



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

RAPHAELA DE SOUSA MACEDO SILVA

**A HIERARQUIA NORMATIVA DOS TRATADOS
INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA**

Salvador
2017

RAPHAELA DE SOUSA MACEDO SILVA

**A HIERARQUIA NORMATIVA DOS TRATADOS
INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao curso de pós graduação em Direito Tributário, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

Salvador
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

RAPHAELA DE SOUSA MACEDO SILVA

A HIERARQUIA NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/2017

A Aidil e Gueu, meus alicerces, meus motivos para sorrir e acreditar no melhor.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, devo o agradecimento a Deus, sempre presente e me dando forças para não perder a fé e o foco dos meus objetivos.

À Aidil Isabel, minha mãe, amiga e meu suporte emocional em todos os momentos, toda a minha gratidão pelo amor demonstrado em todos os seus aspectos, sem medir quaisquer esforços.

Ao meu irmão, Gladston Filho, pelo companheirismo e a sua alegria que ilumina todos os ambientes.

Devo gratidão ao Prof. Eduardo Sabbag, pois mesmo com sua rotina atribulada, nunca hesitou em dar atenção, sempre prestativo, bem como inspirador em todas as suas aulas e zeloso com os alunos, enviando diversos materiais que ajudaram na produção deste trabalho.

À Prof. Laís Gramacho, que também nunca deixou de ter boa vontade para socorrer os alunos.

Agradeço ao Prof. Paulo Oliveira, por ter cedido material, mostrando preocupação, solicitude e presteza para ajudar.

Por fim, agradeço também, ao Prof. Bruno Viana por ter inspirado o tema deste trabalho numa aula da Pós Graduação na Faculdade Baiana de Direito.

“Não abaixe a cabeça
Espere a sua vez de falar
Somos alguns bilhões
Só um planeta a cuidar.”

Glad Macedo

RESUMO

Este trabalho monográfico tem o objetivo de investigar a posição que os tratados internacionais de direitos humanos exercem influência sobre a matéria tributária, sobretudo por conta da previsão do artigo 98 do Código Tributário Nacional, que estabelece uma preponderância dos tratados em relação às normas internas. E as mudanças legislativas acerca da matéria dos tratados internacionais, notadamente com a inserção do §3º ao art. 5º da Constituição Federal de 1988, que definiu um *quorum* diferente para os tratados que versam sobre direitos humanos, caso o tratado obedeça os critérios definidos, será revestido de natureza constitucional. A pesquisa procura chegar à conclusão, mas não de uma resposta pronta, de como a hierarquia dos tratados internacionais de direitos humanos refletem na legislação interna tributária e como possíveis conflitos entre estes instrumentos normativos podem ser solucionados.

Palavras-chave: tratados internacionais; direitos humanos; direito tributário; hierarquia normativa; solução de conflitos.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
2 OS TRATADOS INTERNACIONAIS	12
2.1 CONCEITO	14
2.2 BREVE HISTÓRICO	16
2.3 OS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS	18
2.3.1 Contextualização Histórica	19
2.4 OS TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL	21
2.4.1 Hierarquia Normativa dos Tratados	23
2.4.2 Hierarquia Normativa dos Tratados de Direitos Humanos	27
2.4.2.1 Emenda Constitucional nº 45/2004	29
2.4.2.2 Teorias Doutrinárias e Jurisprudenciais	33
3 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	38
3.1 EVOLUÇÃO	39
3.2 SOBERANIA TRIBUTÁRIA	44
3.3 TRIBUTAÇÃO TERRITORIAL E UNIVERSAL	45
3.3.1 Princípio da Territorialidade	46
3.3.2 Princípio da Extraterritorialidade	48
3.3.3 Princípio da Universalidade	49
4 A HIERARQUIA NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS E A NORMA TRIBUTÁRIA	51
4.1 CONFLITO ENTRE TRATADOS	52
4.2 POSIÇÃO HIERÁRQUICA DOS TRATADOS E AS NORMAS INTERNAS	54
4.3 TRATADOS INTERNACIONAIS E A NORMA TRIBUTÁRIA	57
4.3.1 Tratados Internacionais de Direitos Humanos	62
5 CONCLUSÃO	67
ANEXOS	70
REFERÊNCIAS	79

1 INTRODUÇÃO

O Direito Internacional é uma disciplina que vem ganhando cada vez mais contornos significativos no Direito Interno de cada país, tornando-se assim, mais prestigiado na ordem jurídica global.

Os Tratados Internacionais, uma das principais fontes do Direito Internacional, são os maiores causadores dessa influência da matéria no cenário mundial, pois são a base normativa do Sistema Internacional, bem como, executores de situações diferentes e com grande repercussão entre os Estados e os sujeitos de Direito Internacional que se tornaram signatários.

No Brasil, quando um Tratado Internacional é incorporado ao ordenamento, após ser assinado, aprovado e ratificado, deverá obter um status normativo, que não é algo pacífico na doutrina, visto que a hierarquia pode ser mutável a depender da corrente adotada.

No século XX foi solidificado o Sistema Global de proteção ao ser humano, tal progresso teve significativa influência no crescimento do indivíduo na perspectiva internacional, sobretudo com a afluência da jurisdicionalização dos Direitos Humanos.

Para que seja possível que as pessoas gozem da salvaguarda do Direito Internacional, torna-se imprescindível que todos os tratados internacionais de direitos humanos sejam corretamente negociados, assinados e ratificados. E é sobre essa interpretação que se tentará examinar a influência dos tratados internacionais que versam diretamente sobre a disciplina dos direitos da pessoa humana no Direito Tributário.

Tal assunto passou a ter grande importância após o advento da Emenda Constitucional nº 45 de 2004, emenda responsável pela reforma do Poder Judiciário, e que inseriu o §3º ao art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil.

O parágrafo 3º determina um *quorum* especial para os tratados e convenções internacionais que versam sobre a proteção aos direitos humanos, os quais forem aprovados na forma determinada, terão status de emenda constitucional.

Por conta desta nova regra, dando esse status constitucional aos tratados internacionais de direitos humanos, surgiu a discussão sobre a influência desta regra no âmbito do Direito Tributário, dado que no art. 98, o Código Tributário Nacional, estabelece uma preferência aos tratados e convenções internacionais em relação às suas normas internas.

O art. 98 do CTN já fora o núcleo de diversas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, acerca da sua coerência, aplicabilidade prática, bem como se seria constitucional, ou seja, se estaria compatível com o ordenamento jurídico e com a Constituição Federal de 1988.

O objetivo deste trabalho monográfico é investigar a posição hierárquica dos tratados internacionais, sobretudo os que versam sobre os direitos humanos, em relação à matéria de Direito Tributário, haja vista a amplitude, diversidade de teorias e mudanças de entendimento da jurisprudência sobre o tema.

O método de pesquisa utilizado para a execução deste trabalho foi o exploratório bibliográfico, isto é, com base em trabalhos acadêmicos publicados, referências bibliográficas, artigos científicos, bem como em sites eletrônicos da internet.

O método referido traduz-se num estudo prévio do foco principal do trabalho a ser escrito, ou seja, objetiva aprofundar-se do assunto desenvolvido para que o estudo ulterior seja concebido de forma clara.

Essa sistemática proporciona ao autor uma baliza acerca do seu problema, assim como, possibilidade que formule novas hipóteses, entretanto, não se faz necessário que o resultado seja uma solução definitiva aos questionamentos suscitados ao longo do texto.

Percebe-se, portanto, ser uma metodologia versátil, já que viabiliza a reflexão em diversos âmbitos que giram em torno do problema investigado.

Sendo assim, as técnicas apreendidas neste trabalho monográfico devem se mostrar capazes de oferecer as referências necessárias para a persecução dos fins, dado que as produções de trabalhos de métodos exploratórios, desenvolvem-se, primordialmente com o levantamento de fontes bibliográficas.

Nesse diapasão, as doutrinas filosófica e jurídica que explanam o assunto, foram as principais fontes, da mesma forma que houve uma análise de diversas obras que o tratam, direta ou indiretamente.

O texto desse estudo encontra-se didaticamente estruturado de acordo com a seguinte capitulação:

O CAPÍTULO 02 tem caráter introdutório em relação aos tratados internacionais, trazendo as principais nuances da matéria, de forma a explicar a importância desses acordos no ordenamento jurídico brasileiro como um todo e, ao longo do capítulo, faz-se apontamentos acerca da sua relevância em matéria tributária.

Explana-se, neste capítulo, o conceito e um breve histórico dos tratados internacionais e, aprofunda-se no assunto sobre a hierarquia normativa desses instrumentos, uma vez que é o objetivo que este trabalho se propõe a investigar.

O CAPÍTULO 03 trata do Direito Tributário Internacional, mostrando a importância da matéria no cenário globalizado e atual. Este capítulo explica a matéria de forma geral, mostrando a sua evolução no cenário internacional e a sua relevância para o ordenamento jurídico brasileiro, sem adentrar em especificidades para que o tema principal não se escape.

Tal capítulo tem importância para que seja compreendido o tema principal desta obra, posto que é necessário que se entenda a relação da matéria de Direito Tributário com o Direito Internacional, bem como os principais tópicos acerca desta relação. Como a soberania tributária e os princípios que dela decorrem, o princípio da territorialidade, da extraterritorialidade e da universalidade.

O CAPÍTULO 04 dedica-se a análise do tema propriamente dito, qual seja, a hierarquia normativa dos tratados internacionais de direitos humanos em matéria tributária, visto que é uma tema bastante controvertido na doutrina e na jurisprudência brasileira.

Sobretudo com o advento da Emenda Constitucional nº 45 de 2004, que inseriu o §3º ao art. 5º da Constituição Federal, determinando que os tratados internacionais de direitos humanos que fossem aprovados de maneira especial, teriam *status* de emenda constitucional.

O CAPÍTULO 05 traz as conclusões da autora acerca do tema, sem trazer, necessariamente, uma resposta aos questionamentos levantados, mas apenas, suas impressões pessoais, sem confrontar diretamente com os ensinamentos doutrinários e os entendimentos dos Tribunais Superiores. Mas sim, uma tentativa de conciliar os entendimentos.

2 OS TRATADOS INTERNACIONAIS

A evolução da sociedade internacional e o aumento das relações entre os países, desperta para o estudo mais aprofundado sobre os tratados internacionais, os quais podem ser considerados como a fonte mais segura para os sujeitos do Direito Internacional Público.¹

Devido ao progresso do positivismo que os tratados passaram a ser considerados a maior fonte de obrigação no campo internacional, que era um papel desempenhado pelo costume. Da mesma forma que para o Direito Interno, também com o Pós-Positivismo, os princípios gerais ganharam maior destaque como fonte do Direito Internacional.²

Quando uma norma é produzida no campo do Direito Internacional, é conferida uma maior segurança jurídica para as relações internacionais, justamente pelo fato de que no passado, a principal fonte dessa disciplina era o costume, traduzindo numa sociedade estagnada, enquanto que atualmente, mostra-se dinamizada.³

Essas tratativas internacionais são um mecanismo de grande importância no mundo jurídico, uma vez que tratam sobre disciplinas de elevada relevância para os Estados, bem como, um instrumento democrático de manifestação das vontades na Sociedade Internacional.⁴

Implica enfatizar que os tratados só criam obrigações para os Estados-parte, isto é, aqueles que consentiram com as regras previstas, não podendo esses instrumentos estabelecer regras para os Estados que não concordaram.⁵

Com a crescente tecnologia, o avanço das comunicações e do comércio a interdependência entre os países foi se tornando cada vez mais necessária, por isso

¹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 179.

² PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos e o direito constitucional internacional. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 109.

³ GUERRA, Sidney. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 83.

⁴ SILVA, Roberto Luiz. Direito Internacional Público. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 73.

⁵ PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos e o direito constitucional internacional. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 111.

a consideração que os tratados devem ter destaque, já que se mostrou o instrumento mais hábil de cooperação entre os Estados.⁶

Importa salientar que os tratados não codificam, obrigatoriamente, normas originais do Direito Internacional, mas sim, consagram regras já existentes e estáveis pelo costume internacional, ou até, decorre de modificações dessas que já estão presentes nos hábitos.⁷

Posto isto, percebe-se a indispensabilidade de acordos formais, de documentos escritos, que é exatamente o traço distintivo entre os tratados e os costumes, do mesmo jeito que os tratados só podem ser pactuados por sujeitos de Direito Internacional Público e, por fim, os tratados devem estar aptos a produção de efeitos jurídicos, ou seja, a assinatura e a ratificação de um tratado acarretam na aceitação de direitos e obrigações pelos Estados.⁸

Para o tratado ter validade, é necessário que o Estado expresse de forma legítima a sua vontade, o que se dá pela obediência às regras internas que dizem respeito às convenções internacionais, inclusive, a competência das autoridades, pois a celebração de tratados é um exercício de soberania que ao mesmo tempo, o Estado reconhece uma fonte de limitação de suas aptidões.⁹

Nessa linha de raciocínio, percebe-se o papel fundamental dos tratados internacionais nas relações entre os Estados, já que nenhum pode se sobrepor ao outro, deixando-os em pé de igualdade, ao mesmo tempo em que, permanecem soberanos em relações às suas regras internas. Podendo fazer uma comparação em relação a um contrato, que é inclusive, uma das denominações do tratados, em que todas as partes tem direitos e obrigações recíprocas.

⁶ SILVA, Roberto Luiz. Direito Internacional Público. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 73.

⁷ PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos e o direito constitucional internacional. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 110.

⁸ AQUINO, Leonardo Gomes. Tratados Internacionais (Teoria Geral). Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7652> Acesso em: 24/jan/2017.

⁹ *Ibidem*.

2.1 CONCEITO

Os tratados são acordos formais entre as pessoas jurídicas de direito internacional público, com o objetivo de produzir efeitos no mundo jurídico, trazendo matérias que digam respeito ao direito das gentes, e, às vezes, com mais ênfase sobre os serviços diplomáticos, sobre o mar ou sobre soluções pacíficas de litígios entre os Estados.¹⁰

O termo "tratado" serve para designar o gênero de um acordo entre dois ou mais sujeitos de Direito Internacional, para formular determinado assunto, estabelecendo as diretrizes, os deveres e as obrigações, assim como as regras de conduta que lhe concernem.¹¹

A declaração de que os tratados se tratam de acordos, é afirmar que são instrumentos que se desenvolveram a partir da convergência de vontades de dois ou mais sujeitos de direito, por isso, que a disciplina tratada é estabelecida pelos Estados ou organizações internacionais, que devem concordar com o conteúdo para que seja juridicamente vinculante.¹²

Sendo assim, os tratados são reconhecidos pelo seu procedimento de elaboração, bem como pela sua configuração final e não pela temática tratada, já que esta pode ser bastante diversificada.¹³

Insta salientar que os tratados internacionais, como já fora sublinhado, são acordos internacionais entre estados; devem ser escritos e regidos pelo Direito Internacional em apenas um instrumento ou mais de um, desde que conexos entre si, independente da denominação que adote.¹⁴

¹⁰ REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*. 13 ed. rev., aumen. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 38.

¹¹ GUERRA, Sidney. *Curso de Direito Internacional Público*. 7 ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 84.

¹² PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. *Direito Internacional Público e Privado*. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 95.

¹³ BORGES, Thiago Carvalho. *Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 34.

¹⁴ GUERRA, Sidney. *Curso de Direito Internacional Público*. 7 ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p.84.

Há várias expressões para designar o tratado internacional, tais como, tratado, convenção, ata, carta, constituição, protocolo, estatuto, concordata, declaração, pacto, compromisso, regulamento, troca de notas, acordo, etc.¹⁵

Sobre o assunto, o autor Francisco Rezek¹⁶ afirma:

O uso constante a que se entregou o legislador brasileiro da fórmula tratado e convenções induz o leitor desavisado à ideia de que os dois termos se prestem a designar coisas diversas. Muitas são as dúvidas que repontam, a todo momento, na trilha da pesquisa terminológica. (...) O que a realidade mostra é o uso livre, indiscriminado, e muitas vezes ilógico, dos termos variantes daquele que a comunidade universitária, em toda parte - não houvesse boas razões históricas para isso -, vem utilizando como termo-padrão. Quantos são esses nomes alternativos? (...) A análise da experiência convencional brasileira ilustra, quase à exaustão, as variantes terminológicas de tratado concebíveis em português: acordo, ajuste, arranjo, ata, ato, carta, código, compromisso, constituição, contrato, convenção, convênio, declaração, estatuto, memorando, pacto, protocolo e regulamento.

Em outras palavras, o tratado internacional é um documento feito entre Estados e/ou organizações internacionais, isto é, sujeitos de direito internacional público, independentemente da terminologia utilizada, terá o intuito de estabelecer direitos e obrigações recíprocas, decorrente do acordo de vontades entre os partícipes, podendo cada um deles cobrar de igual maneira, dos outros, não havendo uma hierarquia entre eles.

¹⁵ GUERRA, Sidney. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p.85.

¹⁶ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar. 13 ed. rev., aumen. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 41.

2.2 BREVE HISTÓRICO

Na antiguidade, o Chefe de Estado atuava diretamente no processo de elaboração e assinatura dos tratados, que eram classificados como um trato pessoal do governante, inclusive a sua permanência era a mesma do tempo de vida do Monarca.¹⁷

Quando houve a mudança da soberania estatal para os cidadãos, o desenvolvimento dos tratados se dificultou, uma vez que era imprescindível a anuência prévia do parlamento. Os chefes de Estados mantiveram-se incumbidos pela assinatura, mas era imposto que fosse ratificado pelo parlamento, ou seja, o Monarca deixou de ser a pessoa de direito internacional, passando a ser o Estado.¹⁸

Até o século XX, o direito dos tratados ostentava uma característica baseada nos costumes, sobretudo em alguns princípios gerais, tais como, o *pacta sunt servanda*¹⁹ e o princípio da boa-fé. A partir do século XX, dois novos fatos surgiram, o primeiro foi a entrada das organizações internacionais como sujeitos de direito internacional, e segundo, a codificação dos tratados, transformando os costumes em regras escritas.²⁰

Hoje, os organismos internacionais também integram os sujeitos de direito internacional, com aptidão também para integrar tratados internacionais, entretanto, importante ressaltar que podem celebrar tratados que digam respeito à sua alçada, enquanto os Estados são livres para celebrar quaisquer tipos.²¹

A padronização jurídica dos tratados teve início de maneira costumeira, desde a antiguidade até meados do século XX, não sendo possível encontrar sinais do nascimento na história das civilizações o costume convencional.²²

¹⁷ A evolução histórica dos tratados internacionais. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/evolu%C3%A7%C3%A3o-hist%C3%B3rica-dos-tratados-internacionais>> Acesso em: 23/jan/2017.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ "Os pactos devem ser cumpridos".

