

Tratados de Bitributação e Competência Tributária: a Tese de Schoueri à Luz da Experiência Comparada e Lições para o Direito Brasileiro

Tax Treaties and Jurisdiction to Tax: Testing Schoueri's Thesis against Foreign Jurisdictions and Lessons for Brazilian Law

Leonardo Aguirra de Andrade

Professor do Mestrado do IBDT. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. LL.M em
Direito Tributário Internacional pela Georgetown University. Sócio do Andrade Maia
Advogados. E-mail: leonardo.aguirra@gmail.com.

<https://doi.org/10.46801/2595-7155.16.11.2026.3201>

Resumo

O presente artigo trata da tese de Luís Eduardo Schoueri sobre os acordos para evitar a dupla tributação (ADT), segundo a qual esses acordos delimitam a competência tributária do Estado, e não operam como normas especiais em antinomia com a lei interna. A tese é submetida a uma análise comparada, com o cotejo da experiência da Holanda, da Alemanha, dos Estados Unidos, da Espanha e de Portugal. Em seguida, colhem-se da doutrina e da jurisprudência brasileiras os elementos pertinentes para testar as razões pelas quais a tese teria dificuldade de aplicação no Brasil. O trabalho conclui que essas objeções podem ser refutadas e, a partir do percurso comparado, apresenta seis elementos que pretendem contribuir com o debate brasileiro sobre a relação entre os ADT e a competência tributária.

Palavras-chave: tratados internacionais tributários, competência tributária, direito comparado, *treaty override*, art. 98 do CTN.

Abstract

This article addresses Luís Eduardo Schoueri's thesis on double taxation treaties (DTTs), according to which such treaties delimit the State's taxing jurisdiction, rather than operating as special norms in antinomy with domestic law. The thesis is submitted to a comparative analysis, drawing on the experience of the Netherlands, Germany, the United States, Spain and Portugal. The article then gathers, from Brazilian legal scholarship and case law, the relevant elements to test the reasons why the thesis would allegedly find no room for application in Brazil. It concludes that these objections can be rebutted and, on the basis of the comparative inquiry, offers six elements intended to contribute to the Brazilian debate on the relationship between DTTs and taxing jurisdiction.

Keywords: international tax treaties, jurisdiction to tax, comparative tax law, treaty override, Article 98 of the Brazilian National Tax Code.

Introdução

A relação entre os tratados internacionais para evitar a dupla tributação (ADT) e a legislação tributária interna é tema antigo, e nem por isso pacificado, no direito brasileiro. Ao longo das últimas décadas, o debate se cristalizou em torno de uma pergunta aparentemente simples – o que acontece quando a lei interna dispuser em sentido contrário ao tratado? –, mas cuja resposta continua a produzir dificuldades teóricas que a jurisprudência resolve apenas de modo parcial. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em regra, preserva a eficácia dos acordos; assim o faz, contudo, recorrendo à categoria da especialidade, que pressupõe verdadeira antinomia entre normas infraconstitucionais de igual hierarquia. Essa construção merece críticas.

Nesse particular, merece destaque o entendimento de Luís Eduardo Schoueri sobre o tema: os ADT não são normas especiais em conflito com a lei interna, mas normas que delimitam a própria competência tributária estatal¹. É dizer: antes de se indagar sobre a incidência da lei doméstica, cabe determinar até onde vai a jurisdição fiscal do Estado. De outro lado, Sergio André Rocha objeta que essa construção atribuiria, sub-repticiamente, hierarquia superior aos tratados, invocando, entre outros elementos, a experiência comparada, em especial a aceitação do *treaty override* na Alemanha e nos Estados Unidos, para relativizar a intangibilidade dos ADT no Brasil². No mesmo debate, cabe registrar, ainda, a leitura de Heleno Taveira Tôres, que também rejeita a redução do tratado à categoria da norma especial em antinomia, mas por via distinta: parte do pluralismo de ordens jurídicas e descreve os ADT como fontes de autolimitação funcional do exercício do poder de tributar³, leitura que será confrontada, no item a seguir, com a tese de Schoueri sobre a competência, para explicitar que se trata de leituras convergentes no resultado, mas dogmaticamente distintas no plano em que operam. Esse embate doutrinário, longe de ser meramente semântico, põe em discussão a própria compreensão da posição dos tratados na arquitetura constitucional brasileira.

A partir desse cenário, o presente artigo formula a seguinte pergunta de pesquisa: *em que medida a tese de Schoueri, segundo a qual os ADT operam como limites*

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026, p. 88-109.

² ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, passim, em especial quanto à leitura dos tratados como normas especiais infraconstitucionais e às objeções à tese de Schoueri.

³ TÔRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 375 e ss.

ao exercício da competência tributária, e não como meras normas especiais em antinomia com a lei interna, encontra respaldo, convergência ou tensionamento na experiência constitucional e jurisprudencial de outras jurisdições representativas dos principais modelos de incorporação de tratados; e, à luz desse cotejo comparado, que lições podem ser úteis ao debate brasileiro sobre tratados tributários, competência e *treaty override*? Essa pergunta é central para o presente trabalho e organiza todos os passos que se seguem.

Trata-se, portanto, de investigação deliberadamente comparada. Não nos parece adequado descrever, em bloco tardio e apartado, o que os demais ordenamentos preveem sobre tratados; ao contrário, é preciso confrontar, em cada etapa da análise, a tese de Schoueri com a experiência de cinco jurisdições – Holanda, Alemanha, Estados Unidos, Espanha e Portugal –, escolhidas por representarem o espectro completo dos modelos possíveis de recepção e hierarquia dos tratados tributários. A Holanda oferece o monismo constitucional puro, com efeito direto dos tratados *self-executing*. A Alemanha representa o dualismo moderado com paridade legislativa e aceitação, pelo *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG), do *treaty override*. Os Estados Unidos adotam o modelo dualista de paridade normativa expressa pela regra *later-in-time*. A Espanha adota o monismo constitucional com norma tributária confirmatória. E Portugal consagra a solução constitucional mais robusta em favor da primazia dos tratados, com cláusula de recepção automática plena e reserva absoluta da Assembleia da República em matéria fiscal⁴.

A hipótese a ser demonstrada é dupla. No plano dogmático, a nosso ver, a tese de Schoueri é a única que se ajusta com precisão à arquitetura constitucional brasileira, porque é sensível ao fato de que o Brasil não reproduz nenhum dos modelos comparados: combina competência internacional exclusiva da União (arts. 21, I, e 84, VIII, da CF/1988), tripartição incorporativa (aprovação parlamentar por decreto legislativo, ratificação e promulgação executiva), continuidade parlamentar (arts. 45 e 46 da CF/1988) e norma tributária expressa (art. 98 do CTN). No plano comparativo, sustenta-se que a jurisprudência do BVerfG no acórdão 2 BvL 1/12 (2015) não é paradigma exportável ao Brasil, mas *contra-modelo estrutural*: ela pressupõe justamente aqueles elementos (paridade legislativa, descontinuidade parlamentar material, ausência de norma tributária expressa) que a arquitetura brasileira nega ponto a ponto⁵.

Do ponto de vista metodológico, a investigação é qualitativa e assenta-se em análise dogmática comparada de textos constitucionais, doutrina especializada e

⁴ XAVIER, Alberto. Título III, capítulo I, Seção I, § 3º Relações com a ordem interna. In: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015; e AVI-YONAH, Reuven S. Capítulo 2: The United States and the tax treaty network. In: AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

⁵ BUNDESVERFASSUNGSGERICHT. 2 BvL 1/12, j. 15.12.2015, sobre *treaty override* em matéria fiscal e a admissibilidade constitucional do § 50d, VIII, EStG.

jurisprudência, brasileira e estrangeira. Do lado brasileiro, examinam-se as posições de Schoueri, Heleno Taveira Tôrres, Sergio André Rocha e Alberto Xavier, bem como os precedentes do STJ (REsp n. 1.161.467/RS e REsp n. 1.325.709/RJ, caso Vale) e do STF (RE n. 460.320/PR, caso Volvo, e RE n. 870.214/RJ AgR, caso Vale-STF), com auxílio do exame crítico de Lavez e Côrte Real⁶. Do lado estrangeiro, mobilizam-se: os arts. 91, 93 e 94 da Grondwet holandesa; o art. 59(2) da *Grundgesetz* alemã e o acórdão 2 BvL 1/12 do BVerfG; a Treaty Clause e a Supremacy Clause da Constituição norte-americana, com *Whitney v. Robertson* (1888) e o IRC § 7852(d)(1); os arts. 94 e 96 da Constituição espanhola, com a Sentença 3204/2005 do Tribunal Supremo; e o art. 8(2), c/c arts. 161(i), 165(i), 197 e 135(b), da Constituição portuguesa, com a doutrina consolidada por Canotilho, Moreira e Miranda. Nesse contexto, o aparato do direito internacional geral e da doutrina tributária transnacional (Vogel, Lang, Peters, Avi-Yonah) é adotado nos pontos em que subsidia o teste comparativo⁷.

