

As Cláusulas *Tax Sparing* e *Matching Credit* nos Tratados Internacionais como Mecanismos de se Evitar a Bitributação

Tax Sparing and Matching Credit Clauses in International Treaties as Mechanisms to Avoid Double Taxation

Iana Brena Melo Soares

Advogada atuante em Teresina/PI. Membro da Comissão de Combate à Corrupção e à Impunidade na OAB/PI. Membro do Grupo de Pesquisa Criminologia e Direitos Humanos. Pós-graduada em Direito Civil e Processual Civil pela Estácio-PI. Pós-graduada em Advocacia Tributária pela Universidade Cândido Mendes-RJ. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília-DF. *E-mail*: ianameloadv@hotmail.com.

Recebido em: 26-3-2023 – Aprovado em: 2-4-2024
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.13.4.2024.2655>

Resumo

O presente trabalho visa apresentar as cláusulas *tax sparing* e *matching credit* nos tratados internacionais que visam combater a bitributação. Primeiramente, analisam-se os tratados internacionais como fontes relevantes do direito tributário, bem como a terminologia e as classificações mais pertinentes dos tratados internacionais; posteriormente se analisa a maneira que ocorre seu procedimento de incorporação no direito brasileiro. Em um segundo momento, versa-se sobre o conceito de bitributação e o seu combate como sendo um direito fundamental posto pelo ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, aventa-se sobre o uso das cláusulas *tax sparing* e *matching credit*. O trabalho se utiliza de bibliografia doutrinária e análise das ideias por eles perpassadas, em um confronto de ideias.

Palavras-chave: tratado internacional, *tax sparing*, *matching credit*, bitributação.

Abstract

The present work aims to present the tax sparing and matching credit clauses in international treaties that aim to combat double taxation. First, international treaties are analyzed as relevant sources of tax law, as well as the most relevant terminology and classifications of international treaties; subsequently, the way in which its incorporation procedure occurs in Brazilian law is analyzed. In a second moment, it deals with the concept of double taxation and its fight as a fundamental right established by the Brazilian legal system.

Finally, the use of tax sparing and matching credit clauses is discussed. The work uses doctrinal bibliography and analysis of the ideas pervaded by them, in a confrontation of ideas.

Keywords: international treaty, tax savings, credit to match, double taxation.

1. Tratados internacionais como fontes do direito tributário

O direito tributário como matéria jurídica é regado por fontes materiais e formais. As fontes materiais no direito tributário são os pressupostos fáticos que definem a hipótese de incidência, em outras palavras, “são os acontecimentos que se referem ao patrimônio, renda ou serviços em geral que são utilizados como incidência tributária”¹. Um exemplo prático é que, no cálculo do imposto de renda, a aferição de renda e proventos é uma fonte material.

Em contrapartida, as fontes formais em matéria tributária são as normas jurídicas que impactam o direito tributário, ou seja, é o arcabouço normativo utilizado como fundamento para a tributação. O art. 96 do Código Tributário Nacional² coloca:

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

Ou seja, é possível afirmar que as fontes formais do direito tributário são: a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), leis esparsas, como a Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/1980), tratados internacionais e convenções internacionais.

Nesse contexto, incluem-se também outras fontes que não se classificam como formais nem como materiais, mas que são utilizadas para aclarar, compreender e contribuir com a formação do direito tributário; são elas a doutrina e a jurisprudência.

Em uma sociedade na qual a globalização está cada vez mais avançando e os negócios jurídicos estão cada vez mais efetuados, os Estados estão sempre buscando acordos uns com os outros, inclusive como forma de efetivar a própria economia, deste modo, os acordos internacionais se demonstram como uma relevante fonte do direito internacional.

Segundo Belfort de Mattos, tratados internacionais: “são acordos firmados por Pessoas Jurídicas de Direito internacional, que se obrigam, mediante docu-

¹ PEREIRA, Ricardo. Fontes formais, materiais e outras do direito tributário. *Estratégia*, 2021. Disponível em: <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/fontes-direito-tributario/>. Acesso em: 24 jun. 2022.

² BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 24 jun. 2022.

mento escrito, a calcar o seu modo de agir por determinadas normas internacionais”³.

Ainda sobre esse assunto, é importante ressaltar que o surgimento dos tratados internacionais está intrinsecamente ligado ao reconhecimento dos Estados na existência desses próprios como sujeitos de direito, dotados de soberania jurídica e econômica.

Assim sendo, tratados internacionais são mecanismos utilizados pelos Estados para resolver, de forma pacífica, seus conflitos de interesses, na medida em que estes se reconheçam mutuamente como Estados soberanos, autônomos e independentes⁴. Isso porque ao assinar um tratado internacional, o Estado não está renunciando sua soberania em favor do tratado, pelo contrário, a está reafirmando, de modo que tem competência jurídica para transigir em acordos internacionais.

1.1. Terminologia e classificação dos tratados internacionais

No que tange à nomenclatura, “tratados internacionais” é o termo genérico que abarca outras denominações, como: convenção, declaração, acordo⁵. Os doutrinadores que buscam estudar esse tema são praticamente uníssonos ao discorrer que a variação na terminologia utilizada não tem muita diferença prática, visto que a finalística dos termos é constante.

Por apego ao debate, trazemos a este trabalho as distinções que cada um desses vocábulos representa, à luz da doutrina. A expressão “tratado” foi definida na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) em 1969, para intitular, sem pormenorizar, deliberações feitas entre os Estados.