²⁰ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar. 13 ed. rev., aumen. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 35-36.

²¹ A evolução histórica dos tratados internacionais. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/evolu%C3%A7%C3%A3o-hist%C3%B3rica-dos-tratados-internacionais>> Acesso em: 23/jan/2017.

²² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 180.

A necessidade de se codificar, de tornar as regras expressas, deu-se por conta da intensificação das relações internacionais, tornando-se imprescindível que a segurança jurídica estivesse presente. Sendo assim, as normas costumeiras passaram a se tornar objeto de codificação, como a Convenção de Havana de 1928, promulgada pelo Decreto 18.956 de 1929, ainda vigente no Brasil.²³

Esse movimento de codificação intenso foi solidificado devido ao aparecimento de tratados multilaterais e com a criação das organizações internacionais de caráter permanente. Por conseguinte, essa sistematização do Direito dos Tratados desenvolveu-se para a consecução dos objetivos das Nações Unidas, com o propósito de manutenção da paz e da segurança internacionais.²⁴

O principal instrumento internacional foi a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que foi assinada no ano de 1969, com o intuito de orientar a elaboração e a aplicação dos tratados, e foi ratificada pelo Brasil em 1980.²⁵

Em que pese ainda não ter havido o depósito dos instrumentos de ratificação e nem a publicação do Decreto presidencial pelo Brasil, a Convenção de Viena é a norma que a orienta todas as relações internacionais que o Estado Brasileiro faça parte.²⁶

Apesar de pouco explorado o histórico, pôde-se perceber a importância que os tratados internacionais foram ganhando ao longo do tempo, bem como a imprescindibilidade das suas codificações em documentos escritos, de forma a dar mais segurança jurídica aos Estados, sobretudo por conta do seu caráter bilateral, em que obriga ambas as partes a cumprirem o que fora acordado, sob pena de haver uma responsabilização internacional.

²³ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. *Direito Internacional Público e Privado*. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 103.

²⁴ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 181-182.

²⁵ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. *Direito Internacional Público e Privado*. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 104.

²⁶ SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional Público*. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 129.

2.3 OS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS

A expressão "direitos humanos" gera controvérsias a respeito do seu conceito, entretanto, a sua proteção e promoção está entre os principais temas da atualidade, assim como também se encontram como prioridade dos Estados, da sociedade internacional e do Direito Internacional. Portanto, são direitos essenciais para que as pessoas sejam tratadas com dignidade.²⁷

O Direito Internacional clássico não identificava a pessoa humana como um sujeito de direito, mas somente os Estados, sendo o indivíduo rebaixado a segundo plano. Mas, desde a estruturação da Carta da Organização das Nações Unidas e dos documentos posteriores, que visavam a proteção do ser humano, este passou a ser o núcleo da matéria internacional.²⁸

Com essa mudança de paradigma, pode-se dizer que houve a internacionalização dos direitos humanos, inclusive pelo desrespeito realizado contra as pessoas, por parte de sujeitos e, notadamente, pelo próprio Estado.²⁹

O homem é considerado como sujeito de Direito Internacional desde que seja o destinatário direto das regras que dele decorrem, ou seja, quando lhe são impostos deveres e lhe são atribuídos direitos.³⁰

Porém, esse sistema ainda não fora criado de forma generalizada, porque o que mais se utiliza para garantir a proteção jurídica internacional é a tutela indireta, que é a obrigação compulsória dos Estados de legitimar comportamentos relativos aos indivíduos que estão sob a sua jurisdição.³¹

A promulgação da Constituição Federal de 1988 foi uma referência para a democracia e para a inserção dos direitos humanos no Brasil, ao mesmo tempo em

²⁷ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 805.

²⁸ GUERRA, Sidney. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 52-53.

²⁹ *Ibidem*, p. 53.

³⁰ SILVA, Roberto Luiz. Direito Internacional Público. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 485.

³¹ *Ibidem*.

que o país ratificou o maior número de tratados internacionais que protegiam os direitos da pessoa humana.³²

Hoje, o Brasil já tem ratificados quase todos os tratados internacionais sobre direitos humanos do sistema global de proteção desses direitos e no tocante ao sistema interamericano também faz parte de praticamente a totalidade dos tratados que versam sobre a proteção dos direitos humanos. Tais tratados têm como objetivo proteger os interesses da pessoa e não os interesses do governo.³³

2.3.1 Contextualização Histórica

A formação das normas de direitos humanos se mistura com a própria história da humanidade, que é o resultado de diferentes origens e civilizações. Na Antiguidade havia normas de proteção aos valores para uma vida humana digna. Na Grécia Antiga se defendia a existência de um direito natural anterior ao homem e superior às leis.³⁴

A preocupação com a defesa dos direitos do homem surgiu na Inglaterra com a Magna Carta de 1215, em que estabeleceu que o Rei deveria se dirigir ao parlamento e dispor que alguns direitos individuais estariam sob o manto da lei, isso foi mais tarde confirmado pelo *Bill of Rights* em 1689.³⁵

Pode-se afirmar que alguns textos da modernidade também podem ser apontados como imprescindíveis para o progresso da significação dos direitos humanos. Tais como a Magna Carta e o *Bill of Rights*, já mencionados, documentos históricos que fixaram limitações à monarquia absolutista vigente à época.³⁶

Porém, na segunda metade do século XIX e até o final da segunda Guerra Mundial é que ocorreu de fato o início da internacionalização dos direitos humanos, que se

³² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 866.

³³ *Ibidem*, p. 866-867.

³⁴ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 812.

³⁵ SILVA, Roberto Luiz. Direito Internacional Público. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 487.

³⁶ BORGES, Thiago Carvalho. Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário. São Paulo: Atlas, 2011, p. 197.

expressou de três formas: direito humanitário; luta contra a escravidão; regulação dos direitos do trabalhador assalariado.³⁷

Nesse diapasão, essa internacionalização dos direitos humanos é bastante recente na história, surgindo pós-Guerra, para refutar todas as atrocidades cometidas durante o nazismo, momento em que o Estado era o maior violador dos direitos humanos.³⁸

Foi justamente nessa época em que os seres humanos passaram a ser vistos como descartáveis, tendo a destruição e a crueldade como movimentos lógicos, abolindo o valor da pessoa humana, tornou-se, então, imprescindível a reconstrução dos direitos humanos, como diretriz ética apto a restabelecer a lógica da razoabilidade.³⁹

A Constituição Brasileira de 1967, no art. 153, § 36 determinava que os direitos e as garantias expressos não excluirião outros direitos e garantias desinentes do regime e dos princípios que ela adota. Por isso que a Constituição de 1988 inovou, já que incluiu os direitos declarados nos tratados internacionais entre os direitos constitucionais, aqueles em que o Brasil é signatário.⁴⁰

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, sob essa influência humanitária consagrou a dignidade da pessoa humana e os direitos humanos a valores fundamentais, sendo este, o propósito do Brasil no cenário internacional, ou seja, deve respeitar as decisões ou recomendações oriundas do Direito Internacional, quando mais benéficas às pessoas.⁴¹

Portanto, percebe-se que o direito internacional vem ganhando novos contornos ao colocar a pessoa humana como o centro, isto é, preocupa-se com a dignidade humana, sendo este o vetor principal de todos os seus instrumentos.

³⁷ BORGES, Thiago Carvalho. Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário. São Paulo: Atlas, 2011, p. 197.

³⁸ *Ibidem*, p. 196.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 118.

⁴¹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 867.

2.4 OS TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL

Uma vez promulgado o tratado, este se incorpora ao ordenamento jurídico brasileiro, com um caráter vinculante em relação ao Estado e aos particulares, já que estabelece direitos e deveres. Sendo parte da norma interna, qualquer descumprimento pode resultar em sanções previstas pelo próprio direito interno brasileiro.⁴²

No sistema jurídico nacional, tudo que é produzido deve ser publicado, e os tratados também, para que passem a integrar o ordenamento e tornar-se capaz de exigir o seu cumprimento por governantes e particulares e, ainda, à garantia de vigência pelo Poder Judiciário.⁴³

No regime jurídico do Brasil, para que os tratados internacionais possam ingressar no ordenamento, são submetidos a um processo, que começa da sua formação e vai até a sua incorporação, e para tanto, há seis fases: 1) negociação; 2) assinatura; 3) mensagem ao Congresso Nacional; 4) aprovação parlamentar através de um decreto legislativo; 5) ratificação; 6) promulgação do tratado mediante decreto presidencial.⁴⁴

Importante o esclarecimento de que as primeiras duas fases, quais sejam, a negociação e a assinatura, são de responsabilidade do Presidente da República, mas há também a possibilidade de delegação para os Ministros das Relações Exteriores e para os Chefes de Missões Diplomáticas.⁴⁵

Após a assinatura do tratado, a fase interna de aprovação e execução é iniciada. O Congresso Nacional, após receber a mensagem do Presidente, fica responsável pelo decreto legislativo, no qual o Presidente deverá ratificar e para que possam produzir efeitos na ordem interna, o tratado deverá ser promulgado e, na ordem

⁴² PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. *Direito Internacional Público e Privado*. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 142.

⁴³ BORGES, Thiago Carvalho. *Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 102-103.

⁴⁴ FALCONI, Francisco. *A incorporação dos tratados internacionais no Direito interno brasileiro*. Disponível em: <<https://franciscofalconi.wordpress.com/2008/07/27/a-incorporacao-dos-tratados-internacionais-no-direito-interno-brasileiro/>> Acesso em: 29/jan/2017.

⁴⁵ *Ibidem*.

internacional, o instrumento ratificado deve ser enviado ao depositário do tratado, que elaborará um protocolo e encaminhará aos Estados integrantes do pacto.⁴⁶

Em observação ao histórico das Constituições antecedentes, no ordenamento Brasileiro, sempre houve a reunião de vontades entre os poderes Executivo e Legislativo para que a conclusão dos tratados internacionais se aperfeiçoassem. Dado que a simples assinatura não importará em efeitos sem que haja o referendo pelo Congresso Nacional, em razão do Poder Executivo só poder ratificar, após a aprovação pelo Congresso.⁴⁷

Levando em consideração todo esse processo para a formação dos tratados e, relembando que têm força jurídica vinculante e obrigatória, a violação a uma regra constante em um tratado implicará uma violação às obrigações assumidas internacionalmente, por conseguinte, ensejará a responsabilização internacional do Estado violador.⁴⁸

Resta claro, assim, que um tratado internacional, ao ser internalizado no ordenamento jurídico brasileiro, após um procedimento com diversos atos, conforme explanado, justamente para uma maior segurança jurídica, este instrumento passa a ter uma força que subordina-o às suas regras, que devem ser respeitadas pelo Estado que o incorporou em seu Direito Interno.

Tais regras passam a ter a mesma força que uma norma jurídica produzida pelo Poder Legislativo nacional e, por conta disso, sendo uma norma constante em um tratado internacional descumprida, deverá existir as devidas sanções, como, acima dito, o Estado violador da regra, passará por um processo de acusação, no qual haverá de ser responsabilizado.

⁴⁶ FALCONI, Francisco. A incorporação dos tratados internacionais no Direito interno brasileiro. Disponível em: <<https://franciscofalconi.wordpress.com/2008/07/27/a-incorporacao-dos-tratados-internacionais-no-direito-interno-brasileiro/>> Acesso em: 29/jan/2017.

⁴⁷ PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos e o direito constitucional internacional. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 114-115.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 116-117.

2.4.1 Hierarquia Normativa dos Tratados

A hierarquia normativa dos tratados vai depender das regras internas de cada país. Todos os países respeitam a supremacia da Constituição, exceto a Holanda. No tocante as normas infraconstitucionais, a primazia dos tratados vai variar. Países como a França, Grécia e Peru, admitem a preponderância do tratado, já outros, como Brasil e os Estados Unidos garantem um tratamento partidário em relação as demais normas do sistema jurídico.⁴⁹

No Brasil, a superioridade dos tratados sobre as normas internas é altamente defendida e essa tese tende a prevalecer.⁵⁰

Quando o tratado passa a ser parte do ordenamento jurídico, é necessário que faça parte de algum nível hierárquico. Segundo a norma brasileira, inicialmente o tratado recebe o *status* de uma lei ordinária, mas é possível que lhe seja dado o *status* de uma emenda constitucional, quando versarem sobre os direitos humanos, conforme a regra constante no § 3º do art. 5º da Constituição Federal. Há, ainda, o entendimento que tais tratados podem ter *status* supralegal ou constitucional.⁵¹

Vale o destaque de que existem duas teorias que versam sobre a integração entre o direito interno e o direito internacional, quais sejam, a teoria monista, que segue a doutrina de Kelsen, e a teoria dualista, adotada por Triepel. Segundo Luciano Amaro⁵²:

Na perspectiva monista, os tratados, uma vez concluído o ritual formal para que adquiram vigência, incorporam-se ao direito interno e são invocáveis como fundamento de direitos e obrigações. Sob o ângulo dualista, os preceitos do tratado integrariam uma ordem jurídica distinta e necessitariam ser “convertidos” em normas internas para, aí sim, passarem a compor o direito interno.

⁴⁹ Tratados Internacionais no Direito Tributário. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3853> Acesso em: 24/jan/2017.

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 142.

⁵² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 206.

Os autores que defendem a teoria dualista, afirmam que o direito internacional e o direito de cada país são diferentes e não dependentes uns dos outros, portanto, a validade jurídica de uma norma do ordenamento interno não guarda relação com uma norma de ordem internacional.⁵³

Nesse diapasão, os sistemas jurídicos, interno e internacional, não se conectam e, portanto, não há também, conflito entre eles, justamente por serem diferentes e independentes.⁵⁴

Para essa concepção dualista, o Direito Interno fundamenta-se na autoridade constitucional, isto é, regulando a vida dos indivíduos de acordo com o sistema estatal em que vivem. Enquanto que o Direito Internacional elucida-se pelo *pacta sunt servanda*, de forma a reger as relações entre os Estados da Sociedade Internacional.⁵⁵

Ou seja, há duas ordens jurídicas que são diversas entre si, não sendo possível que ocorra um conflito entre elas, pois não convivem e nem tem qualquer tipo de relação comum, desta forma, ao direito interno comete o trabalho de regulamentar as relações internas, já ao direito internacional, objetiva disciplinar as relações entre os estados.⁵⁶

Desta forma, a base do Direito Internacional é uma vontade individual ou comum dos sujeitos, enquanto que o Direito Interno alicerça-se na vontade soberana do Estado Nacional que o elabora, firmado numa ideia de subordinação.⁵⁷

Já os defensores da teoria monista, dividem-se entre o monismo de Kelsen, que dispõe que no futuro seja implantada uma ordem única; e o monismo nacionalista, que dá ênfase à soberania de cada Estado, e também à descentralização da sociedade internacional, ou seja, acode-se da supremacia constitucional.⁵⁸

⁵³ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar. 13 ed. rev., aumen. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 40.

⁵⁴ SILVA, Roberto Luiz. Direito Internacional Público. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 160.

⁵⁵ *Ibidem*.

⁵⁶ CUNHA JR., Dirley. Curso de Direito Constitucional. 4 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2010, p. 62.

⁵⁷ SILVA, Roberto Luiz. Direito Internacional Público. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 160.

⁵⁸ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar. 13 ed. rev., aumen. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 41.

Nesta linha de pensamento, não existe duas ordens jurídicas autônomas e independentes, uma vez que ambas as disciplinas cuidam da regulamentação da conduta dos indivíduos, tendo como diferenciação apenas os métodos utilizados para essa regulação, em que o Direito Internacional é criado a partir da colaboração de dois ou mais Estados e o Direito Interno decorre da vontade um Estado.⁵⁹

À vista disso, para esse entendimento monista, há uma ordem jurídica única, na qual, convivem os direitos interno e internacional. Existe uma propensão para o acolhimento da teoria do monismo jurídico, o problema que se levanta é, numa situação de conflito, qual o direito deverá prevalecer.⁶⁰

Ambas as teorias, dualista e monista, têm pontos positivos e negativos. A melhor concepção é aquela que exalta os direitos do homem como uma unidade indivisível e interdependente, de forma a preponderar os princípios da igualdade e liberdade.⁶¹

Todavia, sobre o tema, não há uma posição uníssona na doutrina e jurisprudência, pois por vezes adotam a teoria monista, isto é, dando prevalência ao direito internacional, mas também há defesas no sentido da teoria dualista, em que acolhe a paridade entre a norma interna e os tratados, admitindo-se, assim, uma apreciação mista.⁶²

A Constituição da República, no §2º do art. 5º, legitimou o procedimento da incorporação automática dos tratados internacionais de direitos humanos, conforme posição doutrinária majoritária e, por essa razão, adotou a teoria monista. Entretanto, a enunciação da hierarquia dos tratado foi aceita pelo Supremo Tribunal Federal, apenas no Recurso Extraordinário em que se discutia a prisão civil do depositário infiel.⁶³

⁵⁹ SILVA, Roberto Luiz. Direito Internacional Público. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 161.

⁶⁰ CUNHA JR., Dirley. Curso de Direito Constitucional. 4 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2010, p. 62.

⁶¹ PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos e o direito constitucional internacional. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 13.

⁶² DELLOVA, Adriana Souza. A dúvida do Supremo Tribunal Federal na adoção das teorias monista ou dualista frente à globalização. Âmbito Jurídico, Rio Grande, 78, 01/07/2010. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8082>. Acesso em 24/jan/2017.

