

HIERARQUIA NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Bruno da Rocha Barros¹

RESUMO: A hierarquia normativa dos tratados internacionais em matéria tributária é tema altamente debatido no âmbito doutrinário e jurisprudencial, não existindo consenso, pelo que devem ser estudadas as principais posições existentes.

PALAVRAS CHAVE: tratados, internacional, tributário, hierarquia

1. CONCEITO DE TRATADO INTERNACIONAL

O desenvolvimento da sociedade internacional e a intensificação das relações internacionais fizeram despontar o interesse pelo estudo dos tratados internacionais, atualmente considerados a principal fonte do Direito Internacional Público.

Tratado internacional é um ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre dois ou mais sujeitos de direito internacional.

Já REZEK conceitua tratado como *“todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos.”*²

Também encontramos a definição de tratado na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969:

*“Artigo 2. Expressões Empregadas. 1. Para os fins da presente Convenção: a) “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica;”*³

¹ Analista Tributário da Receita Federal do Brasil

² REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

³ A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 foi promulgada pelo Decreto 7.030 de 14 de dezembro de 2009.

Para MAZZUOLI, dá definição trazida pela Convenção de Viena de 1969, pode-se extrair cinco elementos essenciais configurativos do conceito de tratado internacional, acrescido de mais um (conquanto não essencial) relativo à denominação, quais sejam: a) acordo internacional; b) celebrado por escrito; c) concluído entre Estados ou organizações internacionais⁴; d) regido pelo Direito Internacional; e) celebrado em instrumento único ou em dois ou mais instrumentos conexos; e f) ausência de denominação específica⁵.

2. RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO E O DIREITO INTERNO ESTATAL. O MONISMO E O DUALISMO.

Duas teorias surgiram para tentar equacionar o problema relativo ao conflito entre a normativa internacional e as regras do Direito doméstico.

Dualismo. Leciona MAZZUOLI que os adeptos dessa corrente sustentam que *“o Direito interno de cada Estado e o Direito Internacional são dois sistemas independentes e distintos, ou seja, constituem círculos que não se interceptam (meramente contíguos), embora sejam igualmente válidos. As fontes e normas do Direito Internacional (notadamente os tratados) não têm, para os dualistas, qualquer influência sobre questões relativas ao âmbito do Direito interno e vice-versa, de sorte que entre ambos os ordenamentos jamais poderia haver conflitos.”*

Assim, a teoria dualista parte da premissa de que o Direito Internacional e o Direito interno são dois ordenamentos jurídicos distintos e totalmente independentes. Como há completa separação entre Direito Interno e Internacional, suas normas não entrariam em conflito.

Para MAZZUOLI essa concepção dualista de que o Direito Internacional e o Direito interno são ordens jurídicas distintas e independentes umas das outras, e que entre elas não poderia haver conflitos, emana do entendimento de que os tratados internacionais representam apenas compromissos exteriores do Estado, assumidos por Governos na sua representação, sem que isso possa influir no ordenamento interno desse Estado. Em um caso, trata-se de relações entre Estados, enquanto no outro (no caso do Direito Interno), trata-se da regulamentação das relações entre pessoas (naturais e jurídicas).⁷

⁴ Nem só os Estados detêm, hoje, essa prerrogativa. As organizações internacionais, a partir de 1986, com o advento da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, passaram a também ter capacidade internacional para a celebração de tratados.

⁵ A Convenção de 1969 deixa bem claro que a palavra “tratado” se refere a um acordo regido pelo Direito Internacional, qualquer que seja sua denominação específica.

⁶ MAZZUOLI, Valério Oliveira. Curso de direito internacional público. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

⁷ MAZZUOLI, Valério Oliveira. Curso de direito internacional público. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

Face à dualidade de ordenamentos jurídicos, para que um compromisso internacionalmente assumido passe a ter valor jurídico no âmbito do Direito interno do Estado, é necessário que o Direito Internacional seja transformado em norma de Direito interno, o que se dá pelo processo conhecido como adoção ou transformação.

Monismo. A teoria monista é diametralmente oposta à dualista, defendendo a existência de apenas uma ordem jurídica, de forma que o Direito Internacional poderia ser aplicado diretamente na ordem jurídica dos Estados, independentemente de qualquer "transformação".