O termo “convenção”, obedecendo aos mesmos níveis de formalidade dos tratados, são aquelas deliberações celebradas simultaneamente por vários Estados, criando normas gerais. Já o “acordo” é a nomenclatura comumente utilizada para se referir a deliberações realizadas com menos países e com uma relevância inferior a matérias analisadas em convenções, geralmente, sendo utilizadas em negociações bilaterais⁶.

³ BELFORT DE MATTOS, José Dalmo Fairbanks. *Manual de direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, p. 43.

⁴ GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha. *Tratados internacionais*. In: CAMPILONGO; Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coords.). *Enciclopédia Jurídica da PUC-SP*. Tomo: Direito Internacional. Cláudio Finkelstein, Clarisse Laupman Ferraz Lima (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/499/edicao-1/tratados-internacionais>. Acesso em: 23 jun. 2022.

⁵ NOVO, Benigno Núñez. *Brasil e os Tratados Internacionais*. *Conteúdo Jurídico*, Brasília, DF, 5 abr. 2018. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51516/o-brasil-e-os-tratados-internacionais>. Acesso em: 24 jun. 2022.

⁶ GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha. *Tratados internacionais*. In: CAMPILONGO; Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coords.). *Enciclopédia Jurídica*

Contudo, como forma de padronizar a terminologia, e levando em consideração a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais⁷, utilizaremos a nomenclatura tratado.

Quanto à sua classificação, tem-se infinitos tipos, visto que cada classificação rege uma matéria diferente na análise dos tratados, mas nos ateremos às denominações mais relevantes para este estudo; são elas: pelo número de partes (bilaterais ou multilaterais), pela forma de sua entrada em vigor (formal ou simplificada), tratados-leis e tratados-contratos⁸.

Os tratados bilaterais são, como o próprio nome sugere, aquelas negociações entre dois Estados; enquanto os tratados multilaterais são aquelas determinações que envolvem mais de dois países; contudo, convém ressaltar que, embora este último insinue tratativas entre vários países, não significa que não haja restrições de participação, como é o que se vislumbra no tratado do Mercosul⁹.

Quanto à forma de entrada em vigor no ordenamento jurídico, o que se analisa é a solenidade exigida para seu adentramento em determinado sistema jurídico de um país. Segundo Hee Moon Jo¹⁰, no tratado formal é demandado um processo mais elaborado, requerendo, inclusive, uma ratificação ao final. Já nos tratados que entram em vigor de forma simplificada, basta a assinatura pelos países, não precisando de um procedimento de incorporação mais formalizado.

Por fim, a classificação quanto à natureza jurídica é trazida por Clóvis Bevilacqua, que distingue tratados-leis de tratados-contratos. O primeiro é celebrado com o escopo de laborar normas gerais e abstratas entre as partes, criando impacto normativo e impondo obrigações às partes. O segundo se assemelha aos negócios jurídicos, com o objetivo de regular interesses específicos e de maneira concreta entre as partes¹¹.

da PUC-SP. Tomo: Direito Internacional. Cláudio Finkelstein, Clarisse Laupman Ferraz Lima (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/499/edicao-1/tratados-internacionais>. Acesso em: 23 jun. 2022.

⁷ TRINDADE, Antonio Augusto Cançado (org.). A Convenção de Viena de 1986 sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais: estado atual da matéria no direito internacional público. In: *A nova dimensão do direito internacional público*. Brasília: Instituto Rio Branco, 2003, v. 1, p. 195 e 198.

⁸ SOARES, Guido Fernando Silva. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: Atlas, 2002.

⁹ BRASIL. Decreto n. 350, de 21 de novembro de 1991. Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai (Tratado Mercosul). Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0350.htm. Acesso em: 25 jun. 2022.

¹⁰ JO, Hee Moon. *Introdução ao direito internacional*. 2. ed. São Paulo: LTr, 2002, p. 90.

¹¹ COSTA, Joice Martins da; COSTA, Bruna Martins da. A denúncia unilateral dos tratados internacionais e a necessidade da participação do Congresso Nacional. *Jus*, 2015. Disponível em: ht-

Tendo analisado o conceito de tratado internacional, como fonte relevante do direito tributário, bem como sua importância e classificações mais pertinentes ao estudo deste trabalho, partiremos agora para o entendimento do procedimento de incorporação dos tratados internacionais no direito brasileiro.

1.2. Procedimento de incorporação dos tratados internacionais no direito brasileiro

Existem duas formas de entender como acontece a incorporação do direito internacional, e mais especificamente os tratados, na normativa interna dos países: são elas a monista e a dualista.

Segundo a teoria monista, o sistema internacional e o interno estão em comunhão, de modo que no momento que a norma internacional é aprovada, ela entra automaticamente no plano interno. Para essa corrente, não é possível admitir que uma norma possa ter validade internacional sem manter a validade no plano nacional¹². Ou seja, há apenas um sistema jurídico, no qual prevalecem as normas do direito internacional, que possuem aplicação imediata no direito interno.

Em contrapartida, para os defensores e aplicadores da teoria dualista, que é o caso do Brasil, a ordem jurídica internacional e a nacional são independentes, e a mera assinatura e ratificação do Tratado não é suficiente para que este passe a vigorar no sistema interno do país; é preciso passar pela etapa de incorporação¹³.

A dogmática jurídica brasileira confere aos tratados internacionais celebrados pelo Brasil uma formalidade que abrange seis fases: negociação preliminar, adoção do texto, assinatura, ratificação, promulgação, registro e publicação.

