

## TRATADOS INTERNACIONAIS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO: ASPECTOS JURÍDICOS E ECONÔMICOS NO CONTEXTO BRASILEIRO

## INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION TREATIES: LEGAL AND ECONOMIC IMPACTS IN THE BRAZILIAN CONTEXT

## TRATADOS INTERNACIONALES DE DOBLE TRIBUTACIÓN: IMPACTOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS EN EL CONTEXTO BRASILEÑO

**Álex Silva Pinto**

Graduando em Direito, UNEC - Centro Universitário de Caratinga, Brasil

E-mail: [aalexpapi@hotmail.com](mailto:aalexpapi@hotmail.com)

**Carlos Augusto Lima Vaz da Silva**

Mestre em Direito e Inovação – UFJF, Brasil.

Professor e Coordenador – Direito UNEC – Campus Nanuque

E-mail: [limavaz.adv@gmail.com](mailto:limavaz.adv@gmail.com)

### Resumo

A tributação internacional desempenha um papel crucial no cenário econômico global, especialmente no contexto da crescente interdependência entre países. A bitributação, caracterizada pela incidência de tributos semelhantes sobre a mesma renda, patrimônio ou transação em diferentes jurisdições, representa um desafio significativo para empresas multinacionais e investidores estrangeiros. Para mitigar esse problema, os tratados internacionais para evitar a dupla tributação (TDTs) surgem como instrumentos essenciais, estabelecendo regras claras para a repartição da competência tributária entre os Estados signatários.

No Brasil, os TDTs têm como principais objetivos evitar a bitributação, prevenir a evasão fiscal e promover a segurança jurídica, facilitando o fluxo de investimentos e o comércio internacional. No entanto, a aplicação desses tratados nem sempre é pacífica, gerando debates sobre sua hierarquia normativa, interpretação jurisprudencial e eficácia na prática tributária. Além disso, a resistência do Brasil em aderir a determinados padrões internacionais, como os previstos no Modelo da OCDE, levanta questionamentos sobre a atratividade do país para investidores estrangeiros.

Diante desse cenário, este trabalho tem como objetivo analisar os principais tratados de dupla tributação firmados pelo Brasil, seus efeitos na economia e suas implicações jurídicas. Para isso, serão abordados os princípios norteadores do Direito Tributário Internacional, as interpretações doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema, bem como os desafios e perspectivas para o Brasil no contexto da tributação global.

**Palavras-chave:** Dupla Tributação; Tratados Internacionais; Direito Tributário; Tributação Internacional.

## Abstract

International taxation plays a crucial role in the global economic landscape, especially in the context of increasing interdependence between countries. Double taxation, characterized by the imposition of similar taxes on the same income, assets, or transactions in different jurisdictions, represents a significant challenge for multinational companies and foreign investors. To mitigate this problem, international treaties to avoid double taxation (DTTs) emerge as essential instruments, establishing clear rules for the distribution of tax jurisdiction among signatory states.

In Brazil, the main objectives of Double Taxation Treaties (DTTs) are to avoid double taxation, prevent tax evasion, and promote legal certainty, facilitating the flow of investments and international trade. However, the application of these treaties is not always peaceful, generating debates about their normative hierarchy, jurisprudential interpretation, and effectiveness in tax practice. Furthermore, Brazil's resistance to adhering to certain international standards, such as those foreseen in the OECD Model, raises questions about the country's attractiveness to foreign investors.

Given this scenario, this work aims to analyze the main double taxation treaties signed by Brazil, their effects on the economy, and their legal implications. To this end, the guiding principles of International Tax Law, doctrinal and jurisprudential interpretations on the subject, as well as the challenges and perspectives for Brazil in the context of global taxation will be addressed.

**Keywords:** Double Taxation; International Treaties; Tax Law; International Taxation.

## Resumen

La tributación internacional desempeña un papel crucial en el panorama económico global, especialmente en el contexto de la creciente interdependencia entre países. La doble imposición, caracterizada por la imposición de impuestos similares sobre los mismos ingresos, activos o transacciones en diferentes jurisdicciones, representa un desafío significativo para las empresas multinacionales y los inversores extranjeros. Para mitigar este problema, los tratados internacionales para evitar la doble imposición (TDI) surgen como instrumentos esenciales, estableciendo reglas claras para la distribución de la competencia fiscal entre los Estados signatarios.