O artigo estrutura-se em seis seções, além desta introdução. A seção 1 reconstrói a tese de Schoueri como teoria da competência, distinguindo-a com precisão da leitura de Heleno Tôrres e articulando-a com a doutrina internacional de Vogel e Lang, além de sinalizar as passagens em que os cinco ordenamentos comparados corroboram ou tensionam a tese. A seção 2 explicita o método comparativo, o critério de seleção das cinco jurisdições e os eixos de análise. A seção 3 apresenta o panorama comparado dos cinco ordenamentos, estruturado por eixos temáticos (fonte constitucional de primazia, ato incorporativo, admissibilidade do *treaty override*, tratamento da matéria tributária). A seção 4 analisa em profundidade o caso alemão, BVerfG 2 BvL 1/12 e a rejeição da doutrina Vogel, como contra-modelo estrutural. A seção 5 demonstra a especificidade brasileira à luz do direito comparado, respondendo às objeções de Rocha. A seção 6 relê os precedentes do STJ e do STF à luz do teste comparativo. Por fim, apresentam-se as conclusões, organizadas em torno das lições que a experiência das cinco jurisdições oferece ao debate brasileiro.

1. A tese de Schoueri e o teste comparativo: tratados como limites à competência tributária

Na formulação articulada por Schoueri, antes de se indagar sobre a incidência da lei tributária doméstica é necessário determinar o alcance da jurisdição fiscal do Estado. Só após essa determinação é possível afirmar se a lei interna

⁶ LAVEZ, Raphael Assef; CÔRTE REAL, Nicole. A competência do STF em matéria de tratados internacionais e a ausência de repercussão constitucional no caso Vale (RE 870.214/RJ AgR). *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 14, ano 7, 1º sem. 2025, p. 199-218, p. 205-210.

⁷ HERDEGEN, Matthias. *Völkerrecht*. München: C. H. Beck, 2024. § sobre *Zustimmungsgesetz* e a função de *staatsrechtliche Ermächtigung*.

possui campo legítimo de aplicação. Os ADT não são concebidos como regras que meramente resolvem conflitos entre fontes de igual nível, mas como normas que delimitam, no plano jurídico, até onde vai a pretensão tributária de cada Estado contratante⁸. Essa formulação encontra respaldo transversal em três das cinco jurisdições examinadas (Holanda, Espanha e Portugal) nas quais a Constituição, expressa ou implicitamente, subordina o exercício ulterior da competência tributária doméstica aos limites convencionalmente assumidos⁹.

Cabe aqui, contudo, distinguir com precisão a tese de Schoueri da leitura, também amplamente adotada no Brasil, de Heleno Taveira Tôrres. O ponto de partida comum aos dois autores merece registro: ambos rejeitam a redução do tratado à categoria da norma especial em antinomia com a lei interna, e ambos recusam, portanto, a solução via critério da especialidade. A divergência está no plano dogmático em que cada um situa a relação entre tratado e lei interna. Heleno Tôrres parte do pluralismo (ou dualismo moderado) de ordens jurídicas: os ADT são veículos introdutórios de normas que, uma vez incorporadas ao ordenamento interno, produzem *autolimitação funcional* do exercício do poder de tributar, mediante regras de repartição entre Estado da fonte e Estado da residência. A limitação, nessa leitura, opera no plano infraconstitucional-aplicativo: o tratado atua como norma de coordenação que restringe a eficácia da lei tributária interna nos casos por ele abrangidos, operando dentro do ordenamento já constituído, e não no plano do contorno constitucional da competência, que é, para Heleno Tôrres, questão distinta e anterior¹⁰.

Schoueri, de sua parte, sobe um degrau analítico. Não se trata, para ele, de norma introduzida no ordenamento que limita *a posteriori* a incidência da lei interna, mas de norma que delimita, *a priori*, o próprio campo material da competência tributária estatal. É dizer: antes de indagar sobre a incidência da lei doméstica, cabe determinar até onde vai a jurisdição fiscal do Estado; e essa determinação é feita, no que toca às situações transnacionais, pelo próprio tratado. A diferença, portanto, não é meramente terminológica: em Heleno Tôrres, o tratado limita *a norma tributária interna*; em Schoueri, o tratado delimita *a própria competência* de que essa norma é exercício. Daí decorre uma consequência dogmática relevante: a leitura de Schoueri não depende da premissa dualista da coexistência

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026, p. 91-92.

⁹ XAVIER, Alberto. Título III, capítulo I, Seção I, § 3º Relações com a ordem interna. In: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015; AVI-YONAH, Reuven S. Capítulo 2: The United States and the tax treaty network. In: AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 375 e ss.; e *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: RT, 2001.

de duas ordens jurídicas distintas, tampouco de qualquer hierarquia entre fontes. Ela desloca a discussão do plano das *fontes* para o plano da *competência*, e é nesse deslocamento que reside sua contribuição¹¹.