Assim, o Direito Internacional e o Direito interno formam uma unidade jurídica que, de forma coordenada, rege o conjunto das atividades sociais dos Estados, das organizações internacionais e dos indivíduos.

Aceita a tese monista, surge o questionamento acerca de qual ordem jurídica deve prevalecer em caso de conflito, se a interna ou a internacional.

Com efeito, os autores monistas dividiram-se em duas correntes. Uma sustenta a unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito internacional, a que se ajustariam todas as ordens internas (monismo internacionalista). Outra apregoa o primado do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do direito internacional aparece como uma faculdade (monismo nacionalista).

Posição adotada no Brasil. Para PORTELA, no Brasil, vislumbram-se aspectos do dualismo – já que os tratados passam por um processo de internalização, não sendo permitida a aplicação direta – e do monismo, uma vez que se admite o conflito entre normas de Direito Internacional e normas de Direito interno.⁸

Destarte, não é possível afirmar que o Brasil adota uma corrente específica, recorrendo a elementos de ambas as teorias.

3. TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dentre as fontes internacionais do Direito Tributário, os tratados ocupam lugar de primordial relevo.

Aponta XAVIER que *“de há muito, com efeito, se celebram convenções internacionais que, versando embora essencialmente matérias de outra natureza, contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias: basta pensar nos*

⁸ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves: Direito Internacional Público e Privado. 7. ed. Editora Jus Podivm. Salvador: 2015.

*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”.*⁹

Ao lado desses, no entanto, surgiram tratados de conteúdo especificamente tributário, como os tratados que visam a eliminação ou atenuação da dupla tributação e da evasão fiscal, e os tratados referentes à colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos, notadamente de troca de informações à harmonização das legislações tributárias dos Estados contratantes.

4. HIERARQUIA NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88 não estabeleceu com clareza a posição hierárquica dos tratados internacionais perante o Direito interno. Assim, deixou essa incumbência para a doutrina e para a jurisprudência, atribuindo a essas um problema que competia ao legislador constituinte evitar.

Tratados comuns. Até 1977 prevalecia no âmbito do Supremo Tribunal Federal – STF o entendimento que consagrava a primazia do Direito Internacional sobre o Direito interno.

Observa MAZZUOLI que *“Philadelpho Azevedo já publicara, em 1945 , quando ainda Ministro do STF, comentário em que demonstrava a convicção unânime da Suprema Corte, àquela época, quanto à prevalência dos tratados internacionais sobre o Direito interno infraconstitucional.”*¹⁰

A partir de 1977, com o julgamento do Recurso Extraordinário – RE 80.004, o STF alterou seu entendimento, quando se assentou que ante o conflito entre o tratado e a lei interna deveria prevalecer a mais recente das normas, aplicando-se a máxima *lex posterior derogat priori*.

Assim, o STF passou a adotar a ideia de **paridade normativa** entre o tratado internacional e a lei interna, situando-os no mesmo plano hierárquico e no mesmo grau de eficácia.

⁹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2015.

¹⁰ MAZZUOLI, Valério Oliveira. Curso de direito internacional público. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

Assinala MAZZUOLI que o STF entendeu “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.”¹¹

Impende trazer à baila jurisprudência do STF posterior à vigência da CRFB/88, que confirma a mudança de entendimento. Vajamos:

“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.”¹²

Face à paridade normativa, tratando-se de instrumentos internacionais comuns, a jurisprudência do STF tem adotado a possibilidade de **treaty override** no Direito brasileiro, entendendo ser possível a superação de um tratado em virtude da edição de lei posterior.

Por fim, o entendimento hoje sufragado pelo STF não está imune a críticas. Assevera MAZZUOLI que “se o Congresso Nacional dá sua aquiescência ao conteúdo do compromisso firmado, é porque implicitamente reconhece que, se ratificado o acordo, está impedido de editar normas posteriores que o contradigam. Assume o Congresso, por conseguinte, verdadeira obrigação negativa, qual seja, a de se abster de legislar em sentido contrário às obrigações assumidas internacionalmente. Admitir, pois, que o Legislativo possa editar lei, revogando o

¹¹ MAZZUOLI, Valério Oliveira. Curso de direito internacional público. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

¹² STF. ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001.

