

DUPLA IMPOSIÇÃO INTERNACIONAL – MÉTODOS UNILATERAIS E MULTILATERAIS CONTRA OS EXCESSOS TRIBUTÁRIOS¹

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP

Mestre em Direito Tributário pela UFMG

Professor de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da Faculdade de Direito Milton Campos

Membro da ABRADT, da ABDF e da IFA

Advogado

EMENTA: 1. INTRODUÇÃO 2. FENOMENOLOGIA DA DUPLA IMPOSIÇÃO INTERNACIONAL. 2.1. MECANISMOS UNILATERAIS PARA EVITAR A DUPLA IMPOSIÇÃO INTERNACIONAL. 2.2. MECANISMOS MULTILATERAIS: CONVÊNIOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. 2.2.1. TRATADOS INTERNACIONAIS, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2.2.2. O ART. 98 DO CTN E A POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS EM TRATADOS INTERNACIONAIS. 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS. 4. BIBLIOGRAFIA.

1. INTRODUÇÃO.

O comércio internacional é hoje o grande propulsor das economias nacionais, tendo assumido papel de destaque em cada país. O processo de integração mundial denominado globalização, que se acelerou a partir de 1980, proporcionou a expansão do comércio e dos investimentos no estrangeiro. CAROL GOMAN² assim definiu o fenômeno, sob seus diversos aspectos:

¹ Referência: MOREIRA, André Mendes. *Dupla Imposição Internacional – métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributários*. Revista Eletrônica da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 25, pp. 02-08, 2003.

² *Apud* TANG, Roger Y. W. *Intrafirm Trade and Global Transfer Pricing Regulations*. Londres: Quorum Books, 1997, p. 5.

Original: *Globalization is an attitude – a way of thinking of the world as a unified marketplace rather than a collection of national markets.... Globalization is a business strategy – a plan to develop and transfer innovations to subsidiaries around the world, to compete and collaborate internationally, and to manage independent multinational operations coordinated by a global mission.... Globalization is a management challenge – a process that includes building world-wide teams, customizing products and services to diverse national preferences, communicating to a multinational workforce, and developing career strategies with a global view.*

“Globalização é uma atitude – um modo de se pensar o mundo como um mercado único, ao invés de uma coleção de mercados nacionais (...). Globalização é uma estratégia de negócios – um plano para desenvolver e transferir inovações para subsidiárias ao redor do mundo, para competir e colaborar internacionalmente, e para gerenciar operações multinacionais coordenadas por uma missão global (...). Globalização é um desafio gerencial – um processo que inclui a montagem de equipes em todo o mundo, adaptação de produtos e serviços para diversas preferências nacionais, comunicação com uma força de trabalho multinacional, e desenvolvimento de estratégias de carreira com uma visão global.”

Ditas mudanças nas práticas comerciais refletem inevitavelmente na seara jurídica. Conforme acentua EROS GRAU³:

“A terceira revolução industrial determinou inúmeras transformações nos planos institucionais da sociedade (...). O fato, no entanto, é que as forças sociais hegemônicas produzidas por essa terceira revolução industrial efetivamente transformaram o direito posto pelo Estado e o próprio Estado. E tal é a grandeza daquela multiplicação e daquele exacerbamento que chega ao ponto de importar a atribuição de um novo nome, “globalização”, ao processo de internacionalização econômica cuja prática remonta ao passado histórico. Ainda assim, a mudança não é apenas quantitativa. Pelo contrário, ela induz a reformulação de valores e conceitos.”

No que pertine às relações tributárias, a globalização importou na transformação do modelo de Estado eminentemente protecionista, que se ocupava fundamentalmente da taxação de importações (as quais eram desestimuladas pelas elevadas alíquotas dos impostos aduaneiros), para um Estado inserido no mercado único global, onde a tributação de bens e de capitais se desenvolve dentro de novas realidades, com maior grau de complexidade.

Nesse contexto, as relações entre particulares situados em distintos países passam a ser regidas não somente pelo direito interno de suas respectivas nações, mas também por um direito que visa a operacionalizar as relações jurídicas transnacionais, muitas vezes solucionando conflitos eventualmente existentes entre países no que se refere à imposição de tributos. Sob essa ótica desenvolveu-se o Direito Tributário Internacional, cujo objeto é assim descrito por ALBERTO XAVIER⁴:

³ Apud HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. XI.

⁴ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 3-4.

“O Direito Tributário Internacional tem por objeto situações internacionais (cross-border situations), ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar.

Prosseguindo em sua definição, assevera o mestre português:

“Escapam, assim, ao seu objeto, as situações puramente internas, cujos aspectos ou elementos se realizam integralmente no âmbito de um só Estado, seja ele o Estado do órgão de aplicação do direito (situações internas nacionais) ou um Estado estrangeiro (situações internas estrangeiras). (...). A natureza internacional da situação decorre da sua conexão com mais do que um ordenamento. Pense-se na tributação de empresa de navegação marítima cuja sede social esteja no Panamá, cuja administração efetiva esteja em Londres, cujo capital social seja controlado por residentes nos Estados Unidos e cujos lucros advenham de tráfego marítimo realizado nas Ilhas Gregas. (...). Ou na tributação de dividendos auferidos por holding com sede no Luxemburgo, pagos por subsidiária com sede na Austrália e que exerce a sua atividade de mineração na Nova Zelândia, através de estabelecimento estável neste país.”