A negociação preliminar é o momento em que os países discutem o conteúdo e os termos do tratado, para que este possa ser definido e por fim assinado. O art. 84, VIII, da Constituição Federal de 1988 determina que compete privativamente ao Presidente da República: “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”. Uma vez assinado pelo chefe do Poder Executivo federal e referendado pelas duas casas do Congresso Na-

[tps://jus.com.br/artigos/41049/a-denuncia-unilateral-dos-tratados-internacionais-e-a-necessidade-da-participacao-do-congresso-nacional](https://jus.com.br/artigos/41049/a-denuncia-unilateral-dos-tratados-internacionais-e-a-necessidade-da-participacao-do-congresso-nacional). Acesso em: 25 jun. 2022.

¹² ARAÚJO, Pedro Guilherme Pereira de. Dualismo e monismo: teorias acerca da aplicação do direito internacional em face do direito interno estatal. *Jus*, 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/67497/dualismo-e-monismo-teorias-acerca-da-aplicacao-do-direito-internacional-em-face-do-direito-interno-estatal>. Acesso em: 25 jun. 2022.

¹³ GUARINO, Renata. Como um tratado internacional é criado? *Homa Publica*, 2020. Disponível em: <http://homacdhe.com/index.php/2020/09/11/como-um-tratado-internacional-e-criado/>. Acesso em: 25 jun. 2022.

cional, por meio de decreto legislativo, o tratado segue para a ratificação internacional¹⁴.

Ressalta-se que o Congresso Nacional não tem competência para realizar modificações diretas nos termos do tratado, o seu papel restringe-se apenas à concordância ou discordância da matéria escrita; caso haja alguma observação, o tratado é encaminhado novamente para o chefe do Executivo (presidente da república), para se reiniciarem as negociações.

Posto isso, se não houver mais nenhuma alteração, o tratado se direciona para a sua promulgação, registro e publicação. A promulgação é realizada por meio de decreto do Executivo, o registro é feito na Secretaria Geral das Nações Unidas, por exigência da carta de São Francisco, para que não haja tratados secretos, e a publicação é disponibilizada no Diário Oficial da União¹⁵.

Acerca desses estágios, pontua Grandino Rodas¹⁶:

No direito brasileiro, a promulgação e a publicação compõem a fase integratória da eficácia da lei. A promulgação atesta a adoção da lei pelo Legislativo, certifica a sua existência e o seu texto e afirma, finalmente, seu valor imperativo e executório. A publicação, que se segue à promulgação, é condição de eficácia da lei.

Transcorrido os entendimentos acerca do procedimento de incorporação dos tratados internacionais no direito brasileiro, passa-se agora pela análise da relação dos tratados internacionais com as leis internas brasileiras.

1.3. *Tratados internacionais e as leis internas*

Quanto ao impacto que os tratados internacionais têm sobre a legislação interna, já fora mencionado que o Brasil adota a teoria dualista. Tendo isso em vista, é possível afirmar que tratados internacionais e leis internas possuem jurisdições distintas. Enquanto nos tratados internacionais o país firma compromisso na comunidade internacional, as leis internas dizem respeito somente ao âmbito nacional.

¹⁴ RODAS, João Grandino. Tratado internacional só é executório no Brasil depois da promulgação e publicação. *Conjur*, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-24/olhar-economico-tratado-executorio-depois-promulgacao#:~:text=As%20fases%20para%20a%20conclus%C3%A3o,no%20tratado%2C%20ratifica%C3%A7%C3%A3o%20ou%20ades%C3%A3o>. Acesso em: 26 jun. 2022.

¹⁵ IURI. Gênese dos Tratados. *Direito.Legal*. Disponível em: <https://direito.legal/direito-publico/direito-internacional/resumo-de-gene-se-dos-tratados/>. Acesso em: 26 jun. 2022.

¹⁶ RODAS, João Grandino. Tratado internacional só é executório no Brasil depois da promulgação e publicação. *Conjur*, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-24/olhar-economico-tratado-executorio-depois-promulgacao#:~:text=As%20fases%20para%20a%20conclus%C3%A3o,no%20tratado%2C%20ratifica%C3%A7%C3%A3o%20ou%20ades%C3%A3o>. Acesso em: 26 jun. 2022.

O art. 98 do Código Tributário Nacional pontua: “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela lei que lhe sobrevenha”. Dito isso, passa-se ao seguinte questionamento: os tratados internacionais revogam lei interna?

Em que pese a terminologia utilizada pelo legislador, Shoueri aponta para uma ausência de técnica no dispositivo, posto que não se trata de revogação, mas sim de observância, no qual a lei interna mantém sua eficácia plena fora dos casos não colocados pelo tratado¹⁷. Assim sendo, o tratado apenas firma os limites da jurisdição brasileira.

A respeito de como funciona a sistemática entre direito interno e tratados internacionais, Klaus Vogel apresenta, acertadamente, uma alegoria, na qual, segundo ele, os acordos de bitributação servem como uma máscara, colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste; os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (buracos da máscara) são aplicáveis, os que foram tapados não se aplicam; nessa análise o jurista tem a faculdade de examinar primeiro o direito interno ou o acordo de bitributação, da forma que lhe couber e em que a prática se revelar mais inteligível.