⁶³ CARVALHO, Felipe Bruno Santabaya. A posição hierárquica dos tratados internacionais e da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11148#_ftn_ref1> Acesso em: 26/jan/2017.

A decisão do Recurso Extraordinário acima citado, foi altamente revolucionária, pois a CRFB/88 estabelecia expressamente as duas maneiras de ocorrer a prisão civil por dívidas, quais sejam, o devedor de pensão alimentícia e a do depositário infiel. No conflito, cerne do Recurso, ocorreu a supremacia do Pacto de São José da Costa Rica, que determinava sobre a liberdade, um direito humano fundamental básico.⁶⁴

Impende salientar que o Pacto de São José da Costa Rica foi o documento utilizado como o modelo para a decisão do conflito suscitado no Recurso Extraordinário, dado que este instrumento proíbe, de forma expressa, a prisão civil por dívidas, exceto a do devedor de pensão alimentícia. Naquele momento, os julgadores propuseram a hierarquia da suprallegalidade para os tratados internacionais sobre direitos humanos que tivessem sido aprovados pelo procedimento ordinário.⁶⁵

Com essa linha de pensamento, os tratados internacionais passaram a ter três diferentes hierarquias no ordenamento brasileiro: os tratados e convenções sobre direitos humanos, se aprovados em ambas as casas do Congresso Nacional, em dois turnos, com três quintos dos votos dos membros de cada casa, equivalem-se às emendas constitucionais; os tratados de direitos humanos, aprovados pelo procedimento ordinário, têm o *status* de suprallegalidade; e, os tratados internacionais que não tratam de direitos humanos, têm a mesma hierarquia das leis ordinárias.⁶⁶

A consequência disso é que se os tratados de direitos humanos forem incorporados com *status* de emenda constitucional, poderão servir de indicador do controle de constitucionalidade, isto é, se uma lei ordinária conflitar com um tratado, esta deverá ser considerada inconstitucional.⁶⁷

⁶⁴ CARVALHO, Felipe Bruno Santabaya. A posição hierárquica dos tratados internacionais e da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11148#_ftn_ref1> Acesso em: 26/jan/2017.

⁶⁵ *Ibidem*.

⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática transformadora. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 220.

⁶⁷ CARVALHO, Felipe Bruno Santabaya. A posição hierárquica dos tratados internacionais e da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11148#_ftn_ref1> Acesso em: 26/jan/2017.

2.4.2 Hierarquia Normativa dos Tratados de Direitos Humanos

Esse assunto passou a ser bastante discutido com o advento da Emenda Constitucional nº 45 de 2004, ao determinar o *status* normativo dos tratados internacionais de direitos humanos, se aprovados pelo quórum previsto, equiparando-os à Emenda Constitucional.

Ao tratar da eficácia que os direitos humanos podem atingir no Direito Interno dos Estados, é analisar a hierarquia que assumem, os tratados internacionais de direitos humanos, ao serem internalizados ao ordenamento jurídico interno. Esse quesito é bastante significativo para o triunfo da universalização e internacionalização dos direitos da pessoa humana.⁶⁸

O princípio da dignidade da pessoa humana foi destacado como um dos valores fundamentais da República Federativa do Brasil⁶⁹, portanto, os direitos humanos têm uma posição de destaque na Constituição, os quais são chamados de "direitos fundamentais".⁷⁰

Quando os tratados internacionais de direitos humanos são incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição fornece ao Direito Internacional uma natureza especial e diferenciada, de uma norma constitucional, essa ilação vem da interpretação sistemática e teleológica do texto, notadamente sobre o valor expansivo da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais.⁷¹

Para o autor Bernardo Gonçalves Fernandes⁷², a dignidade da pessoa humana:

É mais do que uma referência normativa à proteção da autonomia individual, pois não se confunde com a proteção às liberdades.

⁶⁸ COSTA, Willian César Nonato. A hierarquia dos tratados internacionais de Direitos Humanos no ordenamento jurídico brasileiro sob a ótica do neoconstitucionalismo. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6828> Acesso em: 27/jan/2017.

⁶⁹ CF/88. Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III - a dignidade da pessoa humana.

⁷⁰ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 148.

⁷¹ PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos e o direito constitucional internacional. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 118.

⁷² FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 7 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2015, p. 358.

Todavia, se seguirmos a coerência interna dessa linha de raciocínio, a dignidade da pessoa humana não poderia ser compreendida como princípio, haja vista sua notada superioridade sobre os demais princípios (direitos fundamentais) que sempre deveriam ceder espaço para sua aplicação.

Na defesa da hierarquia constitucional dos direitos humanos em tratados internacionais, há um fundamento razoável, que diz respeito a natureza material dos direitos fundamentais, além do §3º, está presente no §2º do art. 5º da CRFB/88⁷³, se não fosse constitucional, tal dispositivo perderia a razão de existência.⁷⁴

Art. 5º. § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Partindo do pressuposto que entre os direitos fundamentais expressos não se restringem aos do art. 5º da CRFB/88, mas também os que estão previstos em tratados internacionais de direitos humanos ratificados pelo ordenamento brasileiros, a regra acima citada, é a regra que positiva os direitos humanos, tornando-os direitos fundamentais.⁷⁵

Vale frisar que enquanto os tratados internacionais possuem hierarquia infraconstitucional, os direitos expressos em tratados internacionais de proteção aos direitos humanos dispõem de aptidão constitucional.⁷⁶

⁷³ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 25/jan/2017.

⁷⁴ PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos e o direito constitucional internacional. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 120.

⁷⁵ COSTA, Willian César Nonato. A hierarquia dos tratados internacionais de Direitos Humanos no ordenamento jurídico brasileiro sob a ótica do neoconstitucionalismo. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6828> Acesso em: 27/jan/2017.

⁷⁶ PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos e o direito constitucional internacional. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 125.

No mesmo art. 5º, a Emenda Constitucional 45 também acrescentou o §3º, que estabelece que sobre a hierarquia dos tratados internacionais de direitos humanos há uma outorga expressa de norma constitucional, desde que sejam aprovados por um *quorum* qualificado de três quintos dos membros do Congresso Nacional em dois turnos.⁷⁷

Art. 5º. § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Percebe-se que há um procedimento especial para que os tratados internacionais que versam sobre direitos humanos adquiram o *status* equivalente a uma Emenda Constitucional. Estes tratados então, passariam a ter a hierarquia constitucional, ou seja, superiores às leis infraconstitucionais e, inclusive, podendo servir de parâmetro para o controle de constitucionalidade.

Após tal determinação, do nível hierárquico dos tratados de direitos humanos, passou a ser discutido na doutrina e na jurisprudência qual o *status* normativo iam adquirir os tratados internacionais sobre direitos humanos incorporados anteriormente à inserção do §3º ao art. 5º da CF, pela EC nº 45, questões que serão analisadas neste trabalho, nos tópicos seguintes.

2.4.2.1 Emenda Constitucional nº 45/2004

A Emenda Constitucional nº 45, promulgada em 08 de dezembro de 2004, e publicada em 31 de dezembro do mesmo ano, introduziu a chamada Reforma do Judiciário e a constitucionalização dos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos.

⁷⁷ COSTA, Willian César Nonato. A hierarquia dos tratados internacionais de Direitos Humanos no ordenamento jurídico brasileiro sob a ótica do neoconstitucionalismo. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6828> Acesso em: 27/jan/2017.

Quase treze (13) anos antes, o Deputado Hélio Bicudo, do Partido dos Trabalhadores, de São Paulo, apresentava na Câmara dos Deputados, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) que previa introduzir alterações na estrutura do Poder Judiciário. Ficou conhecida como a PEC da Reforma do Judiciário, e recebeu o nº. 96/92.⁷⁸

Durante este período, diversas alterações foram processadas, inúmeros substitutivos recepcionados, refletindo de forma clara, as grandes mudanças experimentadas pelo Brasil, principalmente nos aspectos social e político.

A PEC 96/92, foi aprovada em dois turnos e encaminhada ao Senado Federal passando a ter a nomenclatura de PEC 29/2000. Foram 17 PEC's que transitaram em conjunto a partir de 2000 acerca do Poder Judiciário. Quatro anos depois a PEC 29/2000 passa à condição de Emenda Constitucional nº 45.⁷⁹

Dentre as inovações que a Emenda contém, destacam-se a criação de órgãos de controle externo da Magistratura e do Ministério Público, respectivamente o Conselho Nacional de Justiça e o Conselho Nacional do MP, a adoção da súmula vinculante e a autonomia das defensorias públicas.

Além dessas, a reforma do judiciário, através da EC 45/04, abarcou em suas disposições, mudanças relativas à matéria de direitos humanos no Brasil, tais quais, o deslocamento da competência para a Justiça Federal dos seus processos, através de requerimento do Procurador Geral da República e também constitucionalizou à aderência aos tribunais penais internacionais.⁸⁰

O Brasil aderiu à jurisdição do Tribunal Penal Internacional (TPI), conforme apontado acima, aprovação do Estatuto de Roma através do Decreto número 112, de 06 de

⁷⁸ BANDEIRA, Regina Maria Groba. Propostas de Emenda à Constituição sobre o tema Reforma do Judiciário em tramitação na Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/arquivos-pdf/pdf/30956400-137.pdf>> Acesso em: 02/fev/2017.

⁷⁹ LENZA, Pedro. Reforma do Judiciário. Emenda Constitucional nº 45/2004. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/6463/reforma-do-judiciario-emenda-constitucional-n-45-2004>> Acesso em: 02/fev/2017.

⁸⁰ PIOVESAN, Flávia; GARCIA, Maria (organizadoras). Proteção Internacional dos Direitos Humanos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (Coleção Doutrinas Essenciais; v.6) - LUIPI, Andre Lipp Pinto. A Aplicação dos Tratados de Direitos Humanos no Brasil A partir da EC 45/2004, p. 25-26.

junho de 2002, entrando em vigor internamente pelo Decreto nº 4388, 25 de setembro de 2002.⁸¹

O TPI é uma corte independente, permanente e de última instância, com o objetivo de julgar pessoas acusadas de crimes de maior gravidade, que afetam a comunidade internacional: crime de genocídio, crimes contra a humanidade, crimes de guerra e crimes de agressão. O Tribunal tem sua sede localizada em Haia, Países Baixos, e se baseia num Estatuto do qual fazem parte 106 países⁸²

Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos, antes da Emenda Constitucional nº 45, eram considerados como normas infraconstitucionais, niveladas hierarquicamente com as leis ordinárias, complementares, etc., sujeitos, portanto, a perder facilmente a eficácia, diante de um conflito entre normas, resultando em situações de impasse e debates acirrados sobre a matéria, notadamente em face do acordado através da Convenção Americana de Direitos Humanos (1969) ou o Pacto de San José da Costa Rica.⁸³

O §3º do art. 5º da CF/88, introduzido pela Emenda em exame, alicerça os diferentes entendimentos dos doutrinadores brasileiros sobre a imprescindibilidade em distinguir os níveis hierárquicos dos tratados sobre direitos humanos dos demais tratados que tenham sido aprovados pelo Brasil.⁸⁴

O que se defende, na maioria, baseia-se no disposto do §2º do mesmo artigo, que estabelece que o rol de garantias não suprime outras que estejam dispostas em tratados aos quais o Brasil faça parte. Por isso, este parágrafo autoriza considerar o *status* constitucional dos tratados de direitos humanos.⁸⁵

⁸¹ Tribunal Penal Internacional. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Tribunal-Penal-Internacional/o-que-e.html>> Acesso em: 03/fev/2017.

⁸² Estatuto de Roma do Tribunal Penal Internacional - 1998. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Tribunal-Penal-Internacional/estatuto-de-roma-do-tribunal-penal-internacional.html>> Acesso em: 03/fev/2017.

⁸³ ESSE, Luis Gustavo. A Convenção Interamericana de Direitos Humanos e sua eficácia no direito processual brasileiro. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11689> Acesso em: 03/fev/2017.

⁸⁴ PIOVESAN, Flávia; GARCIA, Maria (organizadoras). Proteção Internacional dos Direitos Humanos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (Coleção Doutrinas Essenciais; v.6) - LUIPI, Andre Lipp Pinto. A Aplicação dos Tratados de Direitos Humanos no Brasil A partir da EC 45/2004, p. 26.

⁸⁵ PIOVESAN, Flávia; GARCIA, Maria (organizadoras). Proteção Internacional dos Direitos Humanos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (Coleção Doutrinas Essenciais; v.6) - LUIPI, Andre Lipp Pinto. A Aplicação dos Tratados de Direitos Humanos no Brasil A partir da EC 45/2004. p. 26.

Importa salientar que desde a promulgação da EC 45 muito se questionou acerca do nível de hierarquia normativa dos tratados internacionais de direitos humanos, aprovados antes da referida emenda, se estes também assumiriam uma posição constitucional.⁸⁶

Tais dúvidas decorrem justamente do objetivo da emenda, que foi de mudar o método de recepção constitucional das normas jurídicas internacionais de direitos humanos, exigindo um procedimento diferente para que pudessem obter o nível constitucional.⁸⁷

A novidade é que um tratado para adquirir esses *status* constitucional, deverá ser aprovado pelo Congresso Nacional, por maioria de três quintos os votos dos membros de cada casa, em dois turnos. Esta exigência somente é feita em relação ao trâmite das emendas constitucionais. Portanto, os tratados que já tinham sido aprovados, não obedeceram aos critérios, mas sim, procedimento semelhantes aos projetos de leis ordinárias.⁸⁸

À primeira vista, entende-se que apenas os tratados aprovados da forma estabelecida no §3º teriam o *status* constitucional e, sendo assim, os tratados ratificados anteriores à Emenda se revestem de força de lei ordinária.⁸⁹

Para solucionar tais problemas, os autores se dividiram entre os que defendiam a incorporação automática dos tratados assinados antes da EC 45, por conta do conteúdo do §2º do art. 5º, e aqueles que sustentavam a recepção material de todos os tratados de direitos humanos.⁹⁰

Nesse sentido, muitas teorias foram levantadas para que fosse estabelecida a hierarquia dos tratados antes e depois da EC 45/2004, e estas serão examinadas no tópico posterior.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 34.

⁸⁷ PIOVESAN, Flávia; GARCIA, Maria (organizadoras). Proteção Internacional dos Direitos Humanos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (Coleção Doutrinas Essenciais; v.6) - OLIVEIRA, Diogo Pignataro. Os Tratados de Direitos Humanos na Contemporaneidade. p. 104.

⁸⁸ PIOVESAN, Flávia; GARCIA, Maria (organizadoras). Proteção Internacional dos Direitos Humanos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (Coleção Doutrinas Essenciais; v.6) - LUIPI, Andre Lipp Pinto. A Aplicação dos Tratados de Direitos Humanos no Brasil A partir da EC 45/2004. p. 36.

⁸⁹ PIOVESAN, Flávia; GARCIA, Maria (organizadoras). Proteção Internacional dos Direitos Humanos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (Coleção Doutrinas Essenciais; v.6) - ROCHA, Fernando Luiz Ximenes. A Reforma do Judiciário e os Tratados Internacionais. p. 189.

⁹⁰ COSTA, Aldo de Campos. Tratados de direitos humanos anteriores à EC 45/04. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mai-30/toda-prova-tratados-direitos-humanos-antecedentes-ec-4504>> Acesso em: 03/fev/2017.

2.4.2.2 Teorias Doutrinárias e Jurisprudenciais

Em relação a hierarquia dos tratados internacionais muito se discutiu entre os doutrinadores e na jurisprudência, inclusive sobre a aplicabilidade no direito interno e como seria solucionado um eventual conflito entre normas internas e normas internacionais.

Para se chegar a uma conclusão, muitas teorias foram criadas, e diferentes decisões foram sendo tomadas pelos Tribunais Superiores, sobretudo no que diz respeito às normas do Direito Tributário Brasileiro.

As teorias da hierarquia dos tratados de direitos humanos são: supraconstitucionalidade; constitucionalidade; supralegalidade; e, lei ordinária.

Para os doutrinadores que defendem o *status* supraconstitucional, os tratados de direitos humanos têm uma hierarquia que está acima da Constituição, inclusive o próprio STF adotava esse entendimento até o ano de 1970.⁹¹

Essa corrente em prol do nível supraconstitucional dos tratados, tem como fim principal, o desenvolvimento das relações internacionais e a obediência a todas as normas internacionais acordadas entre os Estados.⁹²

Contudo, essa temática se esbarra com embaraços para o seu assentimento, porque o sistema brasileiro é regido, também, pelo princípio da Supremacia da Constituição, isto é, a Constituição é a norma máxima do ordenamento, servindo de parâmetro de validade para todas as demais classes normativas e, ainda, a própria Constituição pressupõe a viabilidade de um controle de constitucionalidade sobre os tratados.⁹³

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² QUEIROGA, Vitória dos Santos Lima. A Emenda Constitucional n.45/ 2004 e os Tratados de Direitos Humanos: será o fim da controvérsia? Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9329> Acesso em: 03/fev/2017.

⁹³ MENDES, Gilmar F., COELHO, Inocêncio M. BRANCO, Paulo Gustavo G. Curso de Direito Constitucional. 2.ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 692.

Quanto à teoria da constitucionalidade, os defensores alegam que essa ideia é extraída da própria natureza materialmente constitucional dos tratados internacionais que versam sobre os direitos da pessoa humana.⁹⁴

Antes da previsão do §3º do art. 5º, já poderia ser afirmada a hierarquia constitucional desses tratados, todavia, não era a posição majoritária, uma vez que o próprio Supremo Tribunal Federal renunciou ao poder de interpretar desta maneira.⁹⁵

Com o fim de consertar tal discórdia que foi editada a Emenda Constitucional nº 45, porém, ensejou mais questionamentos, pois ao se exigir um *quórum* qualificado, criou embaraços para a introdução dos direitos humanos, gerando, também, dúvidas a respeito da hierarquia dos tratados internacionais de direitos humanos ratificados antes da entrada em vigor da emenda.⁹⁶

Em que pese o §2º do art. 5º estabelecesse uma inovação aos tratados internacionais, o Supremo manteve o de estes instrumentos se equiparariam às leis ordinárias. O que sofreu diversas críticas, pois havia autores que defendiam que os tratados de direitos humanos possuíam nível constitucional ou supraconstitucional.⁹⁷

No ano de 2008, o STF decidiu acerca de situações que diziam respeito à prisão civil do depositário infiel, prevista na Constituição Brasileira⁹⁸ e tal dispositivo entrava em confronto direto com a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (CADH)⁹⁹, que estabelece que a prisão civil por dívidas só pode ser decretada por motivo de falta de pagamento de pensão alimentícia.¹⁰⁰

⁹⁴ COSTA, Willian César Nonato. A hierarquia dos tratados internacionais de Direitos Humanos no ordenamento jurídico brasileiro sob a ótica do neoconstitucionalismo. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6828> Acesso em: 27/jan/2017.

