o objetivo de firmar os limites do exercício da jurisdição brasileira, não havendo o que se falar em especialidade.

Uma vez verificada a posição do STJ, no caso COPESUL, em reconhecer o critério de especialidade para a resolução da antinomia discutida e considerando

⁷⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: **Constituição e Código Tributário Nacional**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

⁷⁷ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense.

⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** – 12. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.

também que há, no plano nacional, três correntes doutrinárias que resolvem o problema proposto no sentido de prestigiar os acordos internacionais firmados pela República Federativa do Brasil, na próxima seção analisaremos o caso VOLVO.

4.2.7 Sobre o caso VOLVO

Analisaremos a seguir o caso VOLVO, que trata de discussão entre a empresa VOLVO e a União, sobre conflito entre a Convenção Brasil - Suécia para evitar, em particular, a dupla tributação dos dividendos pagos aos sócios residentes na Suécia, a partir da não discriminação entre o sócio residente do Brasil e o sócio residente da Suécia, nos termos do art. 24 de tal convenção.

4.2.7.1 Uma análise a partir do STJ

Começaremos a análise do caso VOLVO a partir do REsp nº 426.945 – PR (2002/0043098-0). A saber, nos termos do relatório de tal julgado observa-se que:

Trata-se de recurso especial interposto pela Volvo do Brasil Veículos Ltda., com base na alínea a do permissivo constitucional, em ação declaratória objetivando o reconhecimento da inexistência de relação jurídica que a obrigue à retenção na fonte e ao recolhimento de imposto de renda sobre os dividendos enviados a seu sócio residente na Suécia no ano-base de 1993. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a sentença que julgara improcedente o pedido, ao fundamento de que (a) no direito brasileiro inexistia hierarquia entre as leis ordinárias e os tratados internacionais, resolvendo-se eventual incompatibilidade pelo critério temporal, razão pela qual a legislação que isentou do imposto de renda na fonte apenas os lucros recebidos por sócios residentes e domiciliados no Brasil (Lei nº 8.383/91, arts. 75 e 77 e Decreto nº 1.041/94, art. 751) revogou o texto convencional que assegurava tratamento não discriminatório ("Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda" - promulgada por meio do Decreto nº 77.053/76 - artigo 24, 1. a 4.); e (b) inexistia violação ao princípio constitucional da isonomia, pois não há relação de similitude entre os sócios residentes no Brasil e na Suécia. [...] (BRASIL, 2002, p. 23).

Com base no trecho do relatório do REsp nº 426.945 – PR (2002/0043098-0), podemos observar que a motivação de tal recurso, se deu porque

o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) manteve a decisão de primeira instância que havia sido desfavorável à empresa VOLVO, tendo como fundamentação o entendimento de que não há hierarquia entre leis ordinárias e, portanto, a resolução da antinomia se daria com a utilização do critério cronológico e que não há similitude entre os sócios que residem no Brasil com os sócios que vivem na Suécia.

Nesse ponto devemos destacar, diante do que já discutimos nesse trabalho, que há três possibilidades para a resolução de antinomia entre tratados internacionais em matéria tributária e a legislação doméstica, no sentido de prestigiar os acordos internacionais firmados pela República Federativa do Brasil em matéria tributária no cenário nacional. A saber, em qualquer uma dessas correntes doutrinárias, discutidas anteriormente, verifica-se inadequada a hipótese de utilização do critério cronológico para afastar a eficácia do tratado internacional em matéria tributária. Por conseguinte, verifica-se pertinente o recurso interposto pela empresa Volvo.

De fato, nos termos do julgado do REsp nº 426.945 – PR (2002/0043098-0), houve provimento do recurso, reconhecendo, portanto, o tratado internacional entre o Brasil e a Suécia para evitar a bitributação. Logo, a Lei nº 8.383/91 e o Decreto nº 1.041/94, que isentaram o imposto de renda na fonte apenas para os lucros recebidos por sócios residentes no Brasil, não tem força de revogar o tratado internacional Brasil-Suécia, estabelecido pelo Decreto nº 77.053/76.

Nesse ponto, devemos destacar que o Ministro Relator do caso, Teori Albino Zavascki, votou, para negar provimento do recurso interposto pela empresa Volvo. Por conseguinte, defendeu que a legislação interna posterior revogaria o tratado, a partir do critério cronológico.

Por sua vez, o Ministro José Delgado, divergiu da relatoria, defendendo que os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna, conforme o artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN), destacando que a Convenção Brasil-Suécia estabelecia o princípio da não discriminação, garantindo tratamento igualitário entre os sócios residentes no Brasil e na Suécia, nos termos do art. 24 da Convenção⁷⁹ votando, portanto, para dar provimento.