Segundo Celso de Albuquerque Mello, o exercício da jurisdição no território nacional é direito fundamental dos Estados¹⁸; considerando que a jurisdição é geral e exclusiva, o Estado exerce suas competências em todo o território e não enfrenta concorrência de outra jurisdição. Posto isso, os tratados internacionais e as leis internas possuem competências distintas, e, portanto, não têm hierarquia, são amplamente válidas.

Por conseguinte, sob o fundamento de que o direito interno e os tratados internacionais possuem competências distintas, e podem perfeitamente coexistir em um ordenamento jurídico, passa-se ao estudo da bitributação e de como os países se utilizam dos tratados internacionais para evitar esse instituto.

2. Tratados internacionais como forma de evitar a bitributação

Acordos de bitributação ou, em uma melhor nomenclatura, acordos para evitar a bitributação são “instrumentos de Direito Internacional Público mediante os quais dois Estados efetuam, com base em concessões mútuas, renúncias a pretensões tributárias”¹⁹. Os elementos comuns no fenômeno da bitributação internacional são: “a pluralidade de soberanias tributárias, a identidade de sujeito

¹⁷ SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2019, p. 101.

¹⁸ MELLO, Celso de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2022, v. 1, p. 432.

¹⁹ MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *O direito tributário e o mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 262.

passivo, a identidade do objeto tributário, a semelhança dos tributos e a identidade do período”²⁰.

Dessa forma, é preciso haver uma pluralidade de sujeitos de direito internacional, com devida soberania, tributando o contribuinte sobre o mesmo fato tributário, para ocorrer a bitributação internacional.

A importância de se pactuar mecanismos para se esvair da bitributação se coaduna no fato de que, devido às relações econômicas estarem globalizadas, o fluxo de capital internacional se torna intenso; com isso, muitas vezes acontecem imprecisões acerca de qual país tem a competência para tributar.

Nesse sentido, vale mencionar os dois princípios que servem de fundamentos para reger a competência tributária em âmbito internacional: tributação na fonte e tributação universal; ambos os princípios analisam os elementos de conexão entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte.

A tributação na fonte parte da premissa de que a renda deve ser tributada apenas onde ela se origina, tendo seu alicerce na territorialidade; nesse sentido, Casella preceitua: “importa essencialmente determinar a localização da fonte produtora. Evidenciado que essa fonte está localizada em país estrangeiro, seria inegável que o fato gerador estaria fora do alcance de validade da legislação tributária nacional”²¹.

A tributação universal, por sua vez, determina que a tributação sobre a renda, independentemente do local onde ela venha a ser produzida, ocorra sobre as pessoas jurídicas que estão sediadas nos Estados que adotam a base tributária universal. Por abarcar a renda de uma forma global, essa base tributária é mais utilizada pelos países, inclusive por atender melhor as exigências de isonomia, proporcionalidade, progressividade e capacidade contributiva²².

Considerando que a tributação por base universal é amplamente mais utilizada pelos Estados, e que ela, por vezes, provoca uma indeterminação de qual país tem o direito de tributá-la, é que se justifica a aplicação de um acordo de bitributação.

Além da incerteza da competência tributária, gerada pelo processo de globalização, um outro fenômeno contribui para a importância de se ter tratados internacionais para evitar a bitributação: a evasão fiscal.

²⁰ FUCK, Luciano Felício. Métodos para evitar a pluritributação internacional. *Revista de Mestrado em Direito UCB*, p. 269. Disponível em: [file:///Users/macbookair/Downloads/2615-Texto%20do%20artigo-8709-1-10-20110815%20\(2\).pdf](file:///Users/macbookair/Downloads/2615-Texto%20do%20artigo-8709-1-10-20110815%20(2).pdf). Acesso em: 5 jul. 2022.

²¹ CASELLA, Paulo Borba. Circulação de capitais em perspectiva brasileira: entrada e saída de divisas e moeda nacional. *Revista de Direito Mercantil*, n. 103, p. 83.

²² FILHO, Marçílio Toscano Franca. Princípios da tributação internacional sobre a renda. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, DF, ano 35, n. 137, jan./mar. 1998. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 5 jul. 2022.

Em um ambiente de intensa concorrência, na tentativa de se manter o mercado nacional aquecido, o país adota a elevação tributária para importação, como mecanismo de protecionismo. A falta de uma sistematização tributária competente promove a ocorrência de uma evasão fiscal, e, como consequência, acontece a dupla tributação, que nas palavras de Azevedo²³:

A dupla tributação ocorre quando um fato gerador, a exemplo um serviço internacional, aciona o direito de tributar não somente no país onde se ocorre esse fato, mas também naquele de origem de quem o executa. Em outras palavras, é um concurso positivo de normas, constituindo assim mais de uma obrigação de imposto e pluralidade de leis.

Toda essa questão deve ser analisada com bastante cautela pelos países envolvidos no negócio jurídico, pois sua não observância acarreta entraves internacionais que bloqueiam o desenvolvimento econômico. Diante desse transtorno existem pelo menos duas soluções a serem adotadas²⁴:

Uma unilateral e outra multilateral. A primeira se refere a autonomia de um Estado de, ao constatar a equivalência de tributos e período, abrir mão de seu direito de tributar, mediante isenção ou crédito, ciente do prejuízo que seria imposto ao comerciante e à sua própria economia nacional. A segunda, busca um tratado entre ambas as nações para se chegar a um consenso, o que acarreta diversas negociações, princípios e acordos.