En Brasil, los principales objetivos de los Tratados para Evitar la Doble Imposición (TDI) son evitar la doble imposición, prevenir la evasión fiscal y promover la seguridad jurídica, facilitando el flujo de inversiones y el comercio internacional. Sin embargo, la aplicación de estos tratados no siempre es pacífica, lo que genera debates sobre su jerarquía normativa, interpretación jurisprudencial y eficacia en la práctica tributaria. Además, la resistencia de Brasil a adherirse a ciertos estándares internacionales, como los previstos en el Modelo de la OCDE, plantea dudas sobre el atractivo del país para la inversión extranjera.

Ante este panorama, este trabajo busca analizar los principales tratados de doble imposición suscritos por Brasil, sus efectos en la economía y sus implicaciones jurídicas. Para ello, se abordarán los principios rectores del Derecho Tributario Internacional, las interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales sobre la materia, así como los desafíos y perspectivas para Brasil en el contexto de la tributación global.

**Palabras clave:** Doble Imposición; Tratados Internacionales; Derecho Tributario; Fiscalidad Internacional.

## 1. Introdução

O presente trabalho tem como objetivo a análise dos acordos internacionais firmados pelo Brasil e seus efeitos na segurança jurídica e na competitividade do ambiente de negócios. O estudo examina, à luz do Direito Tributário Internacional, a implementação e a interpretação desses tratados, verificando sua efetividade na mitigação da bitributação e na atração de investimentos estrangeiros. A pesquisa se justifica pela necessidade de aprofundar o debate sobre os desafios e alternativas para o aprimoramento do sistema tributário nacional.

A relevância do tema decorre da importância econômica e jurídica dos tratados de dupla tributação, que previnem conflitos tributários e promovem um ambiente mais seguro e previsível. A problemática central consiste na dificuldade de harmonizar normas internas e parâmetros internacionais diante da globalização e das constantes transformações econômicas (GURGEL, 2020; MENDES 2014). Assim, o estudo busca responder como esses tratados podem ser aperfeiçoados para atender às necessidades de uma economia integrada sem comprometer a arrecadação e a soberania estatal.

Destaca-se, ainda, a necessidade de reflexão crítica sobre a eficiência desses tratados para reduzir a bitributação e estimular investimentos. O trabalho também propõe, ainda que de forma limitada, alternativas para modernização dos acordos existentes, considerando a economia digital e os desafios contemporâneos. O propósito é fornecer subsídios teóricos para políticas públicas que aliem justiça fiscal e competitividade.

Em síntese, o estudo contribui para o debate acadêmico sobre os tratados de dupla tributação, ressaltando a importância de um marco regulatório equilibrado entre atração de investimentos e preservação da base arrecadatória.

A problematização que orienta o estudo busca transformar o amplo tema dos tratados de dupla tributação em objeto técnico e crítico, evidenciando desafios decorrentes da interação entre legislação interna e acordos internacionais (TORRES, 2010). A tensão principal reside entre prevenir a bitributação, fonte de insegurança e entraves econômicos (MENDES, 2014), e preservar a base tributária dos Estados (PINTO, 2020).

No plano técnico, o problema envolve conflitos de competência tributária que surgem da incidência simultânea em diferentes jurisdições, em razão da interpretação dos princípios da territorialidade, da residência e da fonte. Além disso, a variação entre modelos (OCDE e ONU) gera ambiguidades interpretativas. A economia digital acentua essas dificuldades ao tornar incerta a definição do local de geração da renda. Assim, o estudo abordou questões como: a) como conciliar

residência e fonte em cenários digitais? b) Como garantir a hierarquia normativa dos tratados frente às normas internas e decisões judiciais? c) Como aprimorar cláusulas antielisivas e mecanismos de solução de controvérsias?