Cabe reconhecer, todavia, que as duas leituras são compatíveis no resultado prático: em ambas, a lei tributária interna não pode ser aplicada nos limites do que o tratado dispõe. O que muda é a arquitetura conceitual pela qual se chega a esse resultado, e, com ela, a linguagem dogmática mais adequada para descrevê-lo. A distinção analítica, contudo, não é puramente estilística: ela produz consequências em casos-limite, como o do art. 98 do CTN, cuja natureza jurídica muda conforme se adote uma ou outra leitura, norma explicativa de competência constitucionalmente delimitada, na tese de Schoueri; ou norma de coordenação infraconstitucional, na leitura de Heleno Tôrres. Nesse sentido, a tese de Schoueri é mais econômica no plano analítico: não precisa recorrer nem à categoria da especialidade (rejeitada por ambos os autores) nem à construção do pluralismo de ordens jurídicas (aceita por Heleno Tôrres, mas dispensável na leitura de Schoueri). Basta-lhe a categoria da competência, tal como já desenhada pela própria Constituição brasileira. A distinção, ademais, terá papel relevante quando se examinar, na seção 6, a linguagem oscilante do STJ e do STF: como se verá, os tribunais brasileiros ora se aproximam da autolimitação funcional de Heleno Tôrres, ora do recorte de competência formulado por Schoueri, e a nitidez da distinção auxilia na sua sistematização.

No plano do direito comparado, essa mesma linha é reforçada por Klaus Vogel, que descreve o tratado como uma “máscara” (*Lochschablone*) sobre a legislação doméstica, delimitando-a sem revogá-la¹², e por Michael Lang, para quem os ADT distribuem competência tributária entre Estados contratantes, produzindo efeitos exclusivamente negativos: jamais criam, por si sós, hipóteses novas de tributação¹³. Vogel e Lang, cabe frisar, articulam no plano da doutrina interna-

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026, p. 89-91.

¹² VOGEL, Klaus. Einleitung. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 5. ed. München: C. H. Beck, 2008, notas 45 e ss.; SCHOUERI, Luís Eduardo. Qualifikation und Substitution im internationalen Steuerrecht. In: KIRCHHOF, Paul; LEHNER, Moris; RAUPACH, Arndt; RODI, Michael (org.). *Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*. Heidelberg: C. F. Müller, 2000, p. 927; e SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026, p. 105-106. Na doutrina brasileira, a metáfora vogeliana foi retomada, entre outros, por LAVEZ, Raphael Assef; CÔRTE REAL, Nicole Najjar. A competência do STF em matéria de tratados internacionais e a ausência de repercussão constitucional no caso Vale (RE 870.214/RJ AgR). *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 14, ano 7, 1º sem. 2025, p. 199-218, p. 205-210, com formulação própria segundo a qual “os acordos nada mais são que ‘máscaras’ que se sobrepõem à legislação doméstica, que somente poderá ser aplicada nas brechas estabelecidas pelos ‘furos’ da ‘máscara’.”

¹³ LANG, Michael. *Introduction to the law of double tax conventions*. 2. ed. Amsterdam/Wien: Linde/IBFD, 2013, p. 40-44.

cional aquilo que Schoueri articula no plano do direito brasileiro: ambos operam no vocabulário da competência, e não no da autolimitação de norma já incorporada. A metáfora vogeliana da “máscara” é precisa: o tratado não substitui a lei e tampouco a revoga, ele recorta, previamente, o espaço em que a lei pode atuar¹⁴. Em outras palavras, a relação entre ADT e lei interna não é prevalência de uma norma especial sobre outra geral, tampouco autolimitação funcional operada dentro do ordenamento interno, mas delimitação do próprio alcance material da regra de competência tributária.

Esse deslocamento, do plano da antinomia para o plano da competência, é o núcleo da tese aqui defendida. A partir da seção 3, essa tese será submetida ao teste comparativo, que operará sobre quatro eixos: (i) a fonte constitucional da primazia do tratado; (ii) o ato incorporativo interno e sua natureza jurídica; (iii) a admissibilidade ou vedação do *treaty override*; e (iv) o tratamento específico da matéria tributária. As cinco jurisdições comparadas serão examinadas segundo esses eixos e, ao final, ver-se-á que a especificidade brasileira é configuração única, que combina elementos dos ordenamentos monistas com uma norma tributária expressa (art. 98 do CTN) inexistente nos dualistas clássicos.

2. Método comparativo e critério de seleção das