A despeito desses métodos de soluções tributárias, tem-se a aplicação das cláusulas *tax sparing* e *matching credit* no âmbito dos tratados internacionais para se reprimir a bitributação, assunto este a ser tratado no último capítulo deste trabalho. Antes disso, partiremos à análise da bitributação, e em que medida os tratados internacionais, que visam combatê-la, assinados pelo Brasil, têm impacto no direito interno brasileiro.

2.1. Combate à bitributação como direito fundamental

Um ponto relevante na questão dos tratados para se evitar bitributação diz respeito à sobreposição que acordos com essa matéria têm sobre o direito interno brasileiro. Isso acontece pois entende-se que a esquivia da bitributação é um direito fundamental. A justificativa para essa afirmativa encontra respaldo no art. 5º, § 2º, da Constituição Federal²⁵, que coloca o seguinte:

²³ AZEVEDO, P. A. A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para evitar. *Cadernos de Direito Actual*, Santiago de Compostela, n. 6, p. 31, 2017.

²⁴ RALILE, Gabriel. Os acordos sobre dupla tributação como facilitadores do comércio internacional e o caso brasileiro. *RICRI*, v. 8, n. 16, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/index.php/ricri/article/view/47189>. Acesso em: 27 jun. 2022.

²⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da

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.

Em outros termos, se um tratado internacional traz em seu conteúdo um direito ou garantia, este será somado aos direitos e garantias já existentes na Carta Magna, de modo que juntos formam um arcabouço de normas constitucionais sobre prerrogativas ao indivíduo.

Nas palavras de Shoueri: “toda vez que de um tratado internacional puder se extrair um direito ou garantia ao indivíduo, este estará incorporado, por força do § 2º do artigo 5º da Constituição Federal, aos direitos e garantias fundamentais a que se refere”²⁶.

O combate à bitributação é um direito fundamental, pois ele afeta diretamente o princípio da capacidade contributiva, que está relacionado ao princípio da igualdade, portanto matéria de direitos humanos e consequentemente matéria de direito fundamental²⁷.

Em linhas gerais, a capacidade contributiva, para Shoueri, serve de parâmetro para a aferição da igualdade²⁸, porque é por meio daquela que se considera cada tributo individualmente, para que sejam graduados em consonância com a força econômica do contribuinte, e somente dessa forma é possível alcançar a igualdade material precípua e apresentada na Constituição Federal.

Por igualdade material se entende como a igualdade aristotélica, presente na obra *Ética a Nicômaco*, que preceitua tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual na medida da sua desigualdade²⁹.

É por meio da união desses conceitos de igualdade material e capacidade contributiva que se encontra respaldo para a não ocorrência da bitributação, seja em âmbito interno, seja em âmbito internacional, pois a dupla tributação afeta diretamente o mínimo existencial, que é um direito fundamental.

Considerando que a bitributação é algo que afeta o princípio da capacidade contributiva e que contraria o princípio da igualdade, este inerente aos direitos humanos, é correto concluir que o combate à bitributação é uma forma de garantir os direitos humanos, pois assegura a igualdade, que é um direito fundamental.

República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 jun. 2022.

²⁶ SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2019, p. 107.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 67.

²⁸ SOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2019, p. 331.

²⁹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 6. ed. São Paulo: Martin Claret, 2013.

Assim, visto que os tratados internacionais para se evitar a bitributação são direitos fundamentais, então estes não podem ser modificados por lei interna, e mesmo em 1978 o Supremo Tribunal Federal tendo interrompido com a tendência de aceitar o primado do direito internacional sobre as normas internas, os acordos que regem a temática da bitributação tratam de direitos fundamentais, ou seja, as normas internas devem se adequar a esses acordos.

Diante do exposto, passa-se agora para o estudo das cláusulas *tax sparing* e *matching credit* dentro dos tratados internacionais para se evitar a bitributação.

3. As cláusulas *tax sparing* e *matching credit*

A arrecadação tributária é uma representação do funcionamento da soberania de um país, pois é a maneira que o Estado tem de intervir na ordem econômica, permitindo assim que ele seja receptor de investimentos financeiros estrangeiros, de forma pouco ou muito acentuada.

Países em desenvolvimento, na tentativa de atrair para si maiores investimentos estrangeiros, costumam se utilizar de alguns mecanismos fiscais que porventura desacentuam a carga tributária; contudo há uma problemática nesses instrumentos, como bem aponta Crispim e Tavares³⁰:

Caso o país isente o investidor do pagamento de tributos, o crédito em seu país de residência será equivalente a zero. Não há, nesse sistema tradicional de crédito tributário, incentivo suficiente para os investidores. Aos Estados, resta um evidente desequilíbrio onde o Estado residência (investidor) arrecada seus tributos sem prejuízo algum, e o Estado fonte (geralmente subdesenvolvido) abdica de sua receita em troca de incentivos ineficientes.

Grande parte dos acordos de bitributação conserva o modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), inclusive os acordos nos quais o Brasil é partícipe, ocorrendo de privilegiar os Estados das residências, que comumente são desenvolvidos, haja vista serem a residência dos investidores.

Essa seria apenas uma das problemáticas em conservar os mecanismos fiscais tradicionais, que apenas atenuam ou excluem a carga tributária por completo, sem considerar o sistema tributário dos países de maneira holística.

Considerando essas limitações do método tradicional do crédito tributário, que normalmente fazem com que o Estado de residência do investidor estrangeiro, que já é um Estado desenvolvido, receba o benefício em detrimento do Estado da fonte e do próprio investidor, e como forma de evitar esse cenário, deu-se a criação e uso das cláusulas *tax sparing* e *matching credit*.