As hipóteses partem da premissa de que os tratados firmados pelo Brasil enfrentam limitações que comprometem sua plena efetividade. Entre essas limitações destacam-se: a) a incerteza quanto à hierarquia normativa (*Mendes, 2014; Pinto, 2020*); b) a insuficiência dos critérios clássicos para lidar com a economia digital (*Gurgel, 2020*); c) a fragilidade dos mecanismos de solução de conflitos (*Torres, 2010*); d) os impactos na arrecadação devido a lacunas interpretativas (*Schoueri, 2013*); e, e) a necessidade de modernização segundo diretrizes da OCDE, ONU e BEPS (*OCDE, 2017; ONU, 2021*).

A pesquisa desenvolveu análise documental, em especial, instrumentos legislativos, doutrina e jurisprudência, a partir das quais buscou-se mapear limitações, avaliar critérios de residência e fonte, examinar mecanismos de solução de controvérsias e verificar impactos.

Utilizou-se o método dedutivo, a partir dos princípios do Direito Tributário Internacional e da Constituição. Foram analisados a hierarquia normativa dos tratados (*art. 98 do CTN e art. 5º, §2º da CF*), a Convenção Modelo da OCDE e os métodos de isenção e crédito.

O estudo identificou como esses institutos vêm sendo aplicados e avaliou seus efeitos para contribuintes, revelando tanto avanços quanto inconsistências entre norma e execução. Dada a amplitude do objeto de estudo, foi necessário um recorte temático, com isso a pesquisa concentrou-se nos tratados bilaterais sobre tributação da renda, com foco no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e no Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

Por fim, a pesquisa jurisprudencial realizada concentra-se em decisões dos tribunais superiores que têm impacto direto na aplicação dos tratados contra a dupla tributação no Brasil, especialmente no contexto das espécies de impostos mencionadas e as controvérsias envolvendo interpretação de normas internacionais e conflitos de competência tributária.

Não foram estabelecidos critérios rígidos para a seleção das decisões, sendo os casos examinados escolhidos de forma não sistemática, priorizando aqueles que, pela sua relevância prática ou repercussão – conforme sustentado pela melhor doutrina, contribuem para ilustrar como essas cortes vêm tratando temas centrais da bitributação internacional. Assim, o enfoque recai sobre decisões paradigmáticas ou representativas, ainda que não exaustivas.

## 2. Desenvolvimento

A intensificação das relações internacionais exige compatibilização entre direito interno e compromissos internacionais (*TORRES, 2010; SCHOUERI, 2013*).

A hierarquia normativa dos tratados é tema central da dogmática constitucional. A Emenda Constitucional 45/04 conferiu status constitucional a tratados de direitos humanos aprovados em rito qualificado, mas permaneceu incerta a posição dos demais (PINTO, 2020). Em 2008, no julgamento do RE 466.343/SP, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu aos tratados internacionais que versam sobre a temática dos direitos humanos, não aprovados por quórum qualificado, o status de norma supralegal, criando categoria intermediária no ordenamento jurídico brasileiro (BRASIL, 2008).

A adoção da tese da supralegalidade, firmada pelo STF no *RE 466.343/SP*, estabeleceu que os tratados internacionais regularmente incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro ocupam posição hierárquica superior à legislação ordinária, ainda que não alcancem estatura constitucional. Embora o precedente tenha se originado em matéria de direitos humanos, há debate doutrinário e jurisprudencial - em matéria tributária -, e com isso ganha relevo o art. 98 do Código Tributário Nacional.

Esse dispositivo determina a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna em caso de conflito. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) segue a mesma linha, afirmando, por exemplo, no REsp 1.161.467/RS, que os tratados para evitar a dupla tributação afastam normas internas incompatíveis, dada sua posição normativa superior.

A supralegalidade, aplicada aos tratados internacionais de bitributação, garante a eficácia das regras de distribuição de competências tributárias, dos limites de tributação na fonte, dos critérios de residência e dos métodos de eliminação da dupla tributação. Como destaca Torres (2019), a prevalência normativa dos tratados impede que o legislador interno neutralize compromissos internacionais, preservando a boa-fé, a segurança jurídica e a estabilidade das relações econômicas transnacionais. Da mesma forma, Schoueri (2013) observa que os tratados operam como limites materiais ao poder tributário, cuja superação exige fundamento hierárquico superior.

Assim, em qualquer cenário de antinomia entre norma infraconstitucional e tratado de bitributação, prevalece o tratado, em razão de sua prevalência por especialidade e art. 98 do CTN, quando houver conflito com norma infralegal, respeitada a Constituição.