⁷⁹ O art. 24 da Convenção Brasil - Suécia estabelece: 1) Os nacionais de um Estado contratante (Brasil ou Suécia) não estarão sujeitos no outro Estado a imposições ou obrigações mais onerosas do que as aplicáveis aos nacionais desse outro Estado em circunstâncias idênticas; 2) As empresas

Nesse ponto, ainda devemos destacar que, em seu voto, o Ministro José Delgado observa que:

Por último, destaco apenas que, no momento atual e no caso específico em discussão, a jurisprudência posta pelo Supremo Tribunal Federal, de modo genérico, de que a legislação infraconstitucional revoga as convenções internacionais e os tratados internacionais, não é aplicada à hipótese. A legislação revoga, sim, mas desde que esteja em incompatibilidade com os princípios que regem o atual sistema das relações internacionais tributárias e outros tipos de relação, pois, tanto na ordem interna quanto na externa, os princípios estão acima de tais disposições infraconstitucionais. (BRASIL, 2002, p. 14 – 15).

Já o Ministro Francisco Falcão seguiu a divergência estabelecida pelo Ministro José Delgado, no sentido de ratificar que os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna, votando, portanto, para dar provimento.

Por sua vez, o Ministro Luiz Fux, seguido a relatoria, votou por negar provimento, defendendo, portanto, a resolução do conflito entre a Convenção Brasil-Suécia e a legislação estabelecida pela Lei nº 8.383/91 e pelo Decreto nº 1.041/94, que isentaram o imposto de renda na fonte apenas para os lucros recebidos por sócios residentes no Brasil, pela utilização do critério cronológico.

Por último, a Ministra Denise Arruda desempatou a discussão na primeira turma do STJ, acompanhando a divergência aberta pelo Ministro José Delgado, dando provimento ao pedido da VOLVO e, portanto, reconhecendo a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre a legislação interna ordinária.

Neste ponto, devemos destacar que, em seu voto, a Ministra Denise Arruda observou, em particular, o critério de especialidade ao ressaltar, de modo bastante pedagógico que:

Em conclusão, se o tratado deveria ser observado pela lei interna subsequente; se o mesmo tratado conteria uma relação de especialidade; se foi desconsiderado o princípio da isonomia tributária entre os sócios; se houve igualmente discriminação entre os sócios da mesma empresa, cujo *discrímen* foi fundado apenas no fato residência e/ou domicílio de cada um, a meu ver, está claramente evidenciada a violação do art. 98 do CTN e do art. 24 da Convenção Brasil-Suécia. E, pedindo vênias aos eminentes Ministros Teori Zavascki e Luiz Fux, por esses fundamentos acompanho a

de um Estado contratante que tenham participação em empresas do outro Estado não podem ser sujeitas a imposições fiscais mais elevadas do que as aplicáveis a empresas similares desse outro Estado e 3) Nenhum Estado contratante poderá tributar um pagamento de forma mais onerosa apenas pelo fato de ser feito a um residente do outro Estado.

divergência inaugurada pelo Ministro José Delgado, razão porque voto no sentido de dar provimento do recurso especial. (BRASIL, 2002, p. 46).

Diante do provimento em favor da empresa VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA, estabelecido no REsp nº 426.945 – PR (2002/0043098-0), a União recorreu ao STF, através do Recurso Extraordinário nº 460.320 – PR, com o objetivo de discutir o conceito de domicílio para a devida aplicação de Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, nos termos do Decreto nº 77.053/76, que analisaremos a seguir, com o objetivo de verificar a posição da corte frente à antinomia discutida.

4.2.7.2 Uma análise a partir do STF

Inicialmente, considerando o Recurso Extraordinário 460.320 – PR, podemos observar, nos termos de sua ementa, que tal julgado trata de:

[...] controvérsia, tendo presente a Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76), acerca da isenção, garantida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), do imposto de renda retido na fonte incidente sobre dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país, todas citadas nos autos. [...] (BRASIL, 2020, p. 1).

A discussão no STF começou com o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, que votou para dar provimento ao Recurso da União defendendo que:

[...] o acórdão recorrido confundiu indevidamente o critério de conexão nacionalidade com o critério de conexão residência, uma vez que estendeu a todos os súditos suecos residentes no exterior benefícios fiscais apenas concedidos aos residentes no Brasil. Isto é, o aresto atacado assegurou ao nacional sueco a isenção do referido tributo tanto aos residentes quanto aos não residentes, ainda que os brasileiros não residentes não gozassem do benefício fiscal. Logo, a interpretação conferida pelo acórdão recorrido ao art. 24 da Convenção Internacional em comento – além de contrária à expressa disposição literal do tratado internacional – é flagrantemente ofensiva ao art. 150, II, da Carta Magna, porque torna equivalentes situações claramente distintas, não em razão da nacionalidade, repita-se, mas da residência. (BRASIL, 2020, p. 37).