³⁰ CRISPIM, Renata Freitas; TAVARES, João Marcos Gertrudes. Cláusulas de *matching credit* e *tax sparing* em acordos internacionais contra a bitributação da renda. *Jus*, 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/56694/clausulas-de-matching-credit-e-tax-sparing-em-acordos-internacionais-contra-a-bitributacao-da-renda>. Acesso em: 29 jun. 2022.

A cláusula *tax sparing*³¹:

Consiste na atribuição de um crédito correspondente ao imposto que teria sido pago no país de origem se não fossem as medidas de exoneração com que neste se pretendeu incentivar o investimento exterior.

Assim sendo, a finalidade dessa técnica é “que os incentivos fiscais concedidos pelo Estado da fonte sejam efetivamente fruídos pelo investidor, e não pelo Estado da residência”³². Em outras palavras, essa cláusula estabelece que o Estado de residência não reduza o valor do crédito concedido ao contribuinte, no caso de não haver cobrança do tributo no Estado de origem (fonte), em observância ao incentivo fiscal concedido por este.

A criação e a menção dessa cláusula remontam à primeira metade da década de 1950, pelo comitê real britânico de assuntos fiscais, que recomendou o seu uso nos acordos de dupla tributação assinados pelo Reino Unido. Inicialmente as autoridades britânicas se abstiveram da sugestão, e só passaram a adotar o *tax sparing* em 1961 nos acordos de bitributação assinados junto a países em desenvolvimento, por meio de legislação interna que permitisse essa tratativa³³.

Por sua vez, a cláusula *matching credit* “preestabelece alíquota presumida como incidente no exterior para efeitos da concessão de crédito internamente, independentemente da real alíquota aplicada”³⁴. Nas palavras de Roque García Mullin³⁵:

O Estado da fonte compromete-se a não tributar determinados rendimentos além de um teto e o Estado da residência, ao aplicar o método do crédito, considera pago no Estado da fonte montante superior àquele teto, de modo que se garante efetivo benefício ao investidor.

No Brasil, a referida cláusula foi inclusive objeto de Solução de Consulta Cosit n. 82/2019, na qual a Receita Federal considerou que o contribuinte tem o

³¹ PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 517-518.

³² SILVA, Natalie Matos. *As cláusulas de tax sparing e matching credit nos acordos de bitributação*. Tese (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: file:///Users/macbookair/Desktop/Natalie_Matos_Silva_Dissertacao_As_clausulas_de_tax_sparing.pdf. Acesso em: 4 jul. 2022.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. *Revista Esmafe* – Escola de Magistratura Federal da 5ª Região, v. 10, p. 218, 2006. Disponível em: file:///Users/macbookair/Downloads/222-Texto%20do%20artigo-558-1-10-20200129%20(3).pdf. Acesso em: 5 jul. 2022.

³⁴ FUCK, Luciano Felício. Métodos para evitar a pluritributação internacional. *Revista de Mestrado em Direito UCB*, p. 269. Disponível em: file:///Users/macbookair/Downloads/2615-Texto%20do%20artigo-8709-1-10-20110815%20(2).pdf. Acesso em: 5 jul. 2022.

³⁵ MULLIN, Roque García. Tratados impositivos entre países desenvolvidos y países em desarrollo. *Revista de Direito Tributário*, n. 23/24, p. 33, jan./jun. 1983.

direto de compensar esse *matching credit* no Brasil no valor de 25% dos *royalties* pagos por residentes da Espanha a pessoas físicas ou jurídicas residentes no Brasil, tendo por fundamento o acordo de bitributação firmado entre esses países³⁶.

Guy Guest coloca que o *matching credit* é uma evolução do *tax sparing*, pois surgiu para resolver determinadas insuficiências e dificuldades deste, que eram sentidas tanto pelos países desenvolvidos quanto pelos países em desenvolvimento³⁷.

Em síntese, no método *tax sparing*, os benefícios concedidos por um Estado são garantidos (não anulados) através de um acordo de bitributação; diferentemente ocorre no *matching credit*, em que se presume um crédito a maior do que o efetivo se fosse aplicada a alíquota consagrada e em vigência no país da fonte. Corroborando com o entendimento de Heleno Taveira Torres³⁸:

Em verdade o *matching credit* difere do *tax sparing* sob o aspecto da técnica aplicada, sendo o primeiro uma precificação do crédito de imposto sob um determinado percentual, inscrito na cláusula convencional, e o último um mecanismo segundo o qual o Estado da fonte faz declarar os impostos que teriam sido pagos caso não existisse qualquer benefício.

Porém, em ambos os casos, é possível concluir que são métodos com mais eficiência do que os métodos tradicionais de crédito, no combate à bitributação e evasão fiscal, pois, além de levar em consideração a carga tributária dos países, também se preocupa com o desenvolvimento econômico dos que assinaram o acordo.

Não obstante, é necessário trazer à tona que alguns países desenvolvidos, como os Estados Unidos, ainda possuem certa relutância em assinar acordos de bitributação com países em desenvolvimento que possuam cláusulas de *tax sparing*, isso porque³⁹:

Alega-se que os sistemas tributários devem ser neutros, de tal modo que considerações de natureza fiscal não devem ser consideradas pelos investidores ao decidirem por investir em seu país ou no exterior, de modo que seja possível atingir uma alocação eficiente de recursos.