⁹⁵ *Ibidem*.

⁹⁶ *Ibidem*.

⁹⁷ MAUÉS, Antonio Moreira. Supralegalidade dos Tratados Internacionais de Direitos Humanos e Interpretação Constitucional. Disponível em: <<http://www.conectas.org/Arquivos/edicao/publicacoes/publicacao-20141020154159997-85041037.pdf>> Acesso em: 03/fev/2017.

⁹⁸ CF. Art. 5º - LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.

⁹⁹ CADH. Art. 7º. Item 7. Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

¹⁰⁰ MAUÉS, Antonio Moreira. Supralegalidade dos Tratados Internacionais de Direitos Humanos e Interpretação Constitucional. Disponível em: <<http://www.conectas.org/Arquivos/edicao/publicacoes/publicacao-20141020154159997-85041037.pdf>> Acesso em: 03/fev/2017.

Por muito tempo, o Tribunal Superior concluiu que uma norma constitucional não poderia sofrer alterações por conta da ratificação da CADH pelo Brasil, em 1992, de forma que a validade das normas infraconstitucionais sobre a prisão civil fora mantida. Mas, o STF já reconheceu que essa modalidade de prisão sobre o depositário infiel é ilícita, tendo editado até uma súmula vinculante¹⁰¹ sobre o assunto.¹⁰²

As razões da mudança de pensamento, estão na emblemática decisão no Recurso Extraordinário de nº 466.343¹⁰³, com unanimidade dos Ministros:

PRISÃO CIVIL. Depósito. Depositário infiel. Alienação fiduciária. Decretação da medida coercitiva. Inadmissibilidade absoluta. Insubsistência da previsão constitucional e das normas subalternas. Interpretação do art. 5º, inc. LXVII e §§ 1º, 2º e 3º, da CF, à luz do art. 7º, § 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica). Recurso improvido. Julgamento conjunto do RE nº 349.703 e dos HCs nº 87.585 e nº 92.566. É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito. (STF - RE: 466343 SP, Relator: Min. CEZAR PELUSO, Data de Julgamento: 03/12/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-104 DIVULG 04-06-2009 PUBLIC 05-06-2009 EMENT VOL-02363-06 PP-01106 RDECTRAB v. 17, n. 186, 2010, p. 29-165).

Desde o RE 466.343 e o RE 349.703¹⁰⁴, a maioria do STF passou a defender que os tratados internacionais de direitos humanos anteriores à EC 45/2004 subscritos pelo Brasil, possuem status normativo supralegal, o que torna inaplicável a legislação

¹⁰¹ Súmula Vinculante 25. É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito.

¹⁰² MAUÉS, Antonio Moreira. Supralegalidade dos Tratados Internacionais de Direitos Humanos e Interpretação Constitucional. Disponível em:

<<http://www.conectas.org/Arquivos/edicao/publicacoes/publicacao-20141020154159997-85041037.pdf>> Acesso em: 03/fev/2017.

¹⁰³ STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO : RE 466343 SP. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14716540/recurso-extraordinario-re-466343-sp>> Acesso em: 04/fev/2017.

¹⁰⁴ STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 349703 RS.

Disponível em: <http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/514_RE_349703%20-%20Voto%20Celso%20de%20Mello%20parte%201.pdf> Acesso em: 01/fev/2017.

infraconstitucional com eles conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de ratificação.

STF: (...) Desde a adesão do Brasil, sem qualquer reserva, ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão. (...) (RE 349703, Rel. p/ Acórdão Min. GILMAR MENDES, Pleno, j. em 03/12/2008).

Em voto no HC 87.585¹⁰⁵, o Ministro Celso de Mello, revendo sua posição, passou a defender a tese da natureza constitucional:

As razões invocadas neste julgamento, no entanto, convencem-me da necessidade de se distinguir, para efeito de definição de sua posição hierárquica em face do ordenamento positivo interno, entre as convenções internacionais sobre direitos humanos (revestidas de 'supralegalidade', como sustenta o eminente Ministro Gilmar Mendes ou impregnadas de natureza constitucional, como me inclino a reconhecer) e tratados internacionais sobre as demais matérias (compreendidos estes numa estrita perspectiva de paridade normativa com as leis ordinárias). (...) É preciso ressaltar, no entanto, como precedentemente já enfatizado, as convenções internacionais de direitos humanos celebradas antes do advento da EC n. 45/2004, pois, quanto a elas, incide o parágrafo 2º do art. 5º da Constituição, que lhes confere natureza materialmente constitucional,

¹⁰⁵ STF - HABEAS CORPUS: HC 87.585 TO.

Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597891>>
Acesso em: 01/fev/2017.

promovendo sua integração e fazendo com que se subsumam à noção mesma de bloco de constitucionalidade.

Sob esse ângulo, nota-se que para o STF não mais aplicar a prisão civil do depositário infiel, foi preciso que houvesse uma alteração no que diz respeito ao nível de hierarquia dos tratados internacionais de direitos humanos no Estado Brasileiro, de forma que as normas constitucionais pudessem ser lidas à luz da CADH.¹⁰⁶

Duas teorias foram o fundamento para essa nova interpretação, quais sejam, a maioria defendeu que os tratados internacionais de direitos humanos revestem-se de supralegalidade, estando, desse modo, inferior à Constituição Federal, contudo, superior às demais leis. A posição minoritária foi a da hierarquia constitucional desses tratados¹⁰⁷

¹⁰⁶ MAUÉS, Antonio Moreira. Supralegalidade dos Tratados Internacionais de Direitos Humanos e Interpretação Constitucional. Disponível em: <<http://www.conectas.org/Arquivos/edicao/publicacoes/publicacao-20141020154159997-85041037.pdf>> Acesso em: 03/fev/2017.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Na matéria de Direito Internacional tem havido um número crescente de acordos e tratados que tenham como núcleo, tratar a disciplina tributária, com o objetivo de simplificar as relações do comércio internacional de bens, serviços e capitais.¹⁰⁸

Podem ser tomados como exemplos, os tratados que tentam evitar a dupla tributação internacional da renda, bem como os acordos de livre comércio, do mesmo modo que a legislação interna se dedica a regular as diferentes cenas em que os aspectos materiais da relação, pressupostos da incidência da norma tributária, se encontrem em mais de um território soberano.¹⁰⁹

O Direito Internacional recebe mais destaque na disciplina tributária, por conta desses tratados e convenções internacionais sobre a matéria, para determinar mercados comuns, tais como, MERCOSUL e a União Europeia ou aqueles que têm o fim de esquivar-se da bitributação do imposto de renda, como, por exemplo, a Convenção Brasil-Suécia e, ainda, da adoção da extraterritorialidade para alguns tributos federais. Não podendo esquecer também, do pacto sobre subsídios e as medidas compensatórias na Organização Mundial do Comércio (OMC).¹¹⁰

Para esse sistema de normas que regulamentam os tributos e a sua incidência no campo internacional, funda-se a matéria de direito tributário internacional.¹¹¹

Segundo o autor Eduardo Sabbag¹¹²:

Há forte laço entre as searas jurídicas em destaque, [direito tributário e direito internacional público] uma vez imprescindível o devido tratamento a ser dado aos tratados e convenções internacionais, com o fito de inibir a bitributação internacional, ao lado da inafastável necessidade de sistematização dos impostos aduaneiros, perante suas implicações no plano econômico interno.

¹⁰⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 35.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 4 ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 06.

¹¹¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 35.

¹¹² SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 51.

Os tratados internacionais tem uma importante representatividade no que diz respeito às relações tributárias na esfera internacional. Um exemplo é a renda, posto que o Brasil já assinou alguns tratados com o fim de evitar a evasão de tributo e a bitributação internacional. Ainda, em relação ao imposto de importação, o Brasil também anuiu em alguns tratados.¹¹³

Sendo assim, é possível compreender que o Direito Tributário Internacional é, substancialmente, um aglomerado de normas do Direito Interno e do Direito Internacional, com o fim de circunscrever a competência tributária internacional dos países.

3.1 EVOLUÇÃO

A partir da Primeira Grande Guerra Mundial (1914-1918) florescem as organizações de cooperação internacional com características diversas tais como a Sociedade Geral das Nações ou Liga das Nações, sediada em Genebra, Suíça, criada pelo Tratado de Versalhes, em junho de 1919, acolhendo a proposta do Presidente Woodrow Wilson dos Estados Unidos da América, o Tribunal Permanente de Justiça Internacional, sediado em Haya, Holanda e a Organização Internacional do Trabalho (OIT) criada, também pelo Tratado de Versalhes.

Com a Europa devastada após a guerra, com reflexos diretos na economia e produção, os países procuraram firmar acordos a fim de coibir a duplicidade de tributação sobre a renda, com vistas a incrementar as atividades comerciais.¹¹⁴

No séc. XIX, a troca de informações sobre a bitributação já era uma preocupação entre os países. No ano de 1899, surge a primeira Convenção de Dupla Tributação Internacional promovida pelo império Austro-Húngaro e a Prússia.¹¹⁵

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 93.

¹¹⁴ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica. Rio de Janeiro. Elsevier. 2009. Disponível em: <books.google.com.br/books?id=wR3UiuROloEC&printsec=frontcover&dq=isbn:8535232133&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwjg7S77q7SAhVMD5AKHVNwAPsQ6AEIHDA#v=onepage&q&f=false> Acesso em 15/fev/2017.

¹¹⁵ FERREIRA, Célia Santos. A interpretação dos tratados contra a dupla tributação. Disponível em: <<http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>> Acesso em: 15/fev/2017.

A Câmara de Comércio Internacional (ICC)¹¹⁶ em seu Congresso Inaugural pressiona a Liga das Nações para que fossem tomadas medidas visando ao combate da dupla tributação. A Liga convoca quatro professores e economistas de países diferentes, do Reino Unido, dos Países Baixos, da Itália e dos Estados Unidos com a missão de preparar um parecer sobre a matéria. Foram desenvolvidos ao todo três documentos pela Liga das Nações: o primeiro em 1928, a Convenção Modelo de Genebra; em 1943, a Convenção Modelo do México e a de 1946, a Convenção Modelo de Londres.¹¹⁷

Em 1928 é apresentado o Relatório em Matéria da Dupla Tributação e Evasão Fiscal onde defende a supremacia do princípio da residência sobre o princípio da fonte e sugere que os países isentem os não residentes de taxaço imposta às rendas geradas no país. As idéias deste grupo chamaram a atenção da comunidade internacional no sentido de que a tributação entre os países careciam de alterações. É criado um outro grupo, formado por tributaristas, para novo estudo.¹¹⁸

Na verdade, a Liga das Nações, criada com o objetivo de impedir uma nova guerra, nasceu com uma destinação dúbia. Pois não participavam a Alemanha, a Rússia e tampouco o país mentor, os Estados Unidos, face à posição do Senado americano que considerou a adesão uma ingerência em assuntos que só diziam respeito unicamente aos europeus.¹¹⁹

Na área de relações internacionais a Liga das Nações foi de grande importância. Muitos tratados foram produzidos sob sua égide, cerca de vinte até o início da

¹¹⁶ A Câmara de Comércio Internacional - CCI é a organização mundial de negócios, um órgão representativo que fala com autoridade em nome de empresas de todos os setores de todas as partes do mundo. A missão fundamental da CCI é promover o comércio e investimentos no mercado internacional e auxiliar as empresas a enfrentarem os desafios e oportunidades da globalização. Sua convicção de que o comércio é uma força poderosa para a paz e a prosperidade data das origens da organização, fundada em 1919, na França, por um grupo de líderes empresariais que se intitulavam "mercadores da paz". Câmara de Comércio Internacional E Comitê Brasileiro.

¹¹⁷ FERREIRA, Célia Santos. A interpretação dos tratados contra a dupla tributação. Disponível em: <<http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>> Acesso em: 15/fev/2017.

¹¹⁸ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica. Rio de Janeiro. Elsevier. 2009. Disponível em: <books.google.com.br/books?id=wR3UiuROloEC&printsec=frontcover&dq=isbn:8535232133&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKewjig7S77q7SAhVMD5AKHVNwAPsQ6AEIHDA#v=onepage&q&f=false> Acesso em 15/fev/2017.

¹¹⁹ BRAICK, Patrícia Ramos e MOTA, Myriam Becho. HISTÓRIA: das cavernas ao terceiro milênio, vol. único 3 ed. reform. e atual. São Paulo: Moderna, 2007, p. 540.

Segunda Grande Guerra Mundial, sendo o primeiro o realizado entre a Alemanha e a Itália.¹²⁰

A 2ª Grande Guerra Mundial criou um "divisor de águas" em todo o mundo. A hostilidade entre os Estados Unidos da América e a União Soviética, a partir de 1945, conhecida como Guerra Fria, dominou a política internacional até ao final da década de 1980.

A maior parte das Organizações Intergovernamentais foi estabelecida no decorrer e após o final da 2ª Guerra, com destaque para a ONU (Organização das Nações Unidas), criada em 26 de junho de 1945, sucessora da Liga das Nações, cuja existência perdeu o sentido por não ter conseguido evitar a Guerra.

Com a Europa derrotada no final da Segunda Grande Guerra Mundial, os Estados Unidos criaram o Plano para a Recuperação Europeia, mais conhecido como Plano Marshall, através do qual contribuíram com auxílio financeiro, na tentativa de ajudar os países europeus a reconstruir suas economias. Em função disso foi criada a Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE), em abril de 1948, para resolver a logística na distribuição dos recursos, além da criação de instrumentos que viessem a melhorar a produtividade e condições de trabalho.¹²¹

A OECE, em dezembro de 1960, passou a denominar-se Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Económico (OCDE) com ampliação de suas fronteiras além da Europa e passando a ser uma organização mundial a partir de 14 de dezembro de 1961. Possui atualmente 34 membros, sediada em Paris, França, tendo em sua estrutura, comitês especializados em temas como tributação, finanças, energia, economia internacional, política ambiental e outros e cerca de 270 órgãos. Fazem parte os países mais industrializados do mundo e emergentes como Chile, Coreia do Sul, México e Turquia. A esfera de atuação da OCDE se dá nos planos internacional e intergovernamental.¹²²

Com a criação de organismos como a ONU e OCDE, projetos voltados para impedir a bitributação proliferaram, especialmente com a OCDE que em 1963 produziu o

¹²⁰ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed., rev., atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 68-69.

¹²¹ OECE – OCDE. Disponível em: <www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/jlcv_MA_12586.docx> Acesso em: 16/fev/2017.

¹²² Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE. Assuntos Internacionais – Ministério da fazenda. Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>> Acesso em: 16/fev/2017

Modelo de Convenção sobre Renda e o Capital, que também previu a troca de informações. Este Modelo, ao longo do tempo, vem sendo alterado no sentido de se adequar às novas realidades.¹²³

As Convenções Modelo servem como guias de orientação aos Estados contratantes na confecção de tratados tributários no sentido de evitar a bitributação. Não se trata de algo inflexível, adaptações podem ser feitas, de acordo com as características e necessidades dos contratantes. É o modelo mais utilizado, inclusive por não-membros da OCDE.¹²⁴

Existem outros modelos de acordo contra a dupla tributação além do da OCDE. No ano de 1973, a ONU editou o primeiro modelo dirigido para as relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Outros foram lançados posteriormente. A Comunidade Andina também editou um modelo, apesar de pouco empregado, bem como os Estados Unidos, cujo modelo muito se aproxima do da OCDE.¹²⁵

A motivação principal da ONU na edição de modelos foi devido à crítica dos países menos desenvolvidos de que o Modelo OCDE não continha parâmetros adequados às diferenças econômicas existentes entre eles e os países mais desenvolvidos.¹²⁶

No ano de 2000 a OCDE juntamente com o G20 criaram o Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações Tributárias com vistas à cooperação internacional acerca de assuntos tributários, contando com 117 países e nove organizações governamentais.¹²⁷

Assim, em decorrência do objetivo em torno da bitributação surgem modelos para intercâmbio de informações. A OCDE criou o modelo designado *Tax Information*

¹²³ BASTOS, Frederico Silva. Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento: tensões entre direito e política no percurso do acordo para troca de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos . Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=b2ead76dfdc4ae56>> Acesso em: 16/fev/2017.

¹²⁴ RIBEIRO, Douglas Cunha. A tributação dos dividendos e as Convenções Internacionais para evitar a Bitributação. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2012_1/douglas_ribeiro.pdf> Acesso em: 16/fev/2017.

¹²⁵ MOREIRA, André Mendes. Dupla imposição internacional – métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributários. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Dupla-Imposicao-Internacional-metodos-unilaterais-e-multilaterais-contra-os-excessos-tributarios.pdf>> Acesso em 17/fev/2017.

¹²⁶ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed., rev., atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 69

¹²⁷ BASTOS, Frederico Silva. Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento: tensões entre direito e política no percurso do acordo para troca de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos . Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=b2ead76dfdc4ae56>> Acesso em: 16/fev/2017.