Nesse ponto devemos destacar que os Ministros, Edson Fachin Roberto Barroso, Celso de Mello e Alexandre de Moraes seguiram a relatoria, dando provimento ao recurso da União.

Ademais, devemos destacar ainda que o art. 24 da convenção Brasil – Suécia não ofende o art. 150, inciso II, da Constituição Federal, visto que o dispositivo constitucional em questão, se refere a uma vedação à União. Entretanto, quem celebrou o tratado foi a República Federativa do Brasil⁸⁰, não havendo, portanto, ofensa ao dispositivo constitucional.

Dando prosseguimento, o Ministro Dias Toffoli votou no sentido de estabelecer que sequer o recurso poderia ser analisado sem reexaminar a própria Convenção.

De fato, basta observar que:

[...] seria necessário reexaminar o caso à luz da própria convenção, do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária de regência, o que não é admitido em sede de recurso extraordinário. Ressalte-se, a propósito, que tal convenção não equivale a uma emenda constitucional, por não se enquadrar na hipótese do § 3º do art. 5º da Constituição Federal. (BRASIL, 2020, p. 48).

Ademais, devemos destacar que os Ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski votaram no sentido de ratificar o voto do Ministro Dias Toffoli.

Nesse ponto, devemos observar que a convenção ora discutida, como destacado pelo Ministro Dias Toffoli, de fato, não equivale a uma Emenda Constitucional, mas, nos termos da doutrina seguida por Alberto Xavier, a convenção é especial e possui status de lei complementar. Portanto, a convenção analisada se sobrepõe às leis ordinárias, discutidas no REsp nº 426.945 – PR (2002/0043098-0), que deu origem ao Recurso Extraordinário 460.320 – PR.

Por sua vez, o Ministro Luiz Fux não votou (impedido). Diante do exposto, houve empate de 5 a 5. Logo, tal situação foi resolvida, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal⁸¹ (RISTF). A saber, a questão foi resolvida

⁸⁰ No RE 229.096/RS de 16 de agosto de 2007, prosperou a tese de que o Estado Federal não deve ser confundido com a ordem parcial do que se denomina União, com o objetivo de verificar a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária, em situação de conflito com a *legislação interna*. A saber, em tal julgado se discutiu ofensa ao art. 151, III da Constituição Federal, visto que a República Federativa do Brasil concedeu isenção de ICMS, em virtude de convenção internacional.

⁸¹ O art. 146 do RISTF estabelece que havendo, por ausência ou falta de um Ministro, nos termos do

com a devida aplicação do art. 146 do dispositivo citado, em razão do empate na votação, negando provimento ao recurso da União.

5 CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho, estudamos o conflito entre tratados internacionais em matéria tributária e o direito interno. Tal análise, se deu a partir do Resp nº 1.161.467 - RS (caso COPESUL) e do caso VOLVO estabelecido no REsp nº 426.945 – PR e no Recurso Extraordinário 460.320 – PR, considerando o art. 98 do CTN, que estabelece uma aparente supralegalidade dos tratados internacionais em matéria tributária.

De início, observamos que a discussão da antinomia entre tratado internacional e o direito interno, no plano internacional, é analisado a partir das teorias monista e dualista.

Sobre a teoria dualista, como observamos anteriormente, inexistente o conflito entre tratado internacional e o direito doméstico, no plano internacional, visto que não há, para os dualistas, qualquer influência entre direito interno e o direito internacional.

Ademais, verificamos também que existem ramificações na teoria dualista. A saber, a teoria dualista é dividida em teoria dualista radical e teoria dualista moderada. Nesse contexto, verificamos que a solução do conflito entre tratado internacional e o direito interno, dentro do dualismo, ocorre a partir da teoria dualista moderada.

Por sua vez, sobre a teoria monista, verificamos que há três ramificações: a teoria monista nacionalista; a teoria monista internacionalista e a teoria monista dialógica. Dentre essas ramificações do monismo, verificamos que a melhor doutrina que resolve a antinomia entre tratado internacional e a legislação interna, no plano internacional, é a teoria monista dialógica.

Ocorre que para a solução da antinomia entre tratado internacional em matéria tributária e a legislação interna, a teoria monista dialógica utiliza o critério cronológico entre as normas em conflito.