*tratado anteriormente firmado, é reconhecer "o predomínio das Assembleias, em oposição a comando superior que declara harmônicos e independentes os Poderes do Estado", como assevera Mirtô Fraga. E caso tais leis sejam porventura editadas, elas jamais terão força para afastar a aplicação interna do tratado antes concluído, uma vez que estes têm a sua forma própria de revogação, que é a denúncia, regida pelas regras próprias do Direito Internacional Público. Tais leis, portanto, serão inválidas."*¹³

Nessa linha de entendimento, os tratados comuns não poderiam ser revogados por lei interna posterior, sob pena de responsabilidade internacional do Estado.

Tratados de direitos humanos. No que diz respeito aos tratados de direitos humanos, o artigo, 5º, § 3º, da CRFB/88 estabelece que:

"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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)"

Quanto aos tratados de direitos humanos não aprovados pelo rito da emenda constitucional, prevalece a **tese da supralegalidade**, pelo que seriam infraconstitucionais, porém, diante de seu caráter especial em relação aos demais atos normativos internacionais, teriam lugar especial reservado no ordenamento jurídico.

Com efeito, o STF adotou essa tese no julgamento do RE 466.343, senão vejamos:

*"Tendo em vista o caráter supralegal desses diplomas normativos internacionais, a legislação infraconstitucional posterior que com eles seja conflitante também tem sua eficácia paralisada. É o que ocorre, por exemplo, com o art. 652 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002), que reproduz disposição idêntica ao art. 1.287 do Código Civil de 1916. Enfim, desde a adesão do Brasil, no ano de 1992, ao Pacto Internacional dos Direitos Cívicos e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), não há base legal para aplicação da parte final do art. 5º, inciso LXVII, da Constituição, ou seja, para a prisão civil do depositário infiel. De qualquer forma, o legislador constitucional não fica impedido de submeter o Pacto Internacional dos Direitos Cívicos e Políticos e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica, além de outros tratados de direitos humanos, ao procedimento especial de aprovação previsto no art. 5º, § 3º, da Constituição, tal como definido pela EC nº 45/2004, conferindo-lhes status de emenda constitucional."*¹⁴

¹³ MAZZUOLI, Valério Oliveira. Curso de direito internacional público. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

¹⁴ STF. RE 466.343, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 03/12/2008, DJ 04-06-2009.

5. HIERARQUIA NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dispõe o artigo 98 do Código Tributário Nacional – CTN que *“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”*

Há diversos entendimentos a respeito da correta exegese que se deve atribuir ao referido dispositivo legal.

Monismo Internacionalista. Para MAZZUOLI “tal dispositivo, como se percebe nitidamente, atribui primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação tributária interna, apontando para o fato de os tratados revogarem ou modificarem as normas domésticas sem, contudo, poderem ser revogados por estas, o que evidentemente lhes atribui um status de supralegalidade absoluto dentro do sistema jurídico-tributário nacional, em respeito à norma *pacta sunt servanda* inscrita no art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Aliás, verdade seja dita: o art. 98 do CTN é o único dispositivo existente, em toda a legislação brasileira, a atribuir expressa primazia do tratado sobre a nossa legislação doméstica.”¹⁵

XAVIER também defende a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária, mas critica a redação do dispositivo:

“Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis”¹⁶

Tratados normativos e tratados contratuais. Quanto à natureza, os tratados internacionais podem ser classificados como normativos (tratados-leis) e contratuais (tratados-contratos). Os tratados normativos caracterizam-se pela generalidade, criando uma regra de direito internacional de aplicação cogente pelos signatários. Já os tratados contratuais decorrem do estabelecimento de obrigações recíprocas entre os pactuantes (prestações e contraprestações), exaurindo-se com o seu cumprimento.

¹⁵ MAZZUOLI, Valério Oliveira. Curso de direito internacional público. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

¹⁶ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2015.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ tem dado importância prática à distinção, afirmando que os tratados-leis, diferentemente dos tratados-contratos, não podem ser alterados pela legislação interna:

*“O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados-contratos, e não os tratados-leis.”*¹⁷

XAVIER critica essa posição, porquanto a própria lei não procedeu a qualquer distinção dentro do âmbito dos “tratados ou convenções”. Ademais, uma correta interpretação do artigo 98 jamais poderia admitir que a expressão “serão observados pela (legislação tributária interna) que lhes sobrevenha” se refere a “tratados-contratos”, pois que os contratos não são “observados” pelas leis posteriores, as quais devem, isso sim, respeitar os direitos adquiridos que deles decorrem.¹⁸

Princípio da especialidade. Inspirada no dualismo – no sentido de que o tratado internacional deve ser previamente internalizado para surtir efeitos – e na paridade normativa entre tratado internacional e lei interna, essa corrente se utiliza das regras gerais de solução de antinomias para resolver o problema da hierarquia do tratado internacional em matéria tributária.