Exchange Agreement – TIEA. O Centro Interamericano de Administradores Tributários - CIAT¹²⁸ também criou um modelo próprio, que inclusive é o adotado entre o Brasil e os Estados Unidos, desde 2007.¹²⁹

O Brasil, juntamente com a África do Sul, China, Índia e Indonésia, participa de atividades envolvendo a OCDE na condição de parceiro-chave (*key partner*), podendo atuar nas atividades e áreas que sejam de seu interesse¹³⁰

Desde a primeira Constituição Brasileira, em 1824, da época imperial, que os tratados internacionais são previstos. Cabia ao imperador fazer as negociações e celebrar tratados e só seriam conduzidos à apreciação do Legislativo se não houvesse risco à segurança ou ao interesse público.¹³¹

Na Constituição de 1891, o Presidente da República é autorizado a realizar as negociações internacionais, competindo ao Poder Legislativo a apreciação dos mesmos. As Constituições seguintes mantiveram o mesmo teor com algumas variações.

Segundo dados do Ministério da Fazenda do Brasil possui hoje 33 (trinta e três) acordos (*vide* anexo 01) para evitar a dupla tributação. Mantém com os Estados Unidos acordos para o intercâmbio de informações relativas a tributos.¹³²

Dentre os acordos internacionais firmados pelo Brasil relativos à tributação, o GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio) é o mais importante, vigorando desde 1º de janeiro de 1995. Compreende uma série de acordos com o objetivo de tornar as

¹²⁸ O Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) é um organismo internacional público, sem finalidade de lucro, criado em 1967, com objetivo de prover um foro para fortalecimento institucional das administrações tributárias de seus países membros. O CIAT tem origem e foco nas Américas. O Brasil é membro desde a fundação do Centro. Na atualidade, reúne 37 países membros em três continentes: 29 países americanos; 6 países europeus; 2 países africanos.

¹²⁹ BASTOS, Frederico Silva. Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento: tensões entre direito e política no percurso do acordo para troca de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=b2ead76dfdc4ae56>> Acesso em: 16/fev/2017.

¹³⁰ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Assuntos Internacionais – Ministério da fazenda. Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>> Acesso em: 16/fev/2017

¹³¹ CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. Direito Constitucional Tributário No Império Do Brasil. Disponível em: <file:///C:/Users/Home/Downloads/13_-_direito_constitucional_tributario_no_imperio_do_brasil.pdf> Acesso em: 17/fev/2017.

¹³² Acordos Internacionais. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais>> Acesso em 17/fev/2017.

negociações entre países mais fluentes através da extinção de barreiras comerciais e da redução de tarifas alfandegárias.¹³³

Resta claro, portanto, que o Direito Tributário Internacional sempre existiu, inicialmente de forma costumeira, entretanto, foi sendo construído em documentos escritos, de forma a dá mais segurança jurídica aos Estados-parte. Inclusive devido a sua importância, para que as soberanias dos países não deixassem de ser respeitadas.

3.2 SOBERANIA TRIBUTÁRIA

Os tratados internacionais sempre foram indicados como uma medida para a atuação dos países que os assinam, deve-se estudar de que forma atinge a soberania e se é possível, em alguma medida, limitá-la. O conceito de soberania está ligado ao conceito de Estado, condicionados a dois elementos, a população e o território.¹³⁴

A autora Betina Treiger Gruppenmacher¹³⁵, conceitua a soberania como:

O poder de autodeterminação de um dado Estado, a posição particular de independência que a pessoa jurídica assume perante as demais pessoas jurídicas com as quais se relacione e de total independência diante de qualquer outra pessoa jurídica soberana.

Nessa lógica, observa-se que o conceito de soberania está diretamente associado ao poder que o Estado mantém internamente, ao regular o seu próprio ordenamento, como, no caso, o sistema jurídico brasileiro. E, internacionalmente, por conta deste

¹³³ SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito: Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 123.

¹³⁴ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed., rev., atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p 23.

¹³⁵ GRUPPENMACHER, Betina Treiger. Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna. Dialética, São Paulo, n.21, 1999, p. 11.

atributo que é possível a cobrança de tributos, para que seja possível a estabilidade no funcionamento de suas funções.¹³⁶

Portanto, essa possibilidade de arrecadar e fiscalizar tributos, é justamente o que se chama de soberania tributária, sendo esta, um dos aspectos da soberania, direcionado de forma específica ao âmbito da tributação, uma vez que é imprescindível para a sobrevivência de um Estado.¹³⁷

A soberania tributária é o ângulo da soberania com maior amplitude e no Direito Tributário Internacional pode ser examinada sob dois aspectos: leis tributárias internas e Convenções Contra a Dupla Tributação. Em relação às leis tributárias internas, analisa-se até que ponto podem alcançar os fatos em diferentes localidades, situação que geralmente é determinada em cada caso concreto.¹³⁸

Noutro giro, resta claro que a soberania tributária é o atributo de poder determinar uma sistema tributário autônomo, o que se difere da competência tributária, visto que esta última é a possibilidade que o Estado possui para instituir os tributos sobre as pessoas subordinadas a sua jurisdição.

A soberania tributária implica em dois grandes princípios do Direito Tributário Internacional, os princípios da territorialidade e da universalidade, os quais serão analisados em tópico próprio.

3.3 TRIBUTAÇÃO TERRITORIAL E UNIVERSAL

Devido ao desenvolvimento dos mercados nacionais na economia mundial, as empresas multinacionais passaram a ser mais prestigiadas, pois se localizam em diferentes jurisdições. E, por conta disso, há a tributação internacional das suas rendas sobre a atividade empresarial. O sistema internacional atual se debruça

¹³⁶ KREMPEL, Angelica Aparecida Ferraz. Soberania Tributária em tempos de Globalização Econômica.

Disponível em: <<http://esamcuberlandia.com.br/revistaidea/index.php/idea/article/view/18/18>> Acesso em: 10/fev/2017.

¹³⁷ *Ibidem*.

¹³⁸ ÁVILA, Márcio. A Soberania e o Direito Tributário Internacional. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1569/3054>> Acesso em: 10/fev/2017.

sobre dois princípios distintos: princípio da territorialidade e o princípio da universalidade.¹³⁹

Os princípios mencionados são componentes que conectam o Estado e o contribuinte, de forma que determina os requisitos para o exercício do poder de tributar estatal. Inclusive, esses princípios se excluem, valendo dizer que a deliberação para a utilização de um ou outro, será de forma discricionária, ou seja, de acordo com a conveniência e oportunidade relativamente às políticas fiscais dos países.¹⁴⁰

Os conceitos dos princípios da territorialidade e da universalidade se relacionam e são meios, isto é, instrumentos que balizam as relações tributárias entre os Estados, sobretudo no que se alude em relação a abrangência da legislação tributária interna. Sendo assim, mister se faz a análise de tais princípios.

3.3.1 Princípio da Territorialidade

O princípio da territorialidade também pode ser chamado de *income taxation* ou base territorial e expressa que as situações jurídicas que originem a geração de rendas, pelos nacionais ou residentes de um país, vai resultar numa obrigação tributária.¹⁴¹

Esse princípio é um preceito que dirige-se ao alcance geográfico das leis tributárias sobre as relações tributárias de um determinado ordenamento jurídico, e no próprio Estado e seu território há uma limitação para a aplicação das normas. Sendo assim, este princípio é a base de todas as normas tributárias de um sistema jurídico.¹⁴²

Este princípio leciona que a validade das normas tributárias se restringem aos limites do território do ente que editou-as. Ou seja, na esfera federal, a norma só tem

¹³⁹ FRANCA FILHO, Marclio Toscana. Princípios da tributação internacional sobre a renda. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4>> Acesso em: 06/fev/2017.

¹⁴⁰ *Ibidem*.

¹⁴¹ NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 1990, p. 145.

¹⁴² El Khatib, Tamer Mahmoud. Aspectos gerais dos Princípios da Territorialidade e Universalidade no ordenamento jurídico. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12529> Acesso em 14/fev/2017.

validade no território brasileiro; na esfera estadual, somente no estado; e, no âmbito municipal, somente no município.¹⁴³

Toda regra jurídica ao ser editada, tem o condão de dominar no espaço territorial, isto é, as leis de um país valem dentro daquele país. A legislação tributária, em relação ao espaço, adota o princípio da territorialidade, valendo, assim, nos limites das localidades da pessoa jurídica que estabelecem as normas.¹⁴⁴

Devido ao fato do Brasil ser uma Federação e os Municípios são atribuídos de autonomia, que a Constituição preocupa-se em preservar que as leis de cada pessoa jurídica não interfira nas outras, ou seja, a legislação produzida pelo ente, será vigente em seu território.¹⁴⁵

O princípio da territorialidade no direito tributário decorre, justamente da soberania que cada Estado possui, em razão de que os fatos sucedidos em seu território são disciplinados por seus próprios sistemas jurídicos, sendo assim, portanto, uma materialização da jurisdição, o poder-dever que possui um ente para aplicar o direito.¹⁴⁶

Segundo o Professor Hugo de Brito Machado¹⁴⁷:

Segundo o princípio da territorialidade das leis, estas vigoram apenas no território da entidade estatal que as edita. Não há, portanto, necessidade de norma no Direito positivo que o afirme. É um princípio universal que tem prevalecido plenamente, tanto no Direito internacional, como no Direito interno de cada país.

¹⁴³ ALONSO, Marcelo. O que se entende por princípio da territorialidade no Direito Tributário? Disponível em: <<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2058156/o-que-se-entende-por-principio-da-territorialidade-no-direito-tributario-marcelo-alonso>> Acesso em: 07/fev/2017.

¹⁴⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito: Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 135.

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 101.

¹⁴⁶ FRANCA FILHO, Marcílio Toscana. Princípios da tributação internacional sobre a renda. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4>> Acesso em: 06/fev/2017.

¹⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 96 a 138. Volume II. São Paulo/SP: Editora Atlas, 2004, p. 115.

O princípio em tela se assenta na soberania territorial, isto é, a tributação somente poderá incidir sobre os fatos ocorridos no território do país, mesmo que o beneficiário do rendimento não seja residente. O Estado que obedece tal princípio não tributa os rendimentos recebidos por seus residentes no exterior. Geralmente as jurisdições importadoras de capital adotam esse princípio.¹⁴⁸

Nessa linha de raciocínio, conclui-se que a tributação que se fundamenta no princípio da territorialidade não poderá ensejar a dupla tributação de renda, pois se cada Estado tributasse apenas as rendas apuradas em seu território, não haveria problemas sobre a cumulação de competências tributárias.¹⁴⁹

O princípio da territorialidade é a regra, contudo, já se sabe que toda regra comporta exceções, sendo assim, o CTN dispõe em seu art. 102 que as normas tributárias podem ter validade fora dos limites dos seus territórios, ou seja, em caráter excepcional se adota o princípio da extraterritorialidade, que será estudado no próximo item.

3.3.2 Princípio da Extraterritorialidade

Conforme explanado no item anterior, de forma excepcional o CTN admite o princípio da extraterritorialidade, conforme o previsto no art. 102¹⁵⁰, mas, impõe uma condição, qual seja, que haja um convênio entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno que estejam interessadas ou se já existir um tratado ou convenção instituída pela União.¹⁵¹

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconhecem extraterritorialidade os convênios de

¹⁴⁸ ÁVILA, Márcio. A Soberania e o Direito Tributário Internacional. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1569/3054>> Acesso em: 10/fev/2017.

¹⁴⁹ *Ibidem*.

¹⁵⁰ Código Tributário Nacional. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 22/jan/2017.

¹⁵¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito: Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 135.

que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Com essa linha de raciocínio, percebe-se que havendo uma celebração de uma negociação entre os Estados e entre os Municípios, pode ser escolhido o princípio da extraterritorialidade e, assim sendo, as regras em vigor em um território, serão também vigentes em outro.¹⁵²

Vale ressaltar que a Constituição Federal adotou o Princípio da Soberania Nacional¹⁵³, de forma que cabe ao país decidir sobre a melhor forma de destinação dos seus fatores de produção. Em contrapartida, é mister que se saliente que a adoção do princípio da extraterritorialidade não diminui o poder soberano, posto que o Estado não se encontra isolado e deve respeitar as regras firmadas em tratados internacionais.¹⁵⁴

3.3.3 Princípio da Universalidade

O princípio da Universalidade, conhecido também como base global, princípio da personalidade, princípio da rede mundial ou *world wide income taxation*, na atual conjuntura de uma economia internacional, a evasão fiscal é algo usual e precisa ser rechaçado, e também a necessidade de flexibilização do regime tributário aos investimentos internacionais, por causa do avanço de operações internacionais por operadores privados.¹⁵⁵

Segundo o princípio em comento, em relação ao Imposto sobre a Renda, por exemplo, este é tributado com base na universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital, tanto no mercado interno como no exterior, pelas pessoas

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 101.

¹⁵³ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 362.

¹⁵⁵ FRANCA FILHO, Marcílio Toscana. Princípios da tributação internacional sobre a renda. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4>> Acesso em: 06/fev/2017.

jurídicas que são domiciliadas no Brasil, ou seja, mesmo as rendas auferidas além do território nacional, estão no campo de incidência do imposto.¹⁵⁶

Na década de 20, a Suprema Corte Norte-Americana, decidiu sobre a constitucionalidade do princípio da universalidade. O caso (*Cook vs. Tait* - 1924) tratava-se de repetição de indébito contra a Receita Federal, relacionada a uma renda de uma propriedade na cidade do México, portanto, fora da jurisdição tributária dos Estados Unidos. A decisão se fundamentou de que o sistema tributário de um Estado é baseado pela presunção de que o Governo deve beneficiar o cidadão.¹⁵⁷

No Brasil se adotou o princípio da universalidade da tributação, de modo que alcança os rendimentos auferidos pelos residentes brasileiros no exterior, ou seja, ultrapassa a tributação territorial. O problema é quando dois ou mais Estados adotam o princípio e surge a possibilidade de ocorrência da dupla tributação internacional. Mas, tal fenômeno não pode ser um impasse no desenvolvimento das atividades econômicas globais.¹⁵⁸

A dupla tributação internacional ocorre quando dois ou mais Estados, revestidos de soberania tributária, sujeitam o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, a tributos semelhantes, tal fenômeno prejudica o movimento de capitais e pessoas, a transferência de tecnologia e a troca de bens e serviços.¹⁵⁹

Como o Direito Internacional Costumeiro não proíbe a dupla tributação, o instrumento encontrado para sanar esse problema foi a criação de regras que determinassem qual Estado deveria abdicar do seu direito de tributar. Inclusive, a Convenção Contra a Dupla Tributação, um tratado internacional em matéria tributária, busca eliminar a dupla tributação e cuida também da manutenção da soberania, prevendo a evasão fiscal e a não-discriminação.¹⁶⁰

¹⁵⁶ FRANCA FILHO, Marcílio Toscana. Princípios da tributação internacional sobre a renda. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4>> Acesso em: 06/fev/2017.

¹⁵⁷ *Ibidem*.

¹⁵⁸ ÁVILA, Márcio. A Soberania e o Direito Tributário Internacional. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1569/3054>> Acesso em: 10/fev/2017.

¹⁵⁹ *Ibidem*.

¹⁶⁰ *Ibidem*.

4 A HIERARQUIA NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS E A NORMA TRIBUTÁRIA

A relação entre o Direito Internacional Público e o Direito interno é controvertida na doutrina e na prática forense, pois pode ocorrer conflitos entre as normas que regulam as mesmas situações, porém de maneiras diferentes, ocorrendo a figura da "antinomia". Para que a unidade e a coerência seja preservada, uma dessas normas deverá ser derogada, que ocorrerá segundo os critérios: hierárquico; cronológico; e da especialidade.¹⁶¹

Quando esses conflitos abrangem normas de Direito Internacional, a Convenção de Viena determinou que os tratados internacionais têm preferência à lei nacional, segundo o que dispõe no seu artigo 27:¹⁶².

Artigo 27. Direito Interno e Observância de Tratados. Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.¹⁶³

Contudo, não é o que prevalece entre os Estados, pois determinam que as regras internacionais devem estar consoantes às suas normas internas, de forma a manter a sua soberania, como um princípio essencial, inclusive com o poder de estipular a aplicação ou não dos tratados, mesmo que acarrete a violação de uma norma internacional.¹⁶⁴

Atualmente, os tratados internacionais têm tido uma ampla representação no que diz respeito aos tributos, uma vez que determinam técnicas para que a dupla tributação

¹⁶¹ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 143.

¹⁶² *Ibidem*.

¹⁶³ Convenção de Viena sobre o Direitos dos Tratados. Disponível em: <<http://dai-mre.serpro.gov.br/legislacao/convencao-de-viena-sobre-o-direito-dos-tratados-1/>> Acesso em: 24/jan/2017.

¹⁶⁴ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 144.

internacional seja evitada, inclusive para que haja uma redução ou, até mesmo, uma exclusão dos ônus tributários no comércio internacional.¹⁶⁵

O Código Tributário Nacional prevê que os tratados e as convenções internacionais podem revogar ou modificar a legislação tributária brasileira, bem como, serão observados os que lhe sobrevenham. Contudo, um tratado internacional não revoga e nem modifica leis internas, visto que uma lei revogada não retorna a sua vigência se a lei que a revogou sofreu uma revogação. Conquanto um tratado ao ser denunciado, a lei interna incompatível voltará a ter pleno vigor.¹⁶⁶

Dessa forma, deve-se atentar para o real significado da regra em comento, pois o que se empreende é que os tratados e as convenções internacionais terão preferência em relação a legislação interna, seja esta anterior e, até mesmo, posterior.¹⁶⁷

4.1 CONFLITO ENTRE TRATADOS

Na segunda metade do século XX, os tratados passaram a ser principal fonte do Direito Internacional, abordando diversos temas com o intuito de atingir diferentes questões do interesse humano, não apenas sobre o direito internacional. Por conta do crescente número de tratados, bem como do desenvolvimento tecnológico e científico, a justaposição de tratados tornou-se habitual.¹⁶⁸

Quando uma matéria é disciplinada de forma distinta e incongruente em dois ou mais tratados com as mesmas partes, não existe um conflito para ser sanado. Entretanto, uma vez que o tema é abordado da mesma forma, ocorre um conflito entre os tratados e, para solucioná-lo, ocorre o mesmo fenômeno ao da concorrência de diplomas legais com o mesmo nível hierárquico e de mesma

¹⁶⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 202.

¹⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 92.

¹⁶⁷ *Ibidem*.