Neste sentido, o tratado internacional ratificado poderia ser colocado em segundo plano por norma posterior em conflito com esse tratado internacional ratificado.

Por conseguinte, se verifica que o melhor modelo para a resolução de conflito entre tratado internacional em matéria tributária e o direito interno, no plano internacional, ocorre com a aplicação dualismo moderado.

Em seguida, após estudarmos os critérios de cronologia, hierarquia e especialidade, verificamos que, no plano nacional, a solução da antinomia discutida dentre critérios discutidos, se dá com a devida aplicação do critério de especialidade ou de hierarquia.

Ademais, nesse ponto verificamos que, no caso concreto, o julgado do REsp nº 1.161.467 - RS (caso COPESUL), reconheceu o critério da especialidade dos tratados internacionais em matéria tributária.

A saber, devemos destacar que o critério de especialidade, por definição, estabelece que uma norma especial se sobrepõe, no ato de aplicação, àquela que disciplina a mesma matéria, em termos gerais, mas não invalida a norma sobreposta.

Portanto, há de se observar que o julgado do REsp nº 1.161.467 – RS ao reconhecer a especialidade dos tratados internacionais em matéria tributária, reconhece a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna, prestigiando os acordos firmados pela República Federativa do Brasil.

Especificamente sobre o julgado do REsp nº 1.161.467 – RS (caso COPESUL) ficou claro que a Receita Federal não pode exigir o recolhimento de imposto de renda sobre a contratação de prestação de serviços de empresa estrangeira, considerando que o tributo já foi devidamente recolhido no Estado da empresa contratada e que há tratado internacional ratificado no Brasil para evitar a bitributação entre os Estados membros do tratado.

Em seguida, verificamos que, no plano nacional, existem três correntes doutrinárias que resolvem o problema da antinomia entre tratados internacionais em matéria tributária e a legislação doméstica, no sentido de prestigiar os acordos internacionais feitos pela República Federativa do Brasil.

A saber, a primeira corrente defende que não há supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária. Neste sentido, os tratados internacionais tributários, se sobrepõe sobre a legislação doméstica, tão somente em função de sua especialidade. Por sua vez, a segunda corrente doutrinária, apesar de reconhecer a especialidade dos tratados tributários, diversamente da primeira corrente doutrinária, entende que há sim a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária em relação à legislação ordinária. Já a terceira corrente entende que não há o que se falar em especialidade. De fato, para essa corrente doutrinária, os tratados internacionais em matéria tributária, nos termos do art. 98 do

CTN, tem a função de estabelecer os limites da jurisdição brasileira.

Ademais, diante de tudo que discutimos, podemos concluir que a melhor solução para a antinomia discutida, se dá com a aplicação da corrente doutrinária seguida por Alberto Xavier, visto que esta corrente doutrinária defende que os tratados tributários são especiais e, ao mesmo tempo, há também o reconhecimento de que os tratados internacionais tributários possuem status de lei complementar.

A partir das discussões sobre as correntes doutrinárias que prestigiam os acordos internacionais em matéria tributária firmados pela República Federativa do Brasil, iniciamos as discussões do caso VOLVO, estabelecidos pelo REsp nº 426.945 – PR e pelo RE nº 460.320 – PR.

A discussão do caso VOLVO, no REsp nº 426.945 – PR, examinou decisão de primeira instância que havia sido desfavorável à VOLVO, tendo como fundamentação o entendimento de que não há hierarquia entre leis ordinárias e tratados internacionais e que não há similitude entre os sócios que residem no Brasil com os sócios que vivem na Suécia, mesmo havendo tratado internacional entre o Brasil e a Suécia para evitar a bitributação.

A saber, o artigo 24 de tal Convenção estabelece a não discriminação entre os sócios residentes no Brasil e na Suécia. Neste sentido, por 3 a 2, o STJ deu provimento ao recurso interposto pela empresa VOLVO, prestigiando, assim, o acordo firmado entre o Brasil e a Suécia para evitar a bitributação, com destaque ao voto – vista da Ministra Denise Arruda, que reconheceu a especialidade dos tratados internacionais em matéria tributária.

Nesse ponto, devemos observar que, a partir do provimento em favor da empresa VOLVO, estabelecido no REsp nº 426.945 – PR, a União recorreu através do RE 460.320 – PR.

Aqui, devemos observar que o voto do Ministro Relator foi seguido pelos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Celso de Mello e Alexandre de Moraes, dando provimento ao recurso da União.

Por sua vez, o voto do Ministro Dias Toffoli, como observado anteriormente, foi no sentido de estabelecer que sequer o recurso poderia ser analisado sem reexaminar a própria Convenção.