³⁶ BATISTA, Diego Alves Amaral; DESTRUTI, Paula Zugaib. Os desconhecidos créditos presumidos de IRRF na exportação de serviços. *Conjur*, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-08/opiniao-creditos-presumidos-irrf-exportacao-servicos>. Acesso em: 8 jul. 2022.

³⁷ GUEST, Guy. L'affaire des crédits d'impôt brésiliens, ou les limites del'interprétation littérale des conventions. *Revue de Droit Fiscal*, n. 50, p. 2.124-2.133, dez. 2006.

³⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 318.

³⁹ SILVA, Natalie Matos. *As cláusulas de tax sparing e matching credit nos acordos de bitributação*. Tese (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 148.

Contudo, essa alegação não deve prosperar, primeiro do ponto de vista econômico, pois é ingênua a arguição de que um sistema tributário neutro é exequívelmente justo na prática; segundo, porque é possível a aplicação da cláusula de *tax sparing* de maneira recíproca, de modo que o crédito seja aproveitado tanto no país em desenvolvimento quanto no país desenvolvido.

Dessa forma, não há uma justificativa plausível para que os Estados desenvolvidos tenham relutância na aplicação das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*, sob a alegação de renúncia fiscal e desvantagem econômica, pois a aplicação destas pode se dar de maneira recíproca.

Deve-se avaliar também que, por essa lógica, estaria se considerando que apenas os países desenvolvidos oferecem incentivos fiscais com o objetivo de atração de investimentos, o que não se sustenta na prática.

Todavia, se a cláusula *tax sparing* pode ser motivo de celeuma entre países no que tange à sua adoção, o que, felizmente, esse posicionamento contrário, não é unânime, a adoção da cláusula *matching credit* possui uma abertura mais facilitada entre os Estados desenvolvidos e alcançaria o objetivo de um sistema tributário internacional justo que evite a bitributação e evasão fiscal.

Embora anterior à Constituição Federal vigente, ainda assim, vale ressaltar que, segundo a Exposição de Motivos do Projeto de Decreto Legislativo n. 242/1965 do Congresso Nacional⁴⁰:

O método de crédito seria uma solução intermediária que possibilitaria conciliar duas posições antagônicas, para efeito de tributação internacional única, e atender às imposições fiscais de ambos os países sem lançar sobre o investidor o ônus de uma aplicação conjunta das tributações em causa.

Dessa forma, é possível concluir que, embora as cláusulas de *tax sparing* e *matching credit* não sejam as solucionadoras perfeitas para evitar a bitributação e a evasão fiscal, são métodos que até então se fizeram mais eficazes, inclusive considerando as questões sociais de desenvolvimento dos países assinantes do acordo.

Considerações finais

Os tratados internacionais são fontes formais relevantes do direito tributário, pois, além de fazerem parte do arcabouço normativo acerca da tributação, também se revelam como matrizes de coexistência de direitos e normas em âmbito internacional, ou seja, por meio dos tratados internacionais os negócios jurídicos em níveis globais podem ser efetivados com mais segurança.

Tratados internacionais, que na sua matéria tem como escopo servir como mecanismo de se evitar a bitributação, indubitavelmente são essenciais para se

⁴⁰ BRASIL. Exposição de Motivos do Projeto de Decreto Legislativo n. 242/1965. *Diário do Congresso Nacional*, Seção I, 1965, p. 10828 e s.

manter uma economia global estável e uma boa relação entre os países atores de negócios jurídicos que extrapolam as fronteiras nacionais.

Além disso, o combate à bitributação tem matéria de direito fundamental, já que traz à efetividade os princípios de igualdade material e capacidade contributiva, que também são direitos humanos.

Como forma de se combater a bitributação e conseqüentemente a evasão fiscal, alguns países adotam as cláusulas *tax sparing* e *matching credit* nos acordos internacionais, que têm como uma das principais vantagens reduzir as conseqüências negativas que os métodos tradicionais de crédito trazem em sua aplicação, além de servirem como mecanismos de atração de investimentos estrangeiros em países em desenvolvimento.

Contudo, o presente artigo não funciona como um esgotamento no estudo acerca dos mecanismos a serem adotados pelos Estados, na tentativa de manterem as relações financeiras e tributárias internacionais mais equitativas e exequíveis. Porém, revela-se como um norteamento sobre o que os países podem fazer para que não ocorra a bitributação e nem a evasão fiscal.

Referências bibliográficas

- ARAÚJO, Pedro Guilherme Pereira de. Dualismo e monismo: teorias acerca da aplicação do direito internacional em face do direito interno estatal. *Jus*, 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/67497/dualismo-e-monismo-teorias-acerca-da-aplicacao-do-direito-internacional-em-face-do-direito-interno-estatal>. Acesso em: 25 jun. 2022.
- ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. 6. ed. São Paulo: Martin Claret, 2013.
- AZEVEDO, P. A. A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para evitar. *Cadernos de Derecto Actual*, Santiago de Compostela, n. 6, p. 31, 2017.
- BATISTA, Diego Alves Amaral; DESTRUTI, Paula Zugaib. Os desconhecidos créditos presumidos de IRRF na exportação de serviços. *Conjur*, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-08/opiniao-creditos-presumidos-irrf-exportacao-servicos>. Acesso em: 8 jul. 2022.
- BELFORT DE MATTOS, José Dalmo Fairbanks. *Manual de direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1979.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 24 jun. 2022.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 jun. 2022.
- BRASIL. Decreto n. 350, de 21 de novembro de 1991. Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a Repúbli-