¹⁶⁸ BORGES, Thiago Carvalho. Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário. São Paulo: Atlas, 2011, p. 70.

origem, em que o posterior prevalece ao anterior, pois entende-se que o legislador transformou o seu julgamento acerca do assunto.¹⁶⁹

Importa destacar que não se faz imprescindível que as partes declarem expressamente que o pacto anterior foi modificado ou revogado, uma vez que o traço de antagonismo entre os acordos já traz a regra de que a lei posterior derroga a lei anterior.¹⁷⁰

Ainda, como forma de solução de conflitos, há a situação em que uma lei especial é preferida em relação a uma lei geral, independente de ordem cronológica, posto que, as partes concordaram em excepcionar uma norma de abrangência geral em situações específicas, as quais havia uma norma diferente.¹⁷¹

A Convenção de Viena de 1969 não se vinculou a essas regras, mas definiu critérios próprios para a resolução de tratados sucessivos que abordavam o mesmo tema. O primeiro está presente no §2º do art. 30¹⁷², o qual determina a vinculação expressa de um tratado internacional a outro anterior ou posterior.¹⁷³

Já no §3º da Convenção, resolve o problema através de regra *lex posterior derogat priori*¹⁷⁴, que nada mais é do que tratados que disciplinam a mesma matéria, com identidade da fonte de produção normativa, neste caso, não há propriamente um conflito, apenas ocorre a sucessão convencional, sendo assim, são utilizadas as regras clássicas de hermenêutica para dar preferência ao tratado anterior ou posterior, a depender se este é geral ou especial.¹⁷⁵

Sendo os dois tratados gerais, o posterior será aquele que prevalecerá, desde que todos os signatários do primeiro também estejam presentes no último, pois continua

¹⁶⁹ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar. 13 ed. rev., aumen. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 124.

¹⁷⁰ *Ibidem*.

¹⁷¹ *Ibidem*.

¹⁷² Art. 30, §2º. Quando um tratado estipular que está subordinado a um tratado anterior ou posterior ou que não deve ser considerado incompatível com esse outro tratado, as disposições deste último prevalecerão.

¹⁷³ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 320-321.

¹⁷⁴ A lei posterior derroga a anterior.

¹⁷⁵ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 321.

materializando a convergência de vontades das partes, conforme a regra presente no §3º do mesmo art. 30¹⁷⁶ da Convenção.¹⁷⁷

Nessa mesma linha de raciocínio, a doutrina apresenta alguns critérios para a aplicação dos tratados no caso de haver normas contraditórias, e são: (a) o mais recente deve prevalecer em relação ao mais antigo; (b) quando os dois tratados não têm os mesmos Estados contratantes, neste caso há três hipóteses: a primeira é, entre um Estado-parte nos dois tratados e um Estado-parte somente no tratado mais recente aplica-se o mais recente, ou, a segunda é, entre um Estado-parte em ambos tratados e um Estado-parte no anterior, se aplica o anterior e, o terceiro e último, entre Estados-parte nos dois tratados, só aplica o mais antigo se este for incompatível com o mais novo.¹⁷⁸

4.2 CONFLITO ENTRE O TRATADO E A NORMA DE DIREITO INTERNO

No Brasil também leva-se em conta a relação entre o Direito Interno e o Direito Internacional, principalmente porque o legislador resiste em regular expressamente a utilização das regras de cunho internacional no país.¹⁷⁹

Nos Estados Unidos estabeleceu-se que os tratados têm uma hierarquia superior à Constituição dos Estados, porém, não se sobrepõem à Constituição Norte-Americana, havendo um conflito, a norma posterior deverá prevalecer. Na França, Espanha e Portugal, se houver um conflito entre norma constitucional e tratado, este último só será aplicado mediante uma reforma constitucional. E, nos Países Baixos, se um tratado posterior entrar em conflito com a Constituição, a norma constitucional será revogada.¹⁸⁰

¹⁷⁶ Art. 30, §3º. Quando todas as partes no tratado anterior são igualmente partes no tratado posterior, sem que o tratado anterior tenha cessado de vigorar ou sem que a sua aplicação tenha sido suspensa nos termos do artigo 59, o tratado anterior só se aplica na medida em que as suas disposições sejam compatíveis com as do tratado posterior.

¹⁷⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 321.

¹⁷⁸ GUERRA, Sidney. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 100

¹⁷⁹ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 145.

¹⁸⁰ SILVA, Roberto Luiz. Direito Internacional Público. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 104.

Antigamente, o Supremo Tribunal Federal estabelecia uma preferência em relação aos tratados internacionais sobre as normas infraconstitucionais de Direito interno, ou seja, defendendo assim, um caráter supralegal àqueles, sendo apenas inferiores à Constituição Federal.¹⁸¹

Todavia, no ano de 1977, no RE 80.004¹⁸² o STF interpretou que as normas internacionais não poderiam se sobrepor sobre as normas internas, passando a afirmar o *status* de que os tratados seriam equiparados às leis ordinárias, sendo, portanto, infraconstitucional. E, havendo quaisquer conflitos, se submeteriam às mesmas regras e critérios para a solução. De qualquer forma, a supremacia constitucional fora mantida.¹⁸³

CONVENÇÃO DE GENEBRA, LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CAMBIO E NOTAS PROMISSORIAS, AVAL APOSTO A NOTA PROMISSORIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL, IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINARIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI N. 427, DE 22.01.1969. EMBORA A CONVENÇÃO DE GENEBRA QUE PREVIU UMA LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CAMBIO E NOTAS PROMISSORIAS TENHA APLICABILIDADE NO DIREITO INTERNO BRASILEIRO, NÃO SE SOBREPÕE ELA AS LEIS DO PAÍS, DISSO DECORRENDO A CONSTITUCIONALIDADE E CONSEQUENTE VALIDADE DO DEC. LEI Nº 427/69, QUE INSTITUI O REGISTRO OBRIGATORIO DA NOTA PROMISSORIA EM REPARTIÇÃO FAZENDARIA, SOB PENA DE NULIDADE DO TÍTULO. SENDO O AVAL UM INSTITUTO DO DIREITO CAMBIARIO, INEXISTENTE SERÁ ELE SE RECONHECIDA A NULIDADE DO TÍTULO CAMBIAL A QUE FOI APOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (STF. Recurso Extraordinário nº 80.004/SE, de 1/6/1977)

¹⁸¹ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 145.

¹⁸² Hierarquia dos tratados internacionais em face do ordenamento jurídico interno. Disponível em: <<http://dai-mre.serpro.gov.br/clientes/dai/dai/teste>> Acesso em: 23/jan/2017.

¹⁸³ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 146.

Este acórdão sofreu diversas críticas, pois estabeleceu a ideia de que o processo legislativo está previsto na Constituição da República de 1988, porém não há neste, nenhuma designação da provável hierarquia dos tratados sobre a lei ordinária. Portanto, se o tratado tem o condão de revogar a lei, por ser posterior a ela, então a lei também teria esta aptidão de revogá-lo, mesmo que o país continue sendo obrigado a cumpri-lo na ordem internacional.¹⁸⁴

Segundo o Ministro Celso de Mello¹⁸⁵:

Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("*lex posterior derogat priori*") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

Nesse seguimento, os tratados internacionais que versam sobre matérias internas, sobretudo a tributária, caracteriza uma espécie de limitação à soberania externa dos Estados que estão contratando, de forma que restringe os legisladores internos de disciplinar conteúdos que já são explanados pelos tratados.¹⁸⁶

Importante destacar que por haver competências distintas, não necessariamente irá implicar em hierarquias diferentes, ou seja, o tratado não se sobrepõe sobre a lei

¹⁸⁴ SILVA, Roberto Luiz. Direito Internacional Público. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 106.

¹⁸⁵ Informativo 236. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo236.htm>> Acesso em: 25/jan/2017.

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 106-107.

interna e nem esta sobre aquele. Portanto, os tratados em matéria tributária e a norma interna abordam sobre assuntos de diferentes competências.¹⁸⁷

Por conseguinte, não é possível que se admita o emprego de uma lei que seja contrária a um tratado que trata de matéria tributária, pois isso seria ultrapassar os limites aceitos pelo próprio Estado para a sua jurisdição nacional, o que violaria a sua própria supremacia.¹⁸⁸

A modificação de um tratado internacional por uma lei interna, não encontra resguardos dos princípios da moralidade, que têm de reger as relações jurídicas internacionais. Se uma norma interna altera um tratado, o país perderá a confiabilidade. Por isso que é adotado o entendimento de que um tratado não pode ser revogados por uma lei interna, tanto no plano da ciência do direito, como no plano ético.¹⁸⁹

4.3 TRATADOS INTERNACIONAIS E A NORMA TRIBUTÁRIA

O art. 98 do Código Tributário Nacional¹⁹⁰ dispõe:

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

O artigo acima transcrito busca elucidar um princípio implícito do sistema constitucional, o de limitar a ação das pessoas políticas de direito interno, dando primazia aos tratados internacionais, durante o tempo que o país for signatário. O

¹⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 107.

¹⁸⁸ *Ibidem*.

¹⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 93.

¹⁹⁰ Código Tributário Nacional.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 22/jan/2017.

Supremo Tribunal Federal ao defender o predomínio dos tratados internacionais sobre a norma tributária, baseia-se tão somente no art. 98 do CTN.¹⁹¹

Para o autor Luís Eduardo Schoueri¹⁹², o art. 98:

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 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 que se 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.

Desta norma, esclarece-se que os tratados quando deliberar de maneira diversa das leis internas, mesmo assim deverão ser obedecidos. Entretanto, a menção à revogação da lei tributária interna se mostra impertinente, pois se um tratado determina um tratamento específico para algum produto, países ou blocos, a lei interna continuará sendo aplicada aos demais casos.¹⁹³

O art. 98 propõe uma norma preventiva de conflitos ao invés de uma regra de solução de um conflito já consumado, entretanto, vista dessa maneira, se tornará desnecessária. Já fora entendido que um tratado posterior revoga ou modifica o anterior, bem como, o legislador ordinário ao produzir normas internas, deve obediência aos preceitos assumidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, para que não cometa um ilícito internacional.¹⁹⁴

Para que a norma tenha utilidade, é necessário que seja compreendida como uma regra de hierarquia, isto é, da forma que o CTN foi capacitado pela Constituição para

¹⁹¹ RODRIGUES, Leonardo Mota Costa. *Tratados Internacionais no Direito Tributário*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3853> Acesso em: 24/jan/2017.

¹⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

¹⁹³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 4 ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 92-93.

¹⁹⁴ REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*. 13 ed. rev., aumen. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 130.

editar as normas gerais. E o STF tem afirmado a eficácia do art. 98, que em se tratando de norma tributária, deve-se tentar obter, mesmo que em outros domínios, a coerência. Todavia, sendo o conflito incontornável, a preferência será do tratado, mesmo que este seja anterior à lei.¹⁹⁵

Há questionamentos acerca da recepção do art. 98 pela Constituição Federal, já que não teria cabimento uma norma infraconstitucional ter o condão de designar a posição hierárquica dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro. Apesar disso, não há inconstitucionalidade, pois trata de um regime especial de aplicação dos tratados para a sua própria disciplina.¹⁹⁶

A dúvida sobre a eficácia dos tratados sobre a lei tributária brasileira, não se difere sobre os outros ramos do direito, o problema é o mesmo, ou seja, se o tratado é capaz ou não de ser revogado por lei interna superveniente. A discussão específica em matéria tributária, baseia-se no art. 98 do CTN.¹⁹⁷

O Plenário do STF já deliberou, com a maioria dos votos, pela preponderância de uma lei ordinária posterior ao tratado (RTJ 83/809). Esse entendimento teve como base a inexistência de uma norma que garantisse a supremacia de um tratado na Constituição Federal. No Direito Tributário, mesmo perante o julgamento do Supremo, não pode deixar de se observar o conteúdo do art. 98 do CTN, que para uma lei posterior ter preferência em relação a um tratado, esta deve se tratar de uma Lei Complementar.¹⁹⁸

O julgamento do STF observa o resultado de um provável descumprimento de um tratado no plano internacional, ou seja, reconhece que o Brasil pode ser responsabilizado se editar uma lei que seja contrário às regras constantes num tratado, inclusive, o prejudicado terá direito a uma indenização pelos danos que possam decorrer dessa desobediência.¹⁹⁹

O argumento utilizado para fundamentar as razões utilizadas pelo STF é de que a produção legislativa é de competência do Congresso Nacional e não pode ser

¹⁹⁵ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar. 13 ed. rev., aumen. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 131.

¹⁹⁶ BORGES, Thiago Carvalho. Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário. São Paulo: Atlas, 2011, p. 118.

¹⁹⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 202.

¹⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 92.

¹⁹⁹ *Ibidem*.

limitada por tratados internacionais, inclusive por conta da competência privativa do Congresso em resolver definitivamente sobre a inserção dos tratados no direito interno.²⁰⁰

Entretanto, tal alegação não encontra guarida, pois as normas constitucionais, assim como quaisquer normas, devem ser interpretadas de forma a estarem coerentes com todo o sistema. Sendo assim, a norma que atribuiu a função de legislar para o Congresso Nacional e de resolver definitivamente sobre os tratados, devem estar harmonizadas com o dispositivo que reveste o Presidente da República para iniciar o processo legislativo e celebrar tratados.²⁰¹

Dessa forma, os tratados devem ser respeitados pelo Congresso Nacional e apenas alterados por via própria e não por leis internas.

Como se pode observar, o artigo em comento confere predomínio aos tratados internacionais em matéria tributária devido ao fato de terem o poder de modificar ou revogar as normas tributárias, sem que estas possam revogá-los, ou seja, reveste os tratados com um *status* de supralegalidade.²⁰²

Conforme a redação do artigo, o CTN adotou a teoria da supralegalidade dos tratados de Direito Tributário. Durante um período, esse entendimento não remanesceu, por conta da concepção de que os atos internacionais que se incorporassem ao ordenamento brasileiro, se equiparariam à lei ordinária.²⁰³

Contudo, a jurisprudência têm resgatado a noção da supralegalidade dos tratados de Direito Tributário,²⁰⁴ conforme pode ser verificado no RE 229.096²⁰⁵:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E

²⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 92.

²⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 93.

²⁰² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 414-415.

²⁰³ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 150.

²⁰⁴ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 150.

²⁰⁵ STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO : RE 229096 RS. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2930243/recurso-extraordinario-re-229096-rs>> Acesso em: 23/jan/2017.

COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF - RE: 229096 RS, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 16/08/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985)

Portanto, resta claro que os tratados em matéria tributária se revestem da supralegalidade, mas tal entendimento ainda encontra-se inacabado, pendente de harmonização. Mas, de qualquer forma, as normas internacionais de Direito Tributário se submetem ao controle de constitucionalidade.²⁰⁶

²⁰⁶ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 151.

4.3.1 Tratados Internacionais de Direitos Humanos

Como já fora explicado, a inserção do §3º do art. 5º da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 45 de 2004, mudou a visão de hierarquia dos tratados internacionais de direitos humanos, uma vez que estes, se aprovados em cada casa do Congresso Nacional, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Os tratados internacionais dominam, a situação de maior destaque entre as fontes internacionais do Direito Tributário, segundo o doutrinador, Alberto Xavier²⁰⁷:

Se celebram convenções internacionais que, versando embora essencialmente matérias de outra natureza, contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias: basta pensar nos acordos de comércio, nos que visam à formações de uniões aduaneiras ou zonas de comércio livre, nos que regulam os portos marítimos, os aeroportos, a viação rodoviária, a navegação aérea, o trânsito e baldeação, o serviço postal, a emigração, a proteção de investimentos, a cooperação cultural, científica ou militar, ou as convenções relativas às imunidades diplomáticas e consulares ou ao regime fiscal das organizações internacionais e seus empregados.

Além desses, muitos tratados de conteúdo exclusivamente tributário foram sendo criados, como já foi explicado anteriormente neste trabalho, tratados como os que objetivam a eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, assim como os tratados que visam à colaboração administrativa entre os Estados sobre os impostos, sobretudo para troca de informações para harmonizar as legislações tributárias dos contratantes.²⁰⁸

Neste momento é importante lembrar a Emenda Constitucional nº 45, já bastante explorada em tópico próprio neste trabalho (*vide item 2.4.2.1*). Tal Emenda foi

²⁰⁷ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7 ed., rev., atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

²⁰⁸ BARROS, Bruno da Rocha. Hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4698, 12 maio 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48492>>. Acesso em: 10/fev/2017.

responsável pela introdução do §3º ao art. 5º, o qual determinou o *quorum* especial de aprovação para os tratados internacionais de direitos humanos, que se alcançado, estes tratados passariam a ter um nível hierárquico constitucional.

Ainda nessa linha de raciocínio, também importante ressaltar o disposto no art. 98 do CTN, que também foi trabalhada (item 4.3), que dá preferência aos tratados e convenções internacionais, em geral, sobre a legislação ordinária.

O Código Tributário Nacional foi promulgado em 1966, anterior à Constituição de 1967 que trouxe a designação "lei complementar" para o ordenamento nacional. O CTN trata de matéria reservada à lei complementar e, por isso, é considerado como tendo sido recepcionado materialmente como lei complementar, mesmo permanecendo formalmente como uma lei ordinária.²⁰⁹

Dessa maneira, questiona-se o seguinte: se há a possibilidade de diferenciar a recepção material e formal para declarar que o CTN é uma lei complementar, por analogia seria possível reconhecer que todos os tratados de direitos humanos aprovados pelo Brasil, anteriores ao §3º do art. 5º, teriam *status* constitucional.²¹⁰

A discussão sobre a hierarquia dos tratados fora bastante estudada, nessa seara, cabe examinar a influência dessa mudança da paradigma introduzida pela EC 45/04, visto que o CTN já determinava uma preponderância em relação aos tratados, porém, não é algo pacífico na doutrina e nem na jurisprudência se os tratados internacionais teriam essa preferência.

Portanto, com o advento da EC 45 e o novo *status* constitucional conferido aos tratados de direitos humanos, o questionamento dessa pesquisa gira em torno justamente de entender qual seria a hierarquia desses tratados de direitos humanos em relação à matéria tributária, posto que o sistema tributário já conferia uma predileção aos tratados internacionais.