A existência de situações onde mais de um país pode exercer seu poder de tributar (*jurisdiction to tax*) leva a inevitáveis conflitos de competência impositiva, uma vez que os princípios retores da competência tributária internacional (princípios da fonte e da renda mundial) são essencialmente divergentes, optando cada Estado soberano pelo que melhor coaduna com seus interesses. Assim é que o fenômeno da dupla imposição internacional tem-se apresentado como um entrave ao processo de mundialização das economias regionais, como já notaram NORBERTO CAMPAGNALE, SILVIA CATINOT e ALFREDO PARRONDO⁵:

“A globalização da economia trouxe junto uma grande mobilidade dos fatores de produção (fundamentalmente o capital) entre as distintas regiões do mundo. Entretanto, este processo tem sido obstaculizado, em certa medida, pela aparição do fenômeno da

⁵ CAMPAGNALE, Norberto P.; CATINOT, Silvia G.; PARRONDO, Alfredo J. *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires: La Ley, 2000, p. 17. Original: *La globalización de la economía ha traído aparejada una gran movilidad de los factores de producción (fundamentalmente el capital) entre las distintas regiones del mundo. Sin embargo, este proceso se ha visto obstaculizado, en cierta medida, por la aparición del fenómeno de la doble imposición internacional, originado por la superposición de distintas soberanías tributarias sobre el mismo contribuyente. Dicha yuxtaposición se produce como consecuencia de la utilización, por parte de las diferentes jurisdicciones tributarias, de distintos criterios de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo de la obligación tributaria.*

dupla imposição internacional, originada pela superposição de distintas soberanias tributárias sobre o mesmo contribuinte.

Dita justaposição é consequência da utilização, por parte de diferentes jurisdições tributárias, de distintos critérios de vinculação do fato impositivo com o sujeito ativo da obrigação tributária.”

VICTOR UCKMAR⁶, com a clarividência habitual, também discorre sobre o tema, tratando-o numa perspectiva histórica e demonstrando a necessidade de criação de mecanismos jurídicos que evitem a dupla tributação internacional, de modo a não obstaculizar o desenvolvimento do comércio entre países:

“Depois da primeira guerra mundial se intensificaram as relações econômicas entre as nações em razão da colocação das atividades no exterior: o que determinava rendimentos relativos a não residentes e, freqüentemente, àqueles empreendedores, de formação da renda no âmbito de mais Estados. Concomitantemente, tais ordenamentos haviam introduzido a tributação pela renda mundial (world wide taxation), pela qual os residentes eram taxados pela renda produzida seja no território ou no exterior, dando lugar à dupla imposição, o que teria reduzido as operações transnacionais, ainda que por si só fossem economicamente convenientes.

Adveio a necessidade de disciplinar as relações entre os Estados na esfera da imposição a fim de evitar a diminuição do desenvolvimento das economias, bem como as distorções nas operações internacionais.”

O incremento das relações internacionais, bem como a crescente mobilidade do capital, bens e serviços, denota a necessidade de controle sobre as práticas impositivas dos países (controle este que depende da vontade soberana de cada Estado), afirmando-se o tema da dupla tributação e dos métodos para evitá-la como o cerne do Direito Tributário Internacional.

2. FENOMENOLOGIA DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.

⁶ UCKMAR, Victor. Corso di Diritto Tributario Internazionale. Padova: Cedam, 2002, p. 5.

Original: *Dopo la prima guerra mondiale si intensificarono i rapporti economici fra le Nazioni a seguito della collocazione di attività all'estero: il che determinava redditi di pertinenza di non residenti e spesso, come quelli imprenditoriali, di formazione del reddito nell'ambito di più Stati. Nel contempo taluni ordinamenti avevano introdotto la World Wide Taxation per cui i residenti divenivano tassabili per il reddito prodotto sia nel territorio che all'estero, dando luogo a doppie imposizioni il che avrebbe frenato operazioni transnazionali anche se di per sé economicamente convenienti. Si appalesò la necessità di disciplinare i rapporti fra gli Stati nella sfera di imposizione al fine di evitare il rallentamento dello sviluppo delle economie nonché le distorsioni nelle operazioni internazionali.*

Para melhor compreensão do tema em análise é essencial divisar, desde já, os fenômenos da dupla imposição econômica e da dupla imposição jurídica.

No primeiro caso, uma mesma renda é alcançada por dois ou mais impostos idênticos ou similares, mas os tributos não recaem sobre um mesmo sujeito passivo. Ocorre, *verbi gratia*, quando se tributam os sócios e acionistas pelos lucros e dividendos por eles percebidos, já tendo sido a sociedade tributada pelo imposto sobre a renda (ou seja: dupla tributação sobre o mesmo capital). Desta espécie de dupla imposição não se ocupa o Direito Tributário Internacional, mas tão-somente o direito interno de cada país, em medidas unilaterais para minimizá-la (como na adoção do método de imputação do imposto subjacente, que se verá abaixo com maior detalhamento).

A dupla imposição jurídica, por sua vez, decorre da tributação, por parte de dois ou mais Estados soberanos, da renda obtida por um mesmo sujeito em igual período. É condição *sine qua non* para ocorrência da dupla imposição jurídica a identidade subjetiva do contribuinte. É desta modalidade de dupla imposição que irá se ocupar o Direito Tributário Internacional. Confira-se, a esse respeito, JOAQUÍN DE ARESPACOHAGA⁷:

“Na teoria da Fazenda Pública, se produz a dupla imposição quando se tributa um mesmo contribuinte por impostos de natureza similar, em dois ou mais Estados, por um mesmo objeto imponible e pelo mesmo período fiscal. Esta circunstância vem se produzindo de forma habitual no âmbito internacional como conseqüência da aplicação pelos diferentes Estados de um princípio de tributação na fonte, com o fim de atrair todas as operações realizadas em seu território ou os bens situados no mesmo, assim como os atos ou operações que seus nacionais ou residentes possam efetuar fora daquele.