Os tratados contra dupla tributação destacam-se no Direito Tributário Internacional por impedir que um mesmo fato gerador seja tributado em dois países, garantindo segurança jurídica e estabilidade econômica. Discute-se, no entanto, em que medida a adoção de normas previstas em diplomas internacionais para a regulação de relações jurídicas internas, violariam a soberania estatal.

Em relação à soberania, autores como Burdeau (1982) e Kelsen (apud TORRES, 2010) destacam sua complexidade conceitual e seu vínculo com o reconhecimento internacional. Schoueri (2013) diferencia tratados que afetam matéria tributária daqueles que a tratam diretamente, citando exemplos como o GATT, o Mercosul e o NAFTA.

Em seu estudo Convenções de Bitributação, Schoueri (2013, p. 4-27) evidencia a universalização da doutrina de Direito Tributário Internacional e descreve a evolução histórica dos acordos, cujo desenvolvimento foi impulsionado pela Sociedade das Nações e posteriormente sistematizado pela Convenção Modelo da OCDE. A maioria dos tratados brasileiros segue esse modelo, aplicando mecanismos como isenção e crédito tributário (Schoueri, 2013).

A pesquisa realizou um estudo jurídico-analítico identificando os tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a bitributação da renda, a fim de vislumbrar a real capacidade de eliminação da dupla tributação, promovendo segurança jurídica.

A bitributação ocorre quando dois países cobram os mesmos impostos sobre alguma renda, como lucros, dividendos, royalties e outros. Isso porque cada nação tem a sua própria soberania e não existe uma hierarquia entre elas (BURDEAU, 1982). Isso ocorre, por exemplo, em investimentos internacionais quando existem taxas nas quais a renda é aplicada no país de origem e no país em que ela entra, e para que isso não ocorra, diversos países fazem acordos bilaterais para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.

Luciano Amaro discute a hierarquia dos tratados de bitributação no ordenamento jurídico brasileiro:

*“Os tratados internacionais de dupla tributação têm natureza jurídica de norma internacional incorporada ao direito interno com status legal, sendo prevalentes sobre a legislação ordinária, mas subordinados à Constituição”* (AMARO, 2017, p. 197).

A seguir, os principais Tratados sobre essa temática e um breve comparativo entre os Modelos OCDE e ONU.

**Tabela 1: Principais Tratados de Dupla Tributação do Brasil**

País	Ano de Assinatura	Modelo Base (OCDE/ONU)	Método de Eliminação da Bitributação
Alemanha	1975	OCDE	Crédito
Argentina	1980	ONU	Crédito
China	1991	ONU	Isenção/Crédito
Portugal	2000	OCDE	Crédito
Japão	1967	OCDE	Crédito
Emirados Árabes Unidos	2018	OCDE	Isenção/Crédito

**Fonte:** Elaborada pelos autores.

**Tabela 2: Comparativo entre Modelo OCDE e Modelo ONU**

Aspecto	Modelo OCDE	Modelo ONU
Foco principal	País de residência	País da fonte
Aplicação típica	Relações entre países desenvolvidos	Relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento
Vantagem para	Exportadores de capital	Importadores de capital

**Fonte:** Elaborada pelos autores.

De acordo com Schoueri (2013) as empresas multinacionais enfrentam desafios como a necessidade de cumprir legislações tributárias de diferentes países e, muitas vezes, conflitantes, o que exige um planejamento tributário estratégico. Para lidar com essas questões, podem adotar estratégias como: a) estruturação de subsidiárias em países com tratados tributários favoráveis; b) utilização de regimes especiais para atividades de exportação e importação; e, c) aplicação de regras de preço de transferência, que estabelece critérios para a definição de preços em transações entre empresas do mesmo grupo situadas em países distintos.

Não obstante, a correta aplicação dessas estratégias pode representar uma economia fiscal significativa e garantir conformidade com as regulamentações internacionais (XAVIER, 2010).

Schoueri (2013, p. 23) também faz distinção entre os tratados internacionais que afetam matéria tributária e os tratados internacionais em matéria tributária.