- ca Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai (Tratado Mercosul). Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0350.htm. Acesso em: 25 jun. 2022.
- BRASIL. Exposição de Motivos do Projeto de Decreto Legislativo n. 242/1965. *Diário do Congresso Nacional*, Seção I, 1965, p. 10828 e s.
- CASELLA, Paulo Borba. Circulação de capitais em perspectiva brasileira: entrada e saída de divisas e moeda nacional. *Revista de Direito Mercantil*, n. 103, p. 83.
- COSTA, Joice Martins da; COSTA, Bruna Martins da. A denúncia unilateral dos tratados internacionais e a necessidade da participação do Congresso Nacional. *Jus*, 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/41049/a-denuncia-unilateral-dos-tratados-internacionais-e-a-necessidade-da-participacao-do-congresso-nacional>. Acesso em: 25 jun. 2022.
- CRISPIM, Renata Freitas; TAVARES, João Marcos Gertrudes. Cláusulas de *matching credit* e *tax sparing* em acordos internacionais contra a bitributação da renda. *Jus*, 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/56694/clausulas-de-matching-credit-e-tax-sparing-em-acordos-internacionais-contr-a-bitributacao-da-renda>. Acesso em: 29 jun. 2022.
- FILHO, Marcílio Toscano Franca. Princípios da tributação internacional sobre a renda. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, DF, ano 35, n. 137, jan./mar. 1998. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 5 jul. 2022.
- FUCK, Luciano Felício. Métodos para evitar a pluritributação internacional. *Revista de Mestrado em Direito UCB*, p. 269. Disponível em: [file:///Users/macbookair/Downloads/2615-Texto%20do%20artigo-8709-1-10-20110815%20\(2\).pdf](file:///Users/macbookair/Downloads/2615-Texto%20do%20artigo-8709-1-10-20110815%20(2).pdf). Acesso em: 5 jul. 2022.
- GUARINO, Renata. Como um tratado internacional é criado? *Homa Publica*, 2020. Disponível em: <http://homacdhe.com/index.php/2020/09/11/como-um-tratado-internacional-e-criado/>. Acesso em: 25 jun. 2022.
- GUEST, Guy. L'affaire des crédits d'impôt brésiliens, ou les limites del'interprétation littérale des conventions. *Revue de Droit Fiscal*, n. 50, p. 2.124-2.133, dez. 2006.
- GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha. Tratados internacionais. In: CAMPI-
LONGO; Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André
Luiz (coords.). *Enciclopédia Jurídica da PUC-SP*. Tomo: Direito Internacional.
Cláudio Finkelstein, Clarisse Laupman Ferraz Lima (coord. de tomo). São
Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em:
<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/499/edicao-1/tratados-internacionais>. Acesso em: 23 jun. 2022.

- IURI. Gênese dos Tratados. *Direito.Legal*. Disponível em: <https://direito.legal/direito-publico/direito-internacional/resumo-de-genese-dos-tratados/>. Acesso em: 26 jun. 2022.
- JO, Hee Moon. *Introdução ao direito internacional*. 2. ed. São Paulo: LTr, 2002.
- MELLO, Celso de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2022, v. 1.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *O direito tributário e o mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 2009.
- MULLIN, Roque García. Tratados impositivos entre países desenvolvidos y países em desarrollo. *Revista de Direito Tributário*, n. 23/24, p. 33, jan./jun. 1983.
- NOVO, Benigno Núñez. Brasil e os Tratados Internacionais. *Conteúdo Jurídico*, Brasília, DF, 5 abr. 2018. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51516/o-brasil-e-os-tratados-internacionais>. Acesso em: 24 jun. 2022.
- PEREIRA, Ricardo. Fontes formais, materiais e outras do direito tributário. *Estratégia*, 2021. Disponível em: <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/fontes-direito-tributario/>. Acesso em: 24 jun. 2022.
- PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984.
- RALILE, Gabriel. Os acordos sobre dupla tributação como facilitadores do comércio internacional e o caso brasileiro. *RICRI*, v. 8, n. 16, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/index.php/ricri/article/view/47189>. Acesso em: 27 jun. 2022.
- RODAS, João Grandino. Tratado internacional só é executório no Brasil depois da promulgação e publicação. *Conjur*, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-24/olhar-economico-tratado-executorio-depois-promulgacao#:~:text=As%20fases%20para%20a%20conclus%C3%A3o,no%20tratado%2C%20ratifica%C3%A7%C3%A3o%20ou%20ades%C3%A3o>. Acesso em: 26 jun. 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. *Revista Esmafe – Escola de Magistratura Federal da 5ª Região*, v. 10, p. 218, 2006. Disponível em: [file:///Users/macbookair/Downloads/222-Texto%20do%20artigo-558-1-10-20200129%20\(3\).pdf](file:///Users/macbookair/Downloads/222-Texto%20do%20artigo-558-1-10-20200129%20(3).pdf). Acesso em: 5 jul. 2022.
- SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2019.
- SILVA, Natalie Matos. *As cláusulas de tax sparing e matching credit nos acordos de bitributação*. Tese (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- SOARES, Guido Fernando Silva. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: Atlas, 2002.

- TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- TRINDADE, Antonio Augusto Cançado (org.). A Convenção de Viena de 1986 sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais: estado atual da matéria no direito internacional público. *In: A nova dimensão do direito internacional público*. Brasília: Instituto Rio Branco, 2003, v. 1.