Como a Constituição Federal de 1988 não determinou com precisão qual seria a hierarquia assumida pelos tratados internacionais ante o Direito Interno, legou esta tarefa aos doutrinadores e à jurisprudência. O STF até o ano de 1977 entendia que

²⁰⁹ PIOVESAN, Flávia; GARCIA, Maria (organizadoras). Proteção Internacional dos Direitos Humanos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (Coleção Doutrinas Essenciais; v.6) - LUPI, Andre Lipp Pinto. A Aplicação dos Tratados de Direitos Humanos no Brasil A partir da EC 45/2004, p. 36.

²¹⁰ *Ibidem*, p. 36-37.

os tratados e convenções internacionais comuns detinham primazia sobre o Direito Interno.²¹¹

Desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, em 1977, que o STF modificou o seu julgamento para defender que havendo um conflito entre um tratado e uma lei interna, a que deveria prevalecer é a mais recente. Adotando, dessa forma, a ideia de paridade normativa entre o tratado e a norma interna, colocando-os no mesmo nível de hierarquia.²¹²

Para o doutrinador e professor Valério Mazzuoli²¹³, o STF tem o entendimento de que:

A Constituição brasileira da época, ao tratar de sua exclusiva competência, teria colocado os tratados internacionais ratificados pelo Brasil no mesmo plano hierárquico das normas infraconstitucionais, o que reflete a concepção monista moderada. Trazendo o raciocínio para o texto constitucional de 1988, poderia se entender que quando a Carta diz competir ao STF julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, "quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal", estaria ela igualando (em mesmo nível hierárquico) os dois diplomas legalmente vigentes. Desta feita, em caso de conflito entre a norma internacional e a lei interna haveria de ser aplicado o princípio geral relativo às normas de idêntico valor, isto é, o critério cronológico, segundo o qual a norma mais recente revoga a anterior que com ela conflita.

Já para os tratados de direitos humanos, se sabe que se aprovados pelo *quorum* especial disposto no §3º do art. 5º da CF, terão nível constitucional, enquanto, se estes não forem aprovados por esses critérios, prevalece a tese do *status*

²¹¹ BARROS, Bruno da Rocha. Hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4698, 12 maio 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48492>>. Acesso em: 10/fev/2017.

²¹² *Ibidem*.

²¹³ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

supralegal, ou seja, abaixo da Constituição, mas com caráter especial no ordenamento jurídico, superior às demais normas infraconstitucionais.²¹⁴

Após os devidos esclarecimentos, percebe-se que o Sistema Tributário é o único a determinar superioridade aos tratados internacionais (art. 98, CTN), podendo afirmar que adota-se uma concepção monista internacionalista, haja vista o poder que os instrumentos internacionais tem de revogar ou modificar as leis internas, enquanto estas não possuem a mesma atribuição.²¹⁵

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) têm dado importância prática à diferenciação entre tratados normativos e tratados contratuais, pois os primeiros criam uma regra de direito internacional de aplicação obrigatórios pelos Estados assinantes, enquanto os contratuais é um pacto, isto é, obrigações recíprocas entre os contratantes. O STJ afirma que os tratados contratuais não podem ser alterados pela legislação interna.²¹⁶

Com a orientação da teoria dualista, na ideia de que o tratado internacional precisa ser internalizado para que possa ter efeitos, e na paridade normativa entre o tratado e a lei interna, a melhor resposta é adotar o princípio da especialidade, que se utiliza das regras gerais de solução de conflito para resolver a dificuldade em se determinar a hierarquia de um tratado em matéria tributária.²¹⁷

Nem mesmo no campo de entendimento do STF há uma compreensão uníssona, na verdade, o Tribunal Superior adotou diferentes teses após a edição do art. 98 do CTN, quais sejam: a) os tratados internacionais têm aplicação imediata, até mesmo onde alteram a legislação interna; b) os tratados internacionais devem ser interpretados a par das normas internas e as antinomias entre os tratados e as leis internas seriam resolvidas somente por métodos de cronologia e de especialidade; c) no Direito Tributário, qualquer tratado internacional, revoga ou modifica a

²¹⁴ BARROS, Bruno da Rocha. Hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4698, 12 maio 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48492>>. Acesso em: 10/fev/2017.

²¹⁵ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

²¹⁶ BARROS, Bruno da Rocha. Hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4698, 12 maio 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48492>>. Acesso em: 10/fev/2017.

²¹⁷ *Ibidem*.

legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha, observando o disposto no art. 98 do CTN.²¹⁸

A doutrina vem apontando três hipóteses para eventuais soluções de conflitos: a) hierarquia, isto é, a norma superior prevalece em relação a inferior; b) especialidade, na qual a norma mais específica se sobrepõe sobre a geral; c) temporal, a norma mais nova supera a norma mais antiga.²¹⁹

Houve decisões que detinham-se sobre o princípio da especialidade como forma de resolução dos conflitos entre as leis internas e os tratados internacionais, notadamente os bilaterais, defendendo que o tratado é uma lei especial a sua aplicação não pode estar submetida à lei geral de cada país. Portanto, percebe-se que o critério utilizado não é o da hierarquia dos tratados, mas sim, do seu caráter especial perante as normas internas.²²⁰

²¹⁸ NASRALLAH, Amal. Prevalência dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária em Relação à Legislação Interna. Disponível em: <<http://tributarionosbastidores.com.br/2011/11/06/prevalencia-dos-tratados-internacionais-em-materia-tributaria-em-relacao-a-legislacao-interna/>>

Acesso em: 11/fev/2017.

²¹⁹ *Ibidem*.

²²⁰ MENDONÇA, Laís Maranhão Santos. O Supremo Tribunal Federal e a Relação entre Direito Interno e Direito Internacional.

Disponível em: <periodicos.unb.br/index.php/redunb/article/download/7057/5577> Acesso em: 12/fev/2017.

5 CONCLUSÃO

Ante tudo o que fora exposto neste trabalho, é possível evidenciar que os tratados internacionais dispõem de uma matéria legal espessa, que não se demonstra apenas nos estudos dos Tratados e das Convenções que objetivam regulamentar a disciplina, mas, sobretudo, pelo processo de inserção desses instrumentos no ordenamento jurídico brasileiro, que foi sendo alterado em um período de pequena duração.

É válido que se ressalve que desde a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, os tratados internacionais de direitos humanos passaram a ter o *status* equiparado a uma Emenda Constitucional, indo de encontro ao que o Supremo Tribunal Federal entendeu no RE nº 80.004, no qual, nem mesmo, reconheceu o caráter específico dos tratados internacionais de direitos humanos.

Entretanto, com a ratificação do Pacto de São José da Costa Rica, no ano de 1992 pelo Brasil, mesmo a Constituição Federal prevendo a prisão do depositário infiel, o Supremo Tribunal Federal, em 2008, reformou a sua jurisprudência, entendendo que a prisão civil deveria ser aplicada apenas para os casos de devedores de pensão alimentícia, de forma a se alinhar ao disposto no Pacto de São José, que também admite a prisão em caso de falta de pagamentos alimentícios.

Essa decisão histórica pelo Tribunal Superior, baseou-se na própria Constituição Federal, pelo conceito de liberdade, uma vez que o Pacto de São José era mais vantajoso para os cidadãos, já que a liberdade, como um dos valores supremos, só pode ser mitigada em casos excepcionais.

Importante notar que esta eficácia constitucional dos tratados, deve-se, primordialmente, ao entendimento hodierno sobre os direitos humanos, isto é, baseado no enaltecimento de um sistema jurídico garantidor, com o foco em preconizar os direitos e as garantias individuais.

Deve-se respaldar da ideia de que os direitos da pessoa humana são resultados de um desenvolvimento histórico infinito, ou seja, atualmente só se está em mais uma das suas fases, e é importante que estejam nessa constante evolução, pois, caso contrário ocorreria o retrocesso.

Hodiernamente, os direitos humanos devem ser universalizados, bem como, internacionalizados, pelo intermédio da positivação desses direitos nos direitos internos dos Estados, a fim de dar uma maior efetividade à proteção da dignidade humana.

Antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 45, que fora estudada nesta pesquisa, os tratados internacionais eram inseridos no ordenamento jurídico brasileiro com o nível hierárquico de leis ordinárias. Porém, se obedecidos os critérios estabelecidos no §3º, inserido pela EC, os tratados de direitos humanos adquirem o nível hierárquico constitucional.

Nesse sentido, tem-se que o art. 98 do CTN estabelece que os tratados internacionais, anteriores ou posteriores à legislação tributária interna, têm o condão de modificar ou revogá-las, ou seja, dando assim uma inclinação de superioridade aos tratados e convenções internacionais.

Importante notar que o CTN é uma lei que foi promulgada no ano de 1966, e diversas mudanças no ordenamento foram sendo feitas ao longo do tempo, especialmente sobre a matéria de tratados internacionais. Por conta do desenvolvimento rápido e contínuo em relação as matérias dos tratados, que não é possível se chegar a uma conclusão única.

Como fora visto, o Direito Tributário Internacional sempre existiu no cenário mundial, justamente como forma de manter as soberanias estatais, bem como para evitar que a economia global não se desenvolvesse de forma igualitária para os Estados participantes dos tratados.

Sabe-se que a tributação é a forma mais antiga e eficaz de se manter a soberania de um Estado, pois através da arrecadação e fiscalização é possível realizar todos os objetivos voltados ao interesse público.

Nesse diapasão, os instrumentos internacionais que versam sobre a matéria tributária, como os tratados e convenções internacionais, vêm ganhando cada vez mais espaço, de forma crescente e relevante em todos os países.

O Brasil se mostrou uma país atuante no cenário internacional no que diz respeito à disciplina tributária, inclusive por conta da regra do CTN que dá superioridade aos tratados em geral. Algo que não é, ainda, pacífico para os tribunais superiores e nem para a doutrina.

Valendo ressaltar que o entendimento que tem sido adotado pelo STF é a tese da supralegalidade para os tratados internacionais de direitos humanos, que entraram em vigor no ordenamento brasileiro antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 45, portanto, estão acima da legislação infraconstitucional, porém abaixo da Constituição Federal.

E, mantendo o entendimento incluído pela própria emenda, os tratados internacionais de direitos humanos, que forem aprovados segundo os critérios estabelecidos no §3º, terão nível hierárquico constitucional.

E, por isso, que a conclusão da autora é que a melhor solução para o problema, entre os tratados e a matéria tributária, é a utilização do Princípio da Especialidade no caso de haver um conflito entre normas internas de direito tributário e os tratados internacionais, devendo assim, ser analisados no caso concreto, visto que as normas especiais, por seu caráter específico, têm melhor aptidão para nortear a aplicabilidade prática das normas. E, assim, afasta-se a regra geral.

Em relação aos tratados de direitos humanos, conforme atual entendimento jurisprudencial e doutrinário, estes devem ter preferência em todo o ordenamento jurídico, seja por conta do *status* supralegal ou constitucional, inclusive sobre os assuntos disciplinados pelo Direito Tributário.

ANEXOS

ANEXO 01



ACESSO RÁPIDO

Educação Fiscal

Legislação

Acordos Internacionais

Acordos para evitar a dupla tributação

Acordos para evitar a dupla tributação

Leilão

Processos

Tributos

Agenda Tributária

Dados e Estudos

ORIENTAÇÃO

Aduaneira

Tributária

Acordos para evitar a dupla tributação

por Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais — publicado 04/03/2015
12h27, última modificação 13/01/2016 11h07

Tweetar

África do Sul

Alemanha

Argentina

Áustria

Bélgica

Canadá

Chile

China

Coreia do Sul

Dinamarca

Equador

Eslováquia

Espanha

Filipinas

Finlândia

França

Hungria

Índia

Israel

Itália

Japão

Luxemburgo

México

Noruega

Países Baixos

Peru

Portugal

República Tcheca

Suécia

Trinidad e Tobago

Turquia

Ucrânia

Venezuela

ACESSO A INFORMAÇÃO

Institucional

Ações e Programas

Consultas Públicas e Editoriais

Convênios

Despesas

Licitações e Contratos

Prestações de Contas

Processos Seletivos Públicos

Serviço de Informação ao Cidadão - SIC

Servidores

CENTRAIS DE CONTEÚDOS

Agenda

Dados Abertos

África do Sul

- Decreto Legislativo nº 301/2006**
Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda, firmado em Pretória, em 8 de novembro de 2003.
- Decreto nº 5.922/2006**
Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrado em Pretória, em 8 de novembro de 2003.
- Portaria MF nº 433/2006**
Métodos de aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda celebrada pela República Federativa do Brasil com a República da África do Sul.

A

Alemanha

Acordo sem efeito desde 1º de janeiro de 2006

- Decreto Legislativo nº 92/1975**
Aprova o texto do Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre a Renda e o Capital firmado entre a República Federativa do Brasil e a República Federal da Alemanha, em Bonn, a 27 de junho de 1975.
- Decreto nº 76.988/1976**
Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil-República Federal da Alemanha.
- Decreto nº 5.654/2005**
Revoga o Decreto nº 76.988, de 6 de janeiro de 1976, que dispõe sobre a execução do Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, celebrado em Bonn, em 27 de junho de 1975.
- Portaria MF nº 43/1976**
Métodos de aplicação do acordo para evitar a dupla tributação da renda e do capital assinado pela República Federativa do Brasil com a República Federal da Alemanha.



- **Portaria MF nº 469/1976**
Estabelece alíquota de tributação na fonte sobre certos tipos de rendimentos a partir de 1º de janeiro de 1977.
- **Portaria MF nº 313/1978**
Estabelece alíquota de tributação na fonte sobre dividendos e lucros a partir de 1º de janeiro de 1978.
- **Ato Declaratório Executivo SRF nº 72/2005**
Dispõe sobre a data do término de vigência do Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital firmado entre o Brasil e Alemanha.



Argentina

- **Decreto Legislativo nº 74/1981**
Aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, em Buenos Aires, a 17 de maio de 1980.
- **Decreto nº 87.976/1982**
Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.
- **Portaria MF nº 22/1983**
Estabelece métodos de aplicação da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em sua matéria.



Áustria

- **Decreto Legislativo nº 95/1975**
Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de impostos sobre o Capital concluída entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria.
- **Decreto nº 78.107/1976**
Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria.
- **Portaria MF nº 470/1976**
Métodos de aplicação da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de impostos sobre o Capital concluída entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria.



Bélgica

- **Decreto Legislativo nº 76/1972**
Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica, em Brasília, a 23 de junho de 1972.
- **Decreto nº 72.542/1973**
Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda, Brasil Bélgica.
- **Decreto nº 6.332/2007**
Promulga a Convenção Adicional Alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Protocolo Final.
- **Portaria MF nº 271/1974**
Métodos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com o Reino da Bélgica.
Revogada pela Portaria MF nº 140, de 10 de julho de 2008.
- **Portaria MF nº 71/1976**
Estabelece alíquota de tributação na fonte sobre dividendos e lucros a partir de 1º de janeiro de 1976.
Revogada pela Portaria MF nº 140, de 10 de julho de 2008.
- **Portaria MF nº 140/2008**
Métodos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com o Reino da Bélgica.



Canadá

- **Decreto Legislativo nº 28/1985**
Aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Canadá, concluído em Brasília, a 4 de junho de 1984.
- **Decreto nº 92.318/1986**
Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá.
- **Portaria MF nº 199/1986**
Métodos de aplicação da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Canadá destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda.
- **Portaria MF nº 55/1988**
Altera a Portaria MF nº 199/1986, estabelecendo alíquota de tributação na fonte sobre dividendos e lucros a partir de 19 de janeiro de 1988.



Chile

- **Decreto Legislativo nº 331/2003**
Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República do Chile destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Santiago, em 3 de abril de 2001.
- **Decreto nº 4.852/2003**
Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, de 3 de abril de 2001.
- **Portaria MF nº 285/2003**
Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, assinada pela República Federativa do Brasil com a República do Chile.



China

- **Decreto Legislativo nº 85/1992**
Aprova o texto do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto de Renda, celebrado em Pequim, em 5 de agosto de 1991.
- **Decreto nº 762/1993**
Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5.8.1991.



Coreia do Sul

- **Decreto Legislativo nº 205/1991**
Aprova o texto da Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e a República da Coreia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Seul, a 7 de março de 1989.
- **Decreto nº 354/1991**
Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia.
- **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3/2006**
Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Coreia destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.



Dinamarca

- **Decreto Legislativo nº 90/1974**
Aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Dinamarca, em Copenhague, a 27 de agosto de 1974.

- **Decreto nº 75.106/1974**
Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil -Dinamarca.
- **Portaria MF nº 68/1975**
Métodos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com o Reino da Dinamarca.
- **Portaria MF nº 70/1976**
Altera a Portaria MF nº 68/1975, estabelecendo alíquota de tributação na fonte sobre certos tipos de rendimentos.



Equador

- **Decreto Legislativo nº 4/1986**
Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Equador, celebrado em Quito, a 26 de maio de 1983.
- **Decreto nº 95.717/1988**
Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador.



Eslováquia e República Tcheca

(antiga República Socialista da Tchecoslováquia)

- **Decreto Legislativo nº11/1990**
Aprova o texto da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Socialista da Tchecoslováquia, em Brasília, em 26 de agosto de 1986, bem como o Protocolo que a integra.
- **Decreto nº 43/1991**
Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Federativa Tcheca e Eslovaca.



Espanha

- **Decreto Legislativo nº 62/1975**
Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol, em Brasília, a 14 de novembro de 1974.
- **Decreto nº 76.975/1976**
Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha.
- **Portaria MF nº 45/1976**
Métodos de aplicação da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com o Estado Espanhol.
- **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 6/2002**
Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável aos lucros e dividendos oriundos de investimentos na Espanha.
- **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 27/2004**
Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.
- **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4/2006**
Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.



Filipinas

- **Decreto Legislativo nº 198/1991**
Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas, celebrado em Brasília, a 29 de setembro de 1983.
- **Decreto nº 241/1991**
Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas.