Quanto aos primeiros, cita como exemplo o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (Gatt), que abole discriminação nas relações comerciais mediante a extensão generalizada da cláusula da nação mais favorecida. Trata-se de fato intrinsecamente ligado ao fenômeno de integração econômica que pode ser observado na atualidade. Além do GATT, outros acordos comerciais que afetam matéria tributária podem ser citados, como o Tratado de Roma, o Mercosul e o NAFTA.

Schoueri (2013, p. 27) oferece um bom panorama sobre a evolução dos acordos de bitributação. Apontando que, já no final do século XIX, os Estados passaram a adotar acordos bilaterais para evitar a bitributação da renda. No começo, o fenômeno era observado apenas entre Estados limítrofes, no entanto, com o decorrer do tempo, e principalmente após o final da Primeira Guerra Mundial, observou-se a construção de uma rede de acordos na Europa Central, fenômeno que acabou se alastrando pelo resto do mundo com o fim da Segunda Guerra Mundial.

Isso permite que se fale atualmente em uma verdadeira universalização da doutrina de Direito Tributário Internacional" (SCHOUERI, 2013, p. 4).

A Cooperação Tributária entre países busca facilitar a atividade empresarial, o comércio e os investimentos por meio da negociação de Acordos para Evitar a Dupla Tributação - ADTs (ou Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação - TDTs), bem como promover a troca de informações entre autoridades tributárias, de modo a aumentar a transparência e combater práticas nocivas, tais como a evasão e a elisão fiscais ou o planejamento tributário agressivo (OCDE, 2017; ONU, 2021; TORRES 2010).

O Brasil possui 38 acordos dessa natureza em vigor, com os seguintes países: África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Emirados Árabes Unidos, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Trinidad e Tobago, Turquia, Uruguai, Ucrânia e Venezuela (BRASIL, 2024).

O Brasil já adotou as principais convenções internacionais em cooperação tributária e o Ministério das Relações Exteriores trabalha em estreita colaboração com a Receita Federal do Brasil nos principais fóruns internacionais sobre o assunto, com vistas a manter o "status" brasileiro como país amplamente em conformidade (*largely compliant*) com as melhores práticas internacionais na área conforme aponta Heleno Taveira Torres (2019, p. 89):

*"Os tratados de bitributação têm natureza de norma de cooperação fiscal internacional, e sua aplicação exige uma hermenêutica conforme os objetivos econômicos e jurídicos subjacentes ao pacto internacional".*

Em situações onde há divergências entre a legislação nacional e os tratados internacionais sobre dupla tributação, a legislação interna é geralmente prevalente, exceto em casos específicos onde o tratado internacional é mais favorável ao contribuinte ou quando há uma clara sobreposição do tratado à lei nacional (TORRES, 2010; SCHOUERI, 2013). O art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que os tratados internacionais em matéria tributária "revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

## 2.1 Dualismo e Ratificação

No sistema jurídico brasileiro, há um sistema de dualismo onde a legislação interna e a internacional são separadas. Os tratados internacionais, em matéria tributária, só entram em vigor no ordenamento jurídico interno após serem ratificados pelo Congresso Nacional (BRASIL 1988; TORRES 2010).

Se houver um conflito entre a lei nacional e um tratado internacional sobre dupla tributação, o tratado tem preferência, desde que seja mais favorável ao contribuinte ou quando a lei interna for contrária ao tratado (MENDES, 2014; PINTO, 2020).

A legislação interna, notadamente o Código Tributário Nacional em seu art. 98 afirma que os tratados internacionais sobre matéria tributária "revogam ou modificam a legislação tributária interna" (BRASIL, 1966). Isso significa que a legislação interna é alterada para dar cumprimento ao tratado, mesmo que a lei interna seja anterior ao tratado.

É importante ressaltar que o sistema jurídico brasileiro não admite o *treaty override* em sentido amplo (PINTO, 2020; MENDES, 2014). O tratado internacional, em regra, limita a jurisdição do Brasil e do outro país contratante nas operações que apresentem elementos de conexão entre seus territórios (TORRES, 2010).