A saber, os votos dos Ministros Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio, Rosa Weber e Cármen Lúcia seguiram no sentido de ratificar o voto do Ministro Dias Toffoli. Ademais, como o Ministro Luiz Fux não votou (impedido), houve empate de 5

a 5. Neste sentido, nos termos do regimento interno do STF, o Recurso Extraordinário 460.320 – PR, interposto pela União não foi provido.

Há de se destacar que, no caso concreto, o empate favoreceu a empresa VOLVO, nos termos do regimento interno do STF. Entretanto, na prática, o STF deixou de se posicionar sobre entendimento do Brasil frente à antinomia discutida, deixando, portanto, obscuridade sobre o assunto.

Logo, podemos concluir que enquanto o STJ possui posição de prestigiar os acordos internacionais em matéria tributária, firmados pela República Federativa do Brasil, considerando o critério de especialidade, no STF, apesar do regimento interno ter resolvido a questão, negando provimento ao recuso da União no RE:460.320 – PR, há incerteza sobre o tema.

Isto é, podemos concluir que o STF deixou de se posicionar, no sentido de reconhecer o critério de especialidade, defendido no STJ, em particular no caso COPESUL, no caminho de prestigiar os acordos internacionais em matéria tributária firmados pela República Federativa do Brasil.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 16ªed. São Paulo, Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. 17. ed. Rio da Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. STOBÉ, Luciene Aparecida Felipe. LEICHTWEIS, Ane Jaciara. **A Inconfidência Mineira e o Direito Tributário**: Uma análise do Estado Democrático de Direito como instituição capaz de evitar conflitos e promover a paz. *Revista da Faculdade de Direito, UFMG, Belo Horizonte*, n. 65, pp. 671 - 701, jul./dez. 2014. DOI: 10.12818/P.0304-2340.2014v65p671. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1667>. Acesso em 05.02.2025.

BINENBOJM, Gustavo. **Monismo e dualismo no Brasil**: uma dicotomia afinal irrelevante. In: *Revista da EMERJ*, v. 3, n. 9. Disponível em: https://www.emerj.trj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista09/Revista09_180.pdf. Acesso em 05.02.2025.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05.02.2025.

_____. **Decreto-Lei nº 4.657 de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro, RJ, 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 05.02.2025.

_____. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05.02.2025.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 426.945/PR**, T1, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, Brasília, DF, 22.06.2004. DJE 25 ago 2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.161.467/RS**, T2, Relator: Ministro Castro Meira, Brasília, DF, 17.05.2012. DJe 01 jun. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 225602/CE**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 25 de novembro de 1998. Publicado no Diário da Justiça em 6 de abril de 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docID=251343&docTP=AC>. Acesso em: 05.2.2005

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 460.320/PR**, Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, DF, 05.08.2020. DJE 06 out 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. EPUB, 1116 p.

CARVALHO, A. T. A. **Teoria Geral do Direito: o Construtivismo lógico – Semântico**. 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>. Acesso em: 05.02.2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18022013-115923/publico/USP_Dissertacao_Mestrado_LEONARDO_CASTRO_versao_TOTAL_20012012.pdf Acesso em: 05.02.2025.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. ePUB.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

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

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976.

Lavez, R. A. (2012). **A Retenção na Fonte na Importação de Serviços Técnicos: Questões não Resolvidas no Caso Copesul**. Revista Direito Tributário Atual, (28), 295–315. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1760>. Acesso em: 05.02.2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 14. ed. rev. e atual. - Barueri [SP]: Atlas, 2024.

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

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

_____. **Direito dos tratados**. 2. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 18. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. - 15. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2024. ePUB. ISBN: 978-85-5362-090-6 (e-book).

PHILIPP, Guilherme Trilla. **A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil: uma análise a partir do princípio da universalidade**. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/190086/PDPC1374->

D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y. Acesso em: 05.02.2025

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direito internacional**. 3. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023. ePUB ISBN: 978-65-5362-471-9 (e-book).

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. - 19. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2024 EPUB 488 p. ISBN: 978-85-5362-290-0

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo. Quartier Latin do Brasil, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** – 12. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SIDOU, Jose Maria Othon. **Os tributos no curso da história**. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). **Dimensão jurídica do tributo**: homenagem ao professor Dejalma de Campos. Edição de Emílio Ribeiro Lima, Dario Alves. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. 657 p.

TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. 6. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023. ePUB.

TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico**. Tese de Doutorado. PUC/SP, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8649/1/Aurora.pdf>. Acesso em: 05.02.2025

VARELLA, Marcelo Dias. **Direito Internacional Público**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.