Finlândia

- **Decreto Legislativo nº 35/1997**
Aprova o texto do Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996.
- **Decreto nº 2.465/1998**
Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996.
- **Ato Declaratório SRF nº 12/1998**
Aplicação do tratamento tributário previsto no Acordo para Evitar a Dupla Tributação da Renda firmado entre a República Federativa do Brasil e a República da Finlândia.



França

- **Decreto Legislativo nº 87/1971**
Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, firmada entre o Brasil e a República Francesa em 10 de setembro de 1971.
- **Decreto nº 70.506/1972**
Promulga a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.
- **Portaria MF nº 287/1972**
Métodos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com a República Francesa.
- **Portaria MF nº 20/1976**
Estabelece alíquota de tributação na fonte sobre dividendos e lucros a partir de 1º de janeiro de 1975.



Hungria

- **Decreto Legislativo nº 13/1990**
Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de impostos sobre a renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria, celebrada em Budapeste, em 20 de junho de 1986, assim como o protocolo, acordado no mesmo local e data, que a integra.
- **Decreto nº 53/1991**
Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria.



Índia

- **Decreto Legislativo nº 214/1991**
Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia, a 26 de abril de 1988.
- **Decreto nº 510/1992**
Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia.



Israel

- **Decreto Legislativo nº 931/2005**
Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda.
- **Decreto nº 5.576/2005**
Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Brasília, em 12 de dezembro de 2002.

- **Portaria MF nº 1/2006**
Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, assinada pela República Federativa do Brasil com o Estado de Israel.



Itália

- **Decreto Legislativo nº 77/1979**
Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre a República Federativa do Brasil e a República Italiana, em Roma, a 3 de outubro de 1978.
- **Decreto nº 85.985/1981**
Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda.
- **Portaria MF nº 203/1981**
Métodos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda assinada pela República Federativa do Brasil com a República Italiana.
- **Portaria MF nº 226/1984**
Altera a Portaria MF nº 203/1981, estabelecendo alíquota de tributação na fonte sobre dividendos e lucros a partir de 1º de janeiro de 1985.



Japão

- **Decreto Legislativo nº 43/1967**
Aprova a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, concluída entre a República do Brasil e o Japão, assinada em Tóquio, em 24 de janeiro de 1967.
- **Decreto nº 61.899/1967**
Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão.
- **Troca de Notas (24/01/1967) e Memorando de Entendimentos/Agreed minutes**
- **Decreto Legislativo nº 69/1976**
Aprova o texto do Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, Atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, assinado em Tóquio, a 23 de março de 1976.
- **Decreto nº 81.194/1978**
Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos.
- **Troca de Notas (23/03/1976) e Memorando de Entendimentos/Agreed Minutes**
- **Portaria MF nº 92/1978**
Métodos de aplicação da Convenção entre o Brasil e o Japão para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, com alterações introduzidas pelo Protocolo que a modifica e complementa.



Luxemburgo

- **Decreto Legislativo nº 78/1979**
Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado do Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, firmada na cidade do Luxemburgo, a 8 de novembro de 1978.
- **Decreto nº 85.051/1980**
Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.
- **Portaria MF nº 413/1980**
Métodos de aplicação da convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital assinada pela República Federativa do Brasil como Grão-Ducado do Luxemburgo.
- **Portaria MF nº 510/1985**
Altera a Portaria MF nº 413/1980, estabelecendo alíquotas de tributação na fonte para dividendos, lucros, juros, royalties e rendimentos de assistência técnica e de serviços técnicos conforme nova redação dada ao item I da Portaria MF nº 413, de 23 de dezembro de 1980.

México

- **Decreto Legislativo nº 58/2006**
Aprova o texto da Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, assinada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003.
- **Decreto nº 6.000/2006**
Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003.
- **Portaria MF nº 38/2007**
Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda celebrada pela República Federativa do Brasil com os Estados Unidos Mexicanos.
- **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1/2007**
Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Estados Unidos Mexicanos destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda.
- **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 22/2008**
Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda.



Noruega

- **Decreto Legislativo nº 50/1981**
Aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de impostos sobre a Renda e o Capital, concluída entre o Governo da República Federativa do Brasil e o governo do Reino da Noruega, em Brasília, a 21 de agosto de 1980.
- **Decreto nº 86.710/1981**
Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.
- **Portaria MF nº 25/1982**
Métodos de aplicação da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.
- **Portaria MF nº 227/1984**
Altera a Portaria MF nº 25/1982, estabelecendo alíquota de tributação na fonte sobre dividendos a partir de 1º de janeiro de 1985.



Países Baixos

- **Decreto Legislativo nº 60/1990**
Aprova o texto da Convenção celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Brasília, a 8 de março de 1990.
- **Decreto nº 355/1991**
Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos.



Peru

- **Decreto Legislativo nº 500/2009**
Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrado em Lima, em 17 de fevereiro de 2006.
- **Decreto nº 7.020/2009**
Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006.
- **Portaria MF nº 553/2010**
Métodos de aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda celebrada pela República Federativa do Brasil com a República do Peru.

Portugal

- **Decreto Legislativo nº 188/2001**
Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.
- **Decreto nº 4.012/2001**
Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.
- **Portaria MF nº 28/2002**
Métodos de aplicação da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre o Rendimento assinada pela República Federativa do Brasil com a República Portuguesa.



Suécia

- **Decreto Legislativo nº 93/1975**
Aprova o texto da Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre a Renda.
- **Decreto Legislativo nº 57/1997**
Aprova o texto do Acordo, por troca de notas verbais, que prorroga, por um período adicional de dois anos, os artigos 10 (parágrafos 2 e 5), 11 (parágrafo 2b), 12 (parágrafo 2b) e 23 (parágrafo 3) da Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, de 25 de abril de 1975, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Suécia, em Brasília, em 19 de março de 1996.
- **Decreto nº 77.053/1976**
Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia.
- **Portaria MF nº 44/1976**
Métodos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com o Reino da Suécia.
- **Portaria MF nº 5/1979**
Altera a Portaria MF nº 44/1976, estabelecendo alíquotas de tributação na fonte sobre dividendos e lucros a partir de 1º de janeiro de 1979.

Trinidad e Tobago

- **Decreto Legislativo nº 1/2011**
Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Trinidad e Tobago para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e para Incentivar o Comércio e o Investimento Bilaterais, celebrado em Brasília, em 23 de julho de 2008.
- **Decreto nº 8.335/2014**
Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Trinidad e Tobago para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e para Incentivar o Comércio e o Investimento Bilaterais, firmada em Brasília, em 23 de julho de 2008.



Turquia

- **Decreto Legislativo nº 248/2012**
Aprova o texto do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Turquia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado em Foz do Iguaçu, em 16 de dezembro de 2010.
- **Decreto nº 8.140/2013**
Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Turquia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado em Foz do Iguaçu, em 16 de dezembro de 2010.



Ucrânia

- **Decreto Legislativo nº 66/2006**
Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Kiev, em 16 de janeiro de 2002.

- **Decreto nº 5.799/2006**
Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Kiev, em 16 de janeiro de 2002.
- **Portaria MF nº 198/2006**
Métodos de aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, assinada pela República Federativa do Brasil com a Ucrânia.



Venezuela

- **Decreto Legislativo nº 559/2010**
Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, assinada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005.
- **Decreto nº 8.336/2014**
Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005.



REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro e TAVARES, André Ramos. **As tendências do Direito Público no limiar de um novo milênio**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORGES, Thiago Carvalho. **Curso de Direito Internacional Público e Direito Comunitário**. São Paulo: Atlas, 2011.

BRAICK, Patrícia Ramos e MOTA, Myriam Becho. **HISTÓRIA: das cavernas ao terceiro milênio**, vol. único 3 ed. reform. e atual. São Paulo: Moderna, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense. 2015.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica do direitos humanos**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CUNHA JR., Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2010.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

GRUPPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. Dialética, São Paulo, n.21, 1999.

GUERRA, Sidney. **Curso de Direito Internacional Público**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 20 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 96 a 138**. Volume II. São Paulo/SP: Editora Atlas, 2004.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MENDES, Gilmar F., COELHO, Inocêncio M. BRANCO, Paulo Gustavo G. **Curso de Direito Constitucional**. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo : Saraiva, 1990.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 4 ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

PIOVESAN, Flávia; GARCIA, Maria (organizadoras). **Proteção Internacional dos Direitos Humanos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (Coleção Doutrinas Essenciais; v.6)

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado**. 5 ed. rev., ampl., atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2013.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**. 13 ed. rev., aumen. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Elementos do Direito: Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, Roberto Luiz. **Direito Internacional Público**. 4 ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed., rev., atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

A evolução histórica dos tratados internacionais. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/evolu%C3%A7%C3%A3o-hist%C3%B3rica-dos-tratados-internacionais>> Acesso em: 23/jan/2017.

ALONSO, Marcelo. **O que se entende por princípio da territorialidade no Direito Tributário?** Disponível em: <<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2058156/o-que-se-entende-por-principio-da-territorialidade-no-direito-tributario-marcelo-alonso>> Acesso em: 07/fev/2017.

AQUINO, Leonardo Gomes. **Tratados Internacionais (Teoria Geral)**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7652> Acesso em: 24/jan/2017.

ÁVILA, Márcio. **A Soberania e o Direito Tributário Internacional**. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1569/3054>> Acesso em: 10/fev/2017.

BANDEIRA, Regina Maria Groba. **Propostas de Emenda à Constituição sobre o tema Reforma do Judiciário em tramitação na Câmara dos Deputados**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/arquivos-pdf/pdf/30956400-137.pdf>> Acesso em: 02/fev/2017.

BARROS, Bruno da Rocha. **Hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4698, 12 maio 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48492>>. Acesso em: 10/fev/2017.

BASTOS, Frederico Silva. **Globalização, Direito Tributário e Desenvolvimento: tensões entre direito e política no percurso do acordo para troca de informações tributárias entre Brasil e Estados Unidos**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=b2ead76dfdc4ae56>> Acesso em: 16/fev/2017.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. **Direito Constitucional Tributário No Império Do Brasil**. Disponível em: <file:///C:/Users/Home/Downloads/13_-_direito_constitucional_tributario_no_imperio_do_brasil.pdf> Acesso em: 17/fev/2017.

CARVALHO, Felipe Bruno Santabaya. **A posição hierárquica dos tratados internacionais e da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11148#_ftnref1> Acesso em: 26/jan/2017.

Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT Cooperação Técnica no Âmbito Tributário – Receita Federal. Disponível em: <<http://subcomissaoocnae.fazenda.pr.gov.br/UserFiles/File/Seminario/Aloisio.pdf>> Acesso em 17/fev/2017

Convenção de Viena sobre o Direitos dos Tratados. Disponível em: <<http://daimre.serpro.gov.br/legislacao/convencao-de-viena-sobre-o-direito-dos-tratados-1/>> Acesso em: 24/jan/2017.

COSTA, Aldo de Campos. **Tratados de direitos humanos anteriores à EC 45/04**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mai-30/toda-prova-tratados-direitos-humanos-anteriores-ec-4504>> Acesso em: 03/fev/2017.

COSTA, Willian César Nonato. **A hierarquia dos tratados internacionais de Direitos Humanos no ordenamento jurídico brasileiro sob a ótica do neoconstitucionalismo**. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6828> Acesso em: 27/jan/2017.

DELLOVA, Adriana Souza. **A dúvida do Supremo Tribunal Federal na adoção das teorias monista ou dualista frente à globalização.** Âmbito Jurídico, Rio Grande, 78, 01/07/2010. Disponível em <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8082>. Acesso em 24/jan/2017.

El Khatib, Tamer Mahmoud. **Aspectos gerais dos Princípios da Territorialidade e Universalidade no ordenamento jurídico.** Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12529> Acesso em 14/fev/2017.

ESSE, Luis Gustavo. **A Convenção Interamericana de Direitos Humanos e sua eficácia no direito processual brasileiro.** Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11689> Acesso em: 03/fev/2017.

Estatuto de Roma do Tribunal Penal Internacional - 1998. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Tribunal-Penal-Internacional/estatuto-de-roma-do-tribunal-penal-internacional.html>> Acesso em: 03/fev/2017.

FALCONI, Francisco. **A incorporação dos tratados internacionais no Direito interno brasileiro.** Disponível em: <<https://franciscofalconi.wordpress.com/2008/07/27/a-incorporacao-dos-tratados-internacionais-no-direito-interno-brasileiro/>> Acesso em: 29/jan/2017.

FERREIRA, Célia Santos. **A interpretação dos tratados contra a dupla tributação.** Disponível em: <<http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>> Acesso em: 15/fev/2017.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscana. **Princípios da tributação internacional sobre a renda.** Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4>> Acesso em: 06/fev/2017.

Hierarquia dos tratados internacionais em face do ordenamento jurídico interno. Disponível em: <<http://dai-mre.serpro.gov.br/clientes/dai/dai/teste>> Acesso em: 23/jan/2017.

KREMPEL, Angelica Aparecida Ferraz. **Soberania Tributária em tempos de Globalização Econômica.** Disponível em: <<http://esamcuberlandia.com.br/revistaidea/index.php/idea/article/view/18/18>> Acesso em: 10/fev/2017.

LEE, Elizabeth Höller. **A incorporação dos tratados internacionais de direitos humanos pelo ordenamento jurídico brasileiro.** Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11170&revista_caderno=16> Acesso em: 29/jan/2017.

LENZA, Pedro. **Reforma do Judiciário. Emenda Constitucional nº 45/2004.** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/6463/reforma-do-judiciario-emenda-constitucional-n-45-2004>> Acesso em: 02/fev/2017.

MAUÉS, Antonio Moreira. **Supralegalidade dos Tratados Internacionais de Direitos Humanos e Interpretação Constitucional.** Disponível em: <<http://www.conectas.org/Arquivos/edicao/publicacoes/publicacao-20141020154159997-85041037.pdf>> Acesso em: 03/fev/2017.

MENDONÇA, Laís Maranhão Santos. **O Supremo Tribunal Federal e a Relação entre Direito Interno e Direito Internacional.** Disponível em: <periodicos.unb.br/index.php/redunb/article/download/7057/5577> Acesso em: 12/fev/2017.

MOREIRA, André Mendes. **Dupla imposição internacional – métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributários.** Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Dupla-Imposicao-Internacional-metodos-unilaterais-e-multilaterais-contra-os-excessos-tributarios.pdf>> Acesso em 17/fev/2017.

NASRALLAH, Amal. **Prevalência dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária em Relação à Legislação Interna.** Disponível em: <<http://tributarionosbastidores.com.br/2011/11/06/prevalencia-dos-tratados-internacionais-em-materia-tributaria-em-relacao-a-legislacao-interna/>> Acesso em: 11/fev/2017.

NETO, José Ribeiro. **O Princípio da Territorialidade das Leis Tributárias e a Ação Fiscal no Trânsito de Mercadorias relativa ao ICMS.** Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigos/o-principio-da-territorialidade-das-leis-tributarias-e-a-acao-fiscal-no-transito-de-mercadorias-rela>> Acesso em: 07/fev/2017.

O que é "pacta sunt servanda"? Disponível em: <<http://www.jurisway.org.br/v2/pergunta.asp?idmodelo=8710>> Acesso em: 26/jan/2017.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Assuntos Internacionais – Ministério da fazenda. Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>> Acesso em: 16/fev/2017

Posição hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em face da lei interna brasileira. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,posicao-hierarquica-dos-tratados-internacionais-em-materia-tributaria-em-face-da-lei-interna-brasileira,51543.html>> Acesso em: 24/jan/2017.

QUEIROGA, Vitória dos Santos Lima. **A Emenda Constitucional n.45/ 2004 e os Tratados de Direitos Humanos: será o fim da controvérsia?** Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9329> Acesso em: 03/fev/2017.

QUEIROZ, Rodrigo César Falcão Cunha Lima de. **Tratados internacionais de direitos humanos: noções gerais e a problemática em redor da hierarquia legal.** Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11604> Acesso em: 25/jan/2017.

RIBEIRO, Douglas Cunha. **A tributação dos dividendos e as Convenções Internacionais para evitar a Bitributação.** Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2012_1/douglas_ribeiro.pdf> Acesso em: 16/fev/2017.

RODRIGUES, Leonardo Mota Costa. **Tratados Internacionais no Direito Tributário.** Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3853> Acesso em: 24/jan/2017.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica.** Rio de Janeiro. Elsevier. 2009. Disponível em: <books.google.com.br/books?id=wR3UiuROloEC&printsec=frontcover&dq=isbn:8535232133&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwjg7S77q7SAhVMD5AKHVNwAPsQ6AEIHDA#v=onepage&q&f=false> Acesso em 15/fev/2017.

SOARES, Carina de Oliveira. **Os tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro: análise das relações entre o Direito Internacional Público e o Direito Interno Estatal.** Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9431&revista_caderno=16> Acesso em: 24/jan/2017.

VISÃO GERAL DA CCI Uma organização mundial empresarial. Disponível em: <<http://www.portaldocomercio.org.br/media/nova%20CCI70.pdf>> Acesso em: 15/fev/2017.

Acordos Internacionais. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais>> Acesso em 17/fev/2017.

Acordos para evitar a dupla tributação. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>> Acesso em: 17/fev/2017.

Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 22/jan/2017.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 25/jan/2017.

Informativo 236. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo236.htm>> Acesso em: 25/jan/2017.

OECE – OCDE. Disponível em:

<www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/jlcv_MA_12586.docx> Acesso em: 16/fev/2017.

STF - HABEAS CORPUS: HC 87.585 TO. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597891>> Acesso em: 01/fev/2017.

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO : RE 229096 RS. Disponível em:

<<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2930243/recurso-extraordinario-re-229096-rs>> Acesso em: 23/jan/2017.

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 349703 RS. Disponível em:

<http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/514_RE_349703%20-%20Voto%20Celso%20de%20Mello%20parte%201.pdf> Acesso em: 01/fev/2017.

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO : RE 466343 SP. Disponível em:

<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14716540/recurso-extraordinario-re-466343-sp>> Acesso em: 04/fev/2017.

Tribunal Penal Internacional. Disponível em:

<<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Tribunal-Penal-Internacional/o-que-e.html>> Acesso em: 03/fev/2017.