A legislação nacional tem preferência em relação aos tratados internacionais sobre dupla tributação, a menos que o tratado seja mais favorável ao contribuinte ou estabeleça uma regra específica que contrarie a lei interna (PINTO, 2020; MENDES, 2014). O Congresso Nacional tem papel fundamental na aprovação e implementação de tratados internacionais, e o art. 98 do CTN estabelece a prevalência do tratado sobre a legislação interna em matéria tributária (BRASIL, 1966; TORRES, 2010).

O Supremo Tribunal Federal (STF), por sua vez, já reconheceu a prevalência dos tratados sobre a legislação interna conflitante, conforme jurisprudência pacificada (RE 460.320/RS). Essa posição reforça o entendimento de que os tratados possuem força normativa própria, não podendo ser afastados unilateralmente por leis ordinárias posteriores, sob pena de violação ao princípio do pacta sunt servanda e à segurança jurídica.

De acordo Gustavo Mathias Alves Pinto (2020, p. 15):

*“Nos casos específicos sobre os quais tais instrumentos versarem, os tratados internacionais prevalecem sobre o ordenamento interno em razão do princípio da autolimitação da soberania no tocante à imposição tributária”.*

Assim, a teoria dos tratados de bitributação se apoia em três eixos principais: a) a prevenção da dupla tributação como garantia de justiça fiscal internacional; b) a necessidade de segurança jurídica nas relações econômicas transnacionais; e c) a conformidade com os princípios do Direito Internacional, especialmente o da cooperação entre os Estados (TORRES, 2010).

A análise da aplicação prática dos tratados internacionais de bitributação no Brasil evidencia a importância da hierarquia normativa na solução de conflitos entre normas (PINTO, 2020; TORRES, 2010). Embora a Constituição Federal estabeleça que compete ao Congresso Nacional aprovar tratados internacionais (art. 49, I) e ao Presidente da República ratificá-los, a posição hierárquica dessas normas frente ao direito interno tem sido objeto de intenso debate doutrinário e jurisprudencial (SCHOUERI, 2013; MENDES, 2014).

No julgamento do Recurso Extraordinário 80.004/SE, o STF consolidou o entendimento de que, em regra, os tratados internacionais possuem status de lei ordinária, não havendo hierarquia formal sobre as normas internas de mesma natureza. Em precedentes posteriores, o Tribunal reafirmou essa posição, aplicando o princípio da especialidade para assegurar a prevalência dos tratados em matérias específicas, principalmente aqueles destinados a evitar a bitributação internacional (BRASIL, 1987).

Um exemplo emblemático encontra-se no Recurso Especial 1.161.467/RS, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, REsp 1.161.467/RS, 2012), em que se discutia a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) à luz das convenções internacionais. O Tribunal concluiu que a CSLL não se enquadra na definição de “imposto sobre a renda” constante nos tratados, o que permitiu a manutenção da tributação brasileira. O caso revela a tensão entre a

legislação interna e os compromissos internacionais, além da necessidade de interpretação restritiva dos benefícios concedidos pelos tratados.

Outro caso relevante diz respeito à tributação sobre *royalties* e serviços técnicos pagos a empresas estrangeiras. No Recurso Especial 1.272.897/PE, o STJ reconheceu a prevalência do tratado firmado entre Brasil e Alemanha, que limitava a tributação na fonte, evitando a dupla incidência do imposto de renda (BRASIL, 2015). Essa decisão evidencia como a correta aplicação da hierarquia normativa estimula a segurança jurídica e atrai investimentos internacionais, ao assegurar que as disposições convencionais sejam respeitadas.

Tais casos demonstram que a hierarquia normativa revela-se como elemento central para a aplicação dos tratados de bitributação. Na prática, ela define se prevalece a lei interna ou a convenção internacional, impactando diretamente a tributação de empresas multinacionais, a prevenção de conflitos fiscais e a atração de investimentos estrangeiros para o Brasil.

Ademais, a jurisprudência recente dos Tribunais Superiores, notadamente do STJ (Superior Tribunal de Justiça) e do STF (Supremo Tribunal Federal) tem reforçado a centralidade da hierarquia normativa na aplicação dos tratados internacionais de bitributação. Em outubro de 2023, a 1<sup>a</sup> Turma do STJ, no julgamento do Recurso Especial n. 1.753.262/SP, entendeu que é legítima a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas ao exterior por serviços prestados sem transferência de tecnologia, especialmente nos tratados firmados com Alemanha, Argentina e China (BRASIL, 2023). O fundamento da decisão foi a interpretação dos protocolos adicionais a esses tratados, que equiparam tais serviços a royalties, autorizando, portanto, a tributação pelo Brasil. O precedente demonstra a relevância da interpretação sistemática dos acordos internacionais e de seus protocolos para delimitar os efeitos da hierarquia normativa em matéria tributária.