PAULSEN assevera que da redação do artigo 98 *“tiramos que os tratados, mesmo quando disponham de modo distinto do que estabelecem as leis internas, deverão ser observados. Mas a referência feita pelo art. 98 à revogação da legislação tributária interna é imprópria. Quando o tratado estabeleça tratamento específico para determinados produtos, países ou blocos, a lei interna geral continua aplicável aos demais casos. (...) O art. 85-A da Lei 8.212/91, acrescido pela Lei 9.876/99, dispõe no sentido de que “Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial”.*¹⁹

No mesmo sentido, afirma COSTA que *“a dicção da norma em análise não é das mais técnicas, pois os tratados e convenções internacionais não “revogam” a legislação interna. A nosso ver, o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que com esta forem conflitantes (critério da especialidade para a solução de conflitos normativos). Tal eficácia, portanto, resta preservada, para todas as demais situações não contempladas nos atos internacionais.”*²⁰

¹⁷ STJ. Recurso Especial 426945 / PR. Relator(a) Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. DJ 25/08/2004

¹⁸ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2015.

¹⁹ PAULSEN, Leandro – Curso de direito tributário: completo. 6. ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2014.

²⁰ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. São Paulo. Saraiva. 2014.

Não é outro o entendimento de TORRES, que esclarece que se trata de “suspensão da eficácia da norma tributária acional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado”.²¹

Com efeito, o STJ adotou essa corrente em precedentes mais recentes, pontuando que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade:

“O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio lex specialis derogat generalis, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, stricto sensu, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.”^{22 23}

6. CONCLUSÃO

O critério da especialidade pode ser apontado como a melhor forma de resolver o impasse no que diz respeito à hierarquia normativa dos tratados internacionais em matéria tributária.

Portanto, a prevalência do tratado internacional a que se refere o artigo 98 do CTN, decorre não da hierarquia normativa entre esse e o direito interno, mas do princípio da especialidade.

A norma especial (tratado internacional) convive com a norma geral (lei interna), independentemente de indagar-se qual seja posterior, e aplica-se quando presente a característica que especializa a hipótese e a afasta do comando da norma geral.

O tratado internacional limita a eficácia normativa da lei interna, mas tal limitação recai, exclusivamente, sobre as questões relacionadas aos dois Estados contratantes.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. São Paulo: Renovar, 2009.

²² STJ. Recurso Especial 1161467 / RS. Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA. DJe 01/06/2012.

²³ Posição adotada também no Recurso Especial 1272897 / PE. Relator(a) Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. DJe 09/12/2015.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCIOLY, Hidelbrando; SILVA, G.E. do Nascimento; e CASELLA, Paulo Borba: Manual de direito internacional público. 17^a. ed. Saraiva. São Paulo: 2009.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16^o Ed. São Paulo. Saraiva. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24 ed. São Paulo. Saraiva. 2012.

CASSESE, Antonio: Diritto interazionale. I. Ilineamenti. Il Mulino. Bologna, 2003.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. São Paulo. Saraiva. 2014.

DINH, Nguyen Qoc; DAILLIER, Patrick; e PELLET, Alain: Direito Interacional Público. 2^a Edição. Fundação Calouste Gulbenkian. Lisboa, 2003.

MAZZUOLI, Valério Oliveira. Curso de direito internacional público. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

PAULSEN, Leandro – Curso de direito tributário: completo. 6. ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2014.

PAULSEN, Leandro – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2014.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves: Direito Internacional Público e Privado. 7. ed. Editora Jus Podivm. Salvador: 2015.

REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SHAW, Malcolm: Direito Internacional. Martins Fontes. São Paulo: 2010.

TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação Internacional sobre a Renda de Empresas, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16^a ed. São Paulo: Renovar, 2009.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2015.