Para dar solução a estes conflitos, o direito tributário internacional incorpora, como uma parte de seu próprio conteúdo, as chamadas “normas de dupla imposição”, contidas fundamentalmente nos denomi-

⁷ ARESPACOHAGA, Joaquín de. *Planificación Fiscal Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 97.

Original: *En teoría de la Hacienda Pública, se produce la doble imposición cuando se hace tributar a un mismo contribuyente por impuestos de naturaleza similar, a la vez en dos o más Estados, por un mismo objeto imponible, y por el mismo período fiscal. Esta circunstancia se viene produciendo de forma habitual en el ámbito internacional como consecuencia de la aplicación por los diferentes Estados de un principio de tributación en la fuente, con el fin de atraer todas las operaciones realizadas en su territorio o los bienes situados en el mismo, así como los actos u operaciones que sus nacionales o residentes puedan efectuar fuera de aquél. Para dar solución a estos conflictos, el derecho tributario internacional incorpora, como una parte de su propio contenido, la llamadas “normas de doble imposición”, que se recogen fundamentalmente en los denominados “tratados para evitar la doble imposición” y en sus diversos modelos aprobados por muy diferentes organismos internacionales (...).*

nados “tratados para evitar a dupla imposição” e em seus diversos modelos aprovados pelos diferentes organismos internacionais (...).”

Dessarte, quando se refere ao fenômeno da dupla imposição internacional está-se referindo – salvo disposição em contrário – à dupla imposição jurídica, resultante do concurso de normas assim descrito por ALBERTO XAVIER⁸:

“(...) Na figura da dupla tributação não se verifica uma contradição lógica das normas em concurso, em termos de exclusão recíproca, mas uma aplicação autônoma e independente de que resulta a produção conjunta das conseqüências jurídicas de ambas. Verifica-se, pois, a figura do concurso real cumulativo, do cúmulo de normas ou do cúmulo de pretensões (Anspruchshäufung), na terminologia de GEORGIADES. É a atenuação ou eliminação desse cúmulo que constitui o objeto das medidas tendentes a evitar a dupla tributação.”

As causas do fenômeno da dupla imposição, no que tange ao concurso de ordenamentos jurídicos, podem ser assim delimitadas⁹:

- Dupla imposição decorrente da consideração, por dois ou mais ordenamentos jurídicos que adotam o critério da fonte (*source income taxation*), de que determinada renda foi produzida dentro dos respectivos territórios;
- Concurso de normas entre um ordenamento que adota o critério da renda mundial (*world-wide income*), com pretensões ultraterritoriais, e outro que adota o critério da fonte, tributando as rendas obtidas em seu território;
- Consideração, por parte de dois ordenamentos jurídicos que adotam o princípio da renda mundial (conexão pessoal com o nacional/residente do Estado), de que um mesmo contribuinte é nacional/residente de ambos os Estados, recaindo sobre ele as pretensões impositivas desses ordenamentos jurídicos.

Consoante se infere do exposto, a problemática da dupla tributação internacional se faz cada vez mais presente no mundo hodierno. Duas grandes vertentes dividem os métodos existentes para evitar ou eliminar a dupla imposição internacional:

(a) os métodos adotados unilateralmente por um Estado;

⁸ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Op. cit.*, p. 41.

⁹ TORRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, pp. 236-7.

(b) os métodos bilaterais (ou multilaterais), traduzidos precipua-mente na celebração de convênios para evitar a dupla tributação.

2.1. Mecanismos unilaterais para evitar a dupla imposição internacional.

São métodos incorporados por Estados que adotam o princípio da renda mundial para tributação de seus residentes, consoante prega HELENO TÔRRES¹⁰:

“Para encontrar um modo de solucionar os indesejáveis problemas causados pela pluritributação internacional, que tanto afligem os operadores econômicos atuantes no mercado internacional, os Estados que adotam para os seus regimes de tributação de rendimentos o princípio da universalidade (world-wide income taxation), em concomitância devem eleger, unilateralmente, os mecanismos internos (compatíveis com as finalidades da política fiscal) que lhes pareçam mais adequados.”

A relação a seguir¹¹ elenca os principais métodos adotados unilateralmente pelos Estados, visando a minimizar ou eliminar a dupla tributação internacional:

(a) Isenção (*tax exemption*): consiste na renúncia fiscal por parte de um Estado à tributação dos rendimentos de um seu residente obtidos no estrangeiro, tendo em vista o princípio de que a renda já fora gravada na fonte (*source income taxation*). Pode ser integral ou progressiva (nesta última, em que pese não haver tributação da renda auferida no estrangeiro, tais rendimentos serão incluídos na base de cálculo do imposto a ser pago no Estado de residência, exclusivamente para fins de determinação da alíquota aplicável, que é progressiva).

(b) Crédito fiscal estrangeiro (*foreign tax credit*): o Estado de residência – que adota o princípio da renda mundial – tributa normalmente os rendimentos obtidos por residentes no estrangeiro, permitindo-lhes, contudo, deduzir o imposto pago no exterior. O sistema do *tax credit* admite duas modalidades: creditamento integral (acumula-se crédito equivalente ao total de impostos pagos no exterior, sem limitações) ou creditamento ordinário (admite-se o acúmulo de créditos até um limite previamente determinado pelo ordenamento jurídico do país de residência), sendo este último o sistema adotado pela grande parte dos países.

¹⁰ TÔRRES, Heleno. *Op. cit.*, p. 285.

¹¹ CAMPAGNALE, Norberto P.; CATINOT, Silvia G.; PARRONDO, Alfredo J., *Op. cit.*, pp. 22-9.

Ao lado dos dois métodos supracitados, que têm ocupado lugar de destaque na tributação internacional, existem outros cuja aplicação não é tão freqüente, mas que eventualmente são utilizados, a saber:

(c) Dedução simples: o imposto pago no exterior é considerado despesa dedutível para fins de cálculo da base imponible do imposto de renda no país de residência. Trata-se, dessarte, de método voltado à mitigação dos efeitos da tributação internacional, e não à sua integral eliminação.

(d) Dedução total: o Estado de residência aplica a alíquota do imposto de renda nacional aos lucros obtidos pelo residente no exterior, e deduz o valor obtido do valor total do imposto a ser pago.

(e) Imposto não pago (*tax sparing*): trata-se de método que visa a solucionar a inoperância do método do crédito fiscal (*tax credit*), o qual pressupõe efetivo pagamento de imposto no exterior, em situações onde o país da fonte oferece benefícios fiscais, não tributando o residente do Estado que adota o princípio da renda mundial. Assim, não havendo tributação, não haverá crédito no sistema do *tax credit*, e o contribuinte – em que pese ter-se beneficiado de incentivo fiscal no país da fonte – pagará o imposto quando do ingresso dos rendimentos no Estado da residência. Para tanto, o sistema do *tax sparing* permite a dedução do imposto calculado no país de residência do valor total a que corresponderia o montante de imposto pago no país da fonte, caso não existisse o benefício fiscal. Trata-se, em última análise, de concessão de crédito fictício, de modo a não tornar ineficaz o benefício fiscal outorgado pelo país da fonte.

(f) Imputação do imposto subjacente: visa a evitar a dupla imposição econômica, como já mencionado anteriormente. Seu resultado é alcançado permitindo-se o creditamento, pelos acionistas, do imposto pago pela sociedade. Consoante ressaltado, trata-se de fenômeno tipicamente de direito interno, em que pese poder ocorrer em âmbito internacional¹².

¹² HELENO TÔRRES denomina este método “crédito de imposto societário”, *in verbis*:

No bojo da pluritributação internacional encontra-se o fenômeno da dupla tributação por distribuição societária (mal denominado por alguns de dupla tributação econômica), que se verifica quando certa sociedade é tributada (IRPJ) pelos lucros produzidos e, após a aprovação do balanço, ao realizar a respectiva distribuição de tais lucros (dividendos e outros), os respectivos sócios ou acionistas sofrem uma taxaço (IRPF ou IRPJ, a depender do tipo de sócio) sobre a correspondente parte que lhes cabe (na proporção das participações acionárias). Ou seja, mudam as pessoas e a correspondente tipologia dos impostos, mas a riqueza que serve como base de cálculo provém do mesmo fato econômico: produção de rendimentos mediante atividade empresarial. Mesmo que ocorra em relações societárias internacionais, se trata de um fenômeno considerado, na prática da maioria dos países, exclusivamente de direito interno. Para eliminar tal inconveniente, os Estados recorrem, principalmente, aos métodos de isenção, ou não-incidência (sobre a empresa ou sobre os acionistas) ou de concessão de um crédito de imposto aos acionistas relativo ao imposto que foi pago pela empresa (IRPJ), no equivalente dos respectivos percentuais. (TÔRRES, Heleno. Op. cit., pp. 323-4).

2.2. Mecanismos multilaterais: convênios para evitar a dupla tributação internacional.

Os convênios são acordos firmados entre países com vistas a delimitar o exercício da competência impositiva de cada Estado em nível internacional. São, assim, tratados de Direito Internacional, nos termos da definição trazida pelo art. 2º da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (1969), *in verbis*:

“Tratado é o acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular.”

A utilização deste mecanismo como método para evitar a dupla tributação internacional remonta ao final do primeiro quartel do século XX (VICTOR UCKMAR¹³ nos dá notícia de que a Itália firmou, em 1922, convênios para evitar a dupla tributação com os Estados originados do desmembramento do Império Austro-Húngaro). Em 1928, os 28 Estados-membros da Liga das Nações aprovaram modelo de tratado contra a dupla imposição de impostos diretos. Posteriormente, dois outros modelos foram aprovados, com modificações sucessivas sobre os anteriores: o Modelo da Cidade do México, em 1943, e o Modelo de Londres, em 1964.

A OCDE, seguindo a linha traçada pela Liga das Nações, ocupou-se de criar também um modelo de convênio para combater os malefícios da dupla imposição internacional. Assim, editou sua primeira versão em 1963, tendo sido a atual publicada em 1997, após diversas modificações. Contudo, como a OCDE é um organismo composto pelos 30 países mais desenvolvidos do mundo, seus modelos de convênios tendem a beneficiar ditos países, em detrimento dos países em desenvolvimento. Isso porque o ideal que norteia os modelos da OCDE é a busca da neutralidade tributária, pressupondo a existência de um fluxo de investimentos similar entre ambos os Estados contratantes. Entretanto, dito fluxo uniforme não se faz presente nas relações entre um país em desenvolvimento e um país desenvolvido. Assim, os países em desenvolvimento iniciaram um movimento para que os modelos de tratados considerassem as distintas realidades entre o primeiro e o terceiro mundo e os malefícios que um acordo que objetiva tão-somente a neutralidade tributária traz ao desenvolvimento dos países pobres. ANTONIO FIGUEROA¹⁴ analisou essa mo-

¹³ UCKMAR, Victor. *I Trattati Internazionali in Materia Tributaria*. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Padova: Cedam, 2002, p. 102.

¹⁴ *Apud* CAMPAGNALE, Norberto P.; CATINOT, Silvia G.; PARRONDO, Alfredo J. *Op. cit.*, p. 30.
Original: “...plantearon como objetivo en la formulación de tratado con los países desarrollados, el establecimiento de un sistema de incentivos, que aliente la inversión de capitales, ya que no

vimentação dos países em desenvolvimento para a modificação das regras-padrão dos tratados internacionais contra a dupla tributação:

□ Os países em desenvolvimento] colocaram como objetivo na formulação de tratado com os países desenvolvidos o estabelecimento de um sistema de incentivos, que alente o investimento de capitais, já que não se pretende somente remover as barreiras tributárias ao investimento, criando um estado de neutralidade impositiva, mas também que o tratado contribua, por meio de incentivos, a induzir os investimentos nos países em desenvolvimento, o que, obviamente, o afasta do conceito de neutralidade invocado pelos países desenvolvidos.”

Nessa linha, a Organização das Nações Unidas editou, em 1973, seu primeiro modelo de tratado para evitar a dupla imposição, voltado para as relações entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento. Em 2002, foi editada nova versão do modelo, que representa uma transição entre o princípio da fonte (base do modelo OCDE) e o princípio da residência.

Além dos modelos OCDE e ONU, tem-se ainda o modelo de tratado da Comunidade Andina (pouco utilizado na prática) e o modelo norte-americano (que se assemelha ao modelo OCDE, mas não permite, *verbi gratia*, o *tax sparing*, além de incorporar cláusulas destinadas a evitar a prática do *treaty shopping*¹⁵).

O Brasil possui hoje 23 (vinte e três) tratados contra a dupla imposição internacional. Sua aplicabilidade, contudo, é limitada aos tributos federais, por força do entendimento do STJ acerca do alcance dos tratados de direito internacional em matéria tributária. Não obstante, ao contrário dos demais tratados de direito internacional, aqueles que versam sobre matéria tributária não podem ser derogados por lei interna posterior. Vejamos melhor essas questões, à luz da jurisprudência de nossos Tribunais Superiores.

2.2.1. Tratados internacionais, Constituição da República de 1988 e o Supremo Tribunal Federal.

O princípio de que o tratado internacional prevalece sobre o direito interno do País contratante é ínsito ao Direito Internacional. De fato, de nada

se pretende sólo remover las barreras tributarias a la inversión, creando un estado de neutralidad impositiva, sino más bien se persigue que el tratado contribuya por medio de incentivos, a inducir las inversiones en los países en desarrollo, lo que, por supuesto, lo aleja del concepto de neutralidad invocado por los países desarrollados”.

¹⁵ O *treaty shopping* consiste no uso abusivo de acordos internacionais para evitar a dupla tributação, através da utilização de interpostas pessoas de modo a beneficiar um contribuinte que não é abrangido pelo convênio (cria-se uma residência fiscal fictícia em um dos países signatários do acordo).

valeriam as regras acordadas entre Estados soberanos se este pudessem revogá-las integral ou parcialmente através de suas legislações próprias, tornando letra morta o pacto celebrado com outros Países. O equilíbrio da relação jurídica – a se admitir tal revogação unilateral – seria abalado: o Estado que permaneceu fiel ao tratado celebrado possuiria deveres perante o outro Estado, mas não poderia exigir deste a contrapartida, posto que internamente o tratado teria sido derogado por ação unilateral deste último. Nas palavras de CHARLES ROUSSEAU¹⁶:

“Por definição, o tratado internacional possui uma regra de conduta obrigatória para os Estados signatários. É um princípio que é reconhecido pela prática internacional.”

A relação entre direito interno e direito internacional (e a problemática da prevalência de um sobre o outro), contudo, tem sido objeto de infindáveis controvérsias ao longo do tempo. A teoria dualista – que hoje se encontra superada¹⁷ – pugna pela existência de dois sistemas jurídicos independentes e autônomos, os quais não entrariam em conflito pelo fato de ser necessária a incorporação ao direito interno da norma de direito internacional. É dizer: o direito internacional somente teria validade em determinado Estado se fosse incorporado pelo direito interno do País, o que em tese evitaria qualquer controvérsia entre os sistemas jurídicos.

A concepção monista (que prevalece no direito hodierno) não reconhece a existência de duas ordens jurídicas autônomas (interna e internacional), mas sim de um único ordenamento, no qual pode prevalecer o direito interno ou o direito internacional. Daí falar-se em duas correntes:

¹⁶ ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*, tomo I. Paris: Sirey, 1970, p. 134. Original: *“Par définition le traité international pose une règle de conduite obligatoire pour les Etats signataires, C’est là un principe qui est reconnu par la pratique internationale.”*

¹⁷ CELSO MELLO aponta as seguintes críticas feitas pela doutrina (quase unânime) ao dualismo:

“É o dualismo passível de uma série de críticas: a) o homem é também sujeito de direito internacional, uma vez que tem direitos e deveres outorgados diretamente pela ordem internacional; b) o direito não é produto da vontade nem de um Estado, nem de vários Estados. O voluntarismo é insuficiente para explicar a obrigatoriedade do costume internacional; c) Kelsen observa que coordenar é subordinar a uma terceira ordem; assim sendo, a diferença entre as duas ordens não é de natureza, mas de estrutura, isto é, uma simples ‘diferença de grau’; d) o direito internacional consuetudinário é normalmente aplicado pelos tribunais internos sem que haja qualquer transformação ou incorporação; e) quanto à escola italiana, que sustenta que o direito internacional se dirige apenas ao Estado e não ao seu direito interno, podemos endossar a opinião de Rolando Quadri, que observa não ser ‘possível dissociar o Estado do seu ordenamento’; f) pode-se acrescentar a observação de P. Paone de que o dualismo no direito internacional está sempre ligado a sua concepção como sistema privatístico.” (in MELLO, Celso d. de Albuquerque. *Direito Internacional Público*, vol. I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982, pp. 68-9).

- (a) monista com primazia do direito interno, que, com esforço na doutrina de Hegel (soberania absoluta do Estado) vislumbra o direito internacional como um simples direito estatal externo¹⁸, não reconhecendo qualquer autonomia do direito internacional;
- (b) monista com primazia do direito internacional, corrente baseada em Kelsen e na teoria da hierarquia das normas, segundo a qual, em havendo conflito entre duas normas jurídicas, prevalece a que estiver mais acima na pirâmide (nesse caso, a norma de direito internacional).

A Constituição Federal de 1988, ao prever expressamente que os direitos e garantias previstos na Lei Maior não excluem aqueles previstos em tratados internacionais (art. 5º, §2º¹⁹) adotou a concepção monista com primado do direito internacional. Por todos, confira-se a lição de ALBERTO XAVIER²⁰:

“(...) o §2º do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 (...) dá solução clara e unívoca a esta problemática, resolvendo dissídios e ambigüidades suscitadas no anterior direito constitucional brasileiro, e permitindo afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro não só se assume como um ordenamento que não vive alheado do ordenamento internacional, pois com ele se conxiona de modo sistemático e institucional, como também e sobretudo se auto-afirma como um ordenamento que coexiste na ordem interna coerentemente com um direito internacional convencional aí dotado de vigência autônoma e plena.

Está assim hoje definitivamente superada na nossa ordem jurídica a querela entre as teses que, classicamente e na ausência de normas constitucionais expressas, eram colocadas em abstrato: a tese dualista e a tese monista.”

De fato, não restam dúvidas que o direito internacional não se apresenta como um ordenamento apartado e independente do sistema jurídico brasileiro.

¹⁸ MELLO, Celso d. de Albuquerque. *Direito Internacional Público*, vol. I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982, pp. 69.

¹⁹ CR/88:

“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.”

²⁰ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 101-2.

Uma vez aprovado pelo Congresso Nacional (art. 49, I da CR/88), o tratado internacional é ratificado (há a troca ou depósito dos instrumentos de ratificação), e publicado internamente via decreto.

Existem controvérsias com relação ao momento em que o tratado adquiriria validade e eficácia em nosso direito. Alguns autores (dentre os quais destacamos HELENO TÔRRES), sustenta que o tratado produziria efeitos após a troca dos instrumentos de ratificação. Já a maior parte da doutrina (com esforço em decisões do STF) sustenta que decreto publicado após a ratificação do tratado seria o marco inicial da vigência da norma de direito internacional no ordenamento jurídico pátrio.

Outra questão – de ordem diversa – refere-se à hierarquia dos tratados internacionais perante as normas jurídicas brasileiras. É dizer: uma vez ratificado e publicado o decreto presidencial, o tratado passa a valer como lei ordinária, complementar ou como norma constitucional? Poderia o tratado dispor validamente de modo contrário à Constituição?

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, possui polêmica cláusula que assim dispõe:

“Artigo 27. Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. (...)”

Referida convenção, contudo, não foi ratificada pelo Brasil. De todo modo, existe certo consenso no sentido de que o tratado não pode, sob nenhuma hipótese, violar a Constituição Federal. Assim, eventual convenção que venha a ser referendada pelo Congresso Nacional e ratificada pelo Presidente da República, mas que contrarie a Lei Maior, poderá ser objeto de controle jurisdicional de constitucionalidade, cabendo ao STF a palavra final sobre a validade ou não do tratado firmado pelo Brasil. Entretanto, cumpre notar que a invalidação pelo STF de um tratado já ratificado pela República terá conseqüências indesejadas no plano das relações internacionais, vez que os tratados possuem mecanismos próprios para denúncia. Nessa linha, o Prof. SACHA CALMON²¹ sugere a realização de um controle prévio de constitucionalidade dos convênios internacionais firmados pelo Brasil, de modo a evitar problemas de incompatibilidade do tratado com a Constituição Federal verificados somente após a ratificação. Nas palavras do eminente Professor:

“Ao STF compete a guarda da Constituição (art. 102). Cabe-lhe o controle jurisdicional difuso e concentrado, em rito sucessivo, da constitucionalidade das leis e atos normativos (artigo 102, I, a e III, a, b, c).”

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados Internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal do Brasil de 1988*. Revista de Direito Tributário, nº 59, p. 194, 1992.

Por oportuno o STF exercita o controle misto de constitucionalidade (diferentemente do controle exclusivamente concentrado exercido pelas Cortes Constitucionais européias e diferentemente, também, do controle difuso exercido nos EEUU, por isso que os dois tipos de controle, ao mesmo tempo, é que caracterizam o sistema misto). Estamos propondo que antes do decreto legislativo que homologa o acordo pronuncie-se a Suprema Corte sobre a sua constitucionalidade, como faz a Corte Constitucional Alemã de modo próprio, embora não exista uma palavra sequer na Lei Fundamental de Bonn, conferindo-lhe tal prerrogativa. O exame prévio decorre exatamente da cláusula geral da guarda da Constituição. A razão é simples. Evitar que tratados referendados pelo Congresso venham depois ser inquinados de inconstitucionais, gerando dúvidas e prejuízos às partes e aos seus nacionais.”

A proposta é consentânea com o *pacta sunt servanda* que deve reger as relações entre Estados soberanos.

De todo modo, claro está que o ordenamento jurídico brasileiro não admite tratado internacional que contrarie a Constituição Federal. A Lei Maior deve ser obrigatoriamente respeitada por todas as normas vigentes no País. Nessa linha já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, com apoio da doutrina uníssona. Confira-se²²:

“SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em conseqüência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política.

O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro – não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) –, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.

O Poder Judiciário – fundado na supremacia da Constituição da República – dispõe de competência para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.”

²² STF, Pleno, ADIN nº 1.480-3/DF, Medida Cautelar, Relator Ministro CELSO DE MELLO, DJ 18.05.2001.

Sendo incompatível com a Constituição da República, o tratado internacional – ainda que validamente ratificado pelo Brasil – não estará apto a produzir efeitos no ordenamento jurídico pátrio.

Não obstante, além de reconhecer a subordinação dos tratados à Lei Maior – o que nos parece bastante razoável – o Supremo Tribunal Federal posiciona os tratados internacionais no mesmo plano das leis ordinárias, não reconhecendo superioridade hierárquica aos primeiros (e é isto que tem causado os maiores problemas no que tange à relação direito interno x direito internacional).

De fato, ao sustentar que os tratados situam-se no mesmo nível da legislação ordinária, o STF admite que uma lei ordinária superveniente possa revogar o tratado (sem a utilização dos instrumentos adequados para a denúncia previstos na convenção). Tal exegese não é consentânea com os princípios de direito internacional, o que pode causar prejuízos às relações entre Brasil e outros Estados soberanos. Contudo, tendo em vista o brocardo *Roma locuta, tollitur quaestio*, faz-se mister conferir o posicionamento do STF²³ sobre o tema:

“PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO.

Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em 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.”

A problemática da revogação do tratado por lei ordinária superveniente, contudo, inexistente em matéria tributária, em razão do disposto no art. 98 do CTN, que assim determina:

²³ STF, Pleno, ADIN nº 1.480-3/DF, Medida Cautelar, Relator Ministro CELSO DE MELLO, DJ 18.05.2001.

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

De fato, a lei complementar de normas gerais em matéria tributária (CTN) determina que, versando o tratado sobre matéria tributária, não se lhe dispensará o mesmo tratamento dispensado aos tratados firmados pelo Brasil sobre outras matérias. Assim, não caberá ao STF, mas sim ao Superior Tribunal de Justiça – posto que se trata de norma infraconstitucional – determinar o alcance da dicção contida no art. 98 do Código Tributário Nacional.

Sobre referido dispositivo, a Prof^a. MISABEL DERZI já se manifestou, com a clarividência habitual, *in verbis*:

“Como se sabe, o art. 98 do Código Tributário Nacional estabelece que ‘os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela legislação que lhes sobrevenha’.

A União representa o Estado brasileiro na ordem internacional. Uma vez celebrado o acordo ou ato internacional pelo Presidente da República e ratificado pelo Congresso Nacional em decreto legislativo, incorpora-se à ordem jurídica interna, revogando as normas incompatíveis que lhe sejam contrárias.”

Em entendimento uníssono, a Corte Superior de Justiça tem assestado pela prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre o direito interno infraconstitucional (nesse sentido: RESP nº 130.670, DJ 03.06.2002, p. 143; RESP nº 104.566, DJ 07.06.1999, p. 88; RESP nº 167.758, DJ 03.08.1998, p. 211; RESP nº 104.944, DJ 11.05.1998, p. 68; RESP nº 112.550, DJ 11.05.1998, p. 69).

Dessarte, as regras aplicáveis aos tratados internacionais tributários diferem daquelas aplicáveis aos tratados sobre outras matérias, em razão do disposto no art. 98 do CTN. Todos os tratados submetem-se à Constituição Federal. Contudo, os tratados em matéria tributária situam-se em plano hierárquico superior ao das leis ordinárias, em razão de disposição expressa do Código Tributário Nacional. Já os tratados que versam sobre temas alheios à tributação podem ser revogados por leis ordinárias supervenientes, consoante posição dominante no Supremo Tribunal Federal, a qual tem sofrido duras críticas por parte da doutrina.

Cumprido, contudo, esclarecer se a União Federal, ao celebrar tratado internacional, pode ou não conceder isenção de tributos estaduais e municipais. O tema, como se verá, tem gerado controvérsias na doutrina, em razão da força e abrangência do princípio federativo e da posição que o Superior Tribunal de Justiça tem adotado sistematicamente.

2.2.2. O art. 98 do CTN e a possibilidade de concessão de isenção de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais.

Quando o Presidente da República – ou o portador da carta de plenos poderes – ratifica um tratado internacional, ele atua não em nome da União (entendida esta como ente federado autônomo, ao lado dos Estados e Municípios), mas sim em nome da República Federativa do Brasil.

De fato, quando a União – através de seus representantes – atua no plano internacional, de acordo com os poderes constitucionalmente previstos para tanto, não há que se falar em atuação de um ente estatal independente dos demais que compõem a federação, mas sim em representação do País perante os demais sujeitos de direito internacional.

Contudo, o tema não é tão simples quanto parece. A doutrina tem se dedicado de modo especial a ele, tendo em vista o posicionamento que o Superior Tribunal de Justiça tem adotado nos casos que lhe são levados ao conhecimento. Para o STJ, a União, ao celebrar tratados internacionais, não possui autonomia para conceder isenção de tributos estaduais e municipais, posto que a Constituição da República veda a concessão de isenção heterônoma de tributos, salvo as hipóteses nela expressamente previstas (isenção de ISS e ICMS na exportação, via lei complementar federal). Confira-se, para tanto, uma das várias decisões da Corte Superior de Justiça neste sentido²⁴.

“TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL.

1. O sistema tributário instituído pela CF/1988 vedou a união federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III).

2. Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido.

3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna.

4. O art. 98, do CTN, há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo sistema tributário nacional.

5. Recurso especial improvido.”

O posicionamento do STJ, entretanto, tem sido combatido por grande parte da doutrina pátria. Os fundamentos daqueles que se contrapõem à jurisprudência da Corte Superior de Justiça fundam-se no fato de que, ao atuar no plano internacional, a União Federal não age como ordem jurídica par-

²⁴ STJ, 1ª Turma, RESP nº 90.871/PE, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 20.10.1997, p. 52977.

cial, mas como pessoa jurídica de direito internacional público. Não haveria, dessarte, que se falar em isenção heterônoma, pois não se trata de intervenção de ordem jurídica parcial em outra ordem jurídica parcial, violando o pacto federativo (o que é, de fato, vedado pela Lei Maior), mas de atuação conjunta das três ordens jurídicas parciais, que compõem a federação, através dos representantes da União Federal (a quem a Constituição Federal outorgou competência para manter relações com Estados estrangeiros – art. 21, I²⁵). HELENO TÔRRES²⁶ assim tratou do tema:

“A União, na qualidade de pessoa de direito público internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, in casu, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou dos princípios e regras de direito internacional, seja de ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não ‘soberanos’, seja de ordem externa, quanto ao direito de estados estrangeiros.

(...)

O interesse nacional deve prevalecer sobre os interesses dos entes federados, sempre, pelo que não se deve confundir autonomia com soberania estatal. Outros fundamentos, tão relevantes quanto o federalismo, como é o caso da presença da Nação na ordem internacional com autodeterminação, respeitando a todos os preceitos insculpidos no art. 4º da Constituição, exigem tal postura hermenêutica.”

Pessoalmente, entendemos pela possibilidade de a União, ao celebrar tratados em matéria tributária, dispor sobre a isenção de tributos estaduais ou municipais, vez que estaria atuando não como ente federado autônomo, mas sim como representante do Estado-Nação. Não obstante, há que se ressaltar a existência de sólida doutrina em sentido contrário (baseada eminentemente no princípio federativo e na autonomia dos entes estatais), que encontra apoio na jurisprudência do STJ.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

A harmonização de diferentes ordenamentos jurídicos, com distintas regras de validade e hierarquia de normas é um desafio que se impõe aos Estados, para que o contribuinte não seja prejudicado pela tributação da mesma renda em mais de um país.

²⁵ “Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;”

²⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 86. São Paulo: Dialética, nov/2002, p. 47.

Medidas unilaterais adotadas pelos Estados têm se revelado eficazes instrumentos contra a dupla tributação internacional. Não obstante, os tratados internacionais avultam como o mais utilizado método para se evitar a dupla imposição internacional, mas sua eficácia plena depende de uma série de requisitos, dentre os quais a aceitação, pelas Cortes internas de cada Estado-soberano, da regra segundo a qual os tratados validamente ratificados obrigam a Nação (e não um único ente federado), e não podem ser revogados por ato normativo interno posterior, sendo a denúncia – observadas as regras de direito internacional insertas no tratado – o mecanismo adequado para tanto.

4. BIBLIOGRAFIA.

ARESPACOCCHAGA, Joaquín de. *Planificación Fiscal Internacional – Convenios doble imposición; estructuras fiscales; tributación no residentes*. Madrid: Marcial Pons, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CAMPAGNALE, Norberto P.; CATINOT, Silvia G.; PARRONDO, Alfredo J. *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires: La Ley, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Tratados Internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal do Brasil de 1988*. Revista de Direito Tributário, nº 59, pp. 180-94, 1992.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 1988.

MELLO, Celso d. de Albuquerque. *Direito Internacional Público*, vol. I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982.

ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*, tomo I. Paris: Sirey, 1970.

TANG, Roger Y. W. *Intrafirm Trade and Global Transfer Pricing Regulations*. London: Quorum Books, 1997.

TANZI, Vito. *Globalization, Tax Competition by the Future of Tax Systems*. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Curso di Diritto Tributario Internazionale*. Padova: Cedam, 2002, pp. 21-41.

TEIJEIRO, Guillermo O. *Doble Imposición Internacional*. Buenos Aires: La Ley, 2002.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional – planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 86. São Paulo: Dialética, nov/2002, p. 47.

UCKMAR, Victor. *I Trattati Internazionali in Materia Tributaria*. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Curso di Diritto Tributario Internazionale*. Padova: Cedam, 2002, PP. 91-129.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil – Tributação das Operações Internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.