Em setembro de 2024, o STJ deu mais um passo importante ao afetar ao rito dos recursos repetitivos três processos paradigmáticos: o REsp 2.133.370/SP (Autosueco – tratado com Portugal), o REsp 2.133.454/SP (Mercado Livre – tratado com Argentina) e o REsp 2.060.432/RS (Teracom – tratados com Bélgica, Canadá, China, Itália, Suécia e Israel) (BRASIL, 2024a). A decisão visou uniformizar o entendimento sobre a incidência do IRRF em serviços internacionais sem transferência de tecnologia, considerando as diferenças de redação dos protocolos adicionais em cada convenção. Esse movimento mostra a preocupação do STJ em consolidar jurisprudência estável e coerente sobre a hierarquia entre lei interna e tratado internacional.

Na mesma linha, em novembro de 2024, a 2<sup>a</sup> Turma do STJ, no julgamento do Recurso Especial n. 1.618.897/RJ (Caso Alcatel), decidiu que não incide IRRF sobre pagamentos feitos ao exterior quando correspondem a lucros operacionais de empresas estrangeiras (BRASIL, 2024b). O Tribunal aplicou diretamente o artigo 7º dos tratados de bitributação, que estabelece que os lucros empresariais devem ser tributados no Estado de residência, e não no Estado da fonte. Esse precedente reafirma a prevalência das disposições convencionais sobre a legislação interna em matéria de tributação internacional.

No âmbito administrativo, merece destaque decisão da 1<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em novembro de 2023, segundo a qual os tratados de bitributação não impedem a tributação no Brasil dos lucros auferidos por controladas no exterior, nos termos do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 (BRASIL, 2023). O colegiado entendeu que não há violação ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, já que a tributação recai sobre o acionista residente no Brasil, e não sobre a empresa estrangeira.

No Recurso Extraordinário n. 870.214/RJ, discute-se se os lucros de controladas e coligadas no exterior podem ser tributados no Brasil pelo IRPJ e pela CSLL, ainda que existam tratados para evitar a bitributação (BRASIL, 2025). O julgamento, iniciado em 2025 no Plenário Virtual, encontra-se suspenso por pedido de vista do Ministro Nunes Marques, após votos favoráveis à União. O resultado desse processo será decisivo para consolidar a interpretação da Suprema Corte sobre a hierarquia normativa entre tratados internacionais e a legislação tributária interna.

### 3. Considerações Finais

O presente trabalho permitiu a compreensão prática da eficácia normativa e interpretativa desses instrumentos relacionados à bitributação no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, em especial, a partir dos contornos dados pela jurisprudência recente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF).

Dentre os principais resultados encontrados, destacam-se:

- a) a elucidação dos princípios norteadores desses instrumentos, como a neutralidade tributária, a equidade fiscal internacional, a cooperação entre os Estados e a eliminação da dupla tributação, além dos critérios distributivos de competência tributária entre os países contratantes;
- b) a demonstração da medida em que os tratados de bitributação possuem efetividade jurídica no Brasil, especialmente, no que diz respeito à sua hierarquia

normativa, aplicabilidade direta e eficácia imediata. Avaliou-se a coerência entre o art. 98 do CTN e a prevalência dos tratados sobre a legislação ordinária;

c) a identificação dos principais posicionamentos jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à aplicação dos tratados de bitributação, com ênfase em: 1) conflitos entre normas internas e disposições dos tratados; 2) adoção dos métodos de crédito e isenção; 3) questões relativas à residência fiscal, planejamento tributário e evasão fiscal; e, 4) prevalência do tratado em face da norma infralegal ou da legislação posterior.

Ademais, a análise jurisprudencial permitiu verificar se o Judiciário tem assegurado estabilidade interpretativa, segurança jurídica e uniformidade na aplicação dos tratados, ou se há fragilidade institucional nesse campo.

Nesse sentido, pode-se concluir que a aplicação dos tratados internacionais para evitar a bitributação tem contribuído mais para a estabilidade do que para a fragilidade do sistema tributário brasileiro, ao reforçar a segurança jurídica e a previsibilidade nas relações econômicas internacionais.

Todavia, essa estabilidade ainda depende de interpretações jurisprudenciais consistentes e de maior alinhamento entre o direito interno e os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Não obstante, com base na análise teórica e prática, identificaram-se incongruências, omissões ou fragilidades na aplicação dos tratados de bitributação, como: a) ausência de regulamentação adequada em alguns setores; b) dificuldades administrativas no reconhecimento do crédito tributário internacional; c) falta de clareza sobre a aplicação simultânea de tratados e leis internas; d) resistência ou desconhecimento por parte da fiscalização tributária e de agentes públicos quanto à força normativa dos tratados.

Dessa forma, como resultado aplicado, apresentam-se propostas interpretativas e normativas que reforçam a eficácia dos tratados e favorecem uma cultura jurídica alinhada à cooperação internacional, incluindo-se: a) sugestões de critérios para hierarquização normativa entre tratados e leis ordinárias; b) propostas para uniformização interpretativa entre Receita Federal e Poder Judiciário; c) recomendação de práticas mais transparentes e eficazes para evitar litígios tributários envolvendo bitributação; e, d) estímulo à formação de doutrina nacional consolidada sobre Direito Tributário Internacional.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 27 maio 2025.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional – CTN. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 27 maio 2025.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Lucros de controladas no exterior. Julgado em 7 nov. 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/download/2484/2242>. Acesso em: 11 ago. 2025.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Convenções e acordos internacionais contra a dupla tributação. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em: 27 maio 2025.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.161.467/RS. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 26 mai. 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 04 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.272.897/PE. Relator: Min. Castro Meira. Julgado em 14 ago. 2012. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 21 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.753.262/SP. Relator: Min. Gurgel de Faria. 1ª Turma. Julgado em 10 out. 2023. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 16 out. 2023.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 2.133.370/SP (Autosueco); Recurso Especial n. 2.133.454/SP (Mercado Livre); Recurso Especial n. 2.060.432/RS (Teracom). Determinação de afetação ao rito dos repetitivos. Comissão Gestora de Precedentes, set. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-25/stj-deve-atentar-para-diferencias-entre-tratados-na-analise-do-irf-sobre-prestacoes-internacionais-de-servicos/>. Acesso em: 06 ago. 2025.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.618.897/RJ (Caso Alcatel). Relator: Min. Herman Benjamin. 2ª Turma. Julgado em 12 nov. 2024. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 18 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 80.004/SE. Relator: Min. Xavier de Albuquerque. Julgado em 01 out. 1975. Diário da Justiça, Brasília, 17 out. 1975.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 206.069/RS. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 16 jun. 1999. Diário da Justiça, Brasília, 06 ago. 1999.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 466.343/SP. Relator: Min. Cezar Peluso. Julgado em 03 dez. 2008. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 05 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 870.214/RJ. Relator: Min. Marco Aurélio (substituído pelo Min. Roberto Barroso). Pedido de vista do Min. Nunes Marques. Plenário Virtual, fev. 2025. Disponível em: <https://www.siqueiracastro.com.br/noticias/stf-suspende-julgamento-sobre-tributacao-de-irpj-e-csll-de-controladas-e-coligadas-localizadas-em-paises-com-acordos-para-evitar-abitributacao/>. Acesso em: 05 jul. 2025.

MENDES, Marcelo Quiroga. A aplicação dos tratados internacionais em matéria tributária no Brasil. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 223, p. 39-51, 2014.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Modelo de Convenção Tributária sobre a Renda e o Capital: Comentários. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention.htm>. Acesso em: 27 maio 2025.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 45, p. 10-25, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TORRES, Héleno Taveira. Direito tributário internacional: análise dos tratados contra a bitributação da renda. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Héleno Taveira. Direito Tributário Internacional. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

UNITED NATIONS. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, 2021. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/un-model-double-taxation-convention-2021>. Acesso em: 29 maio 2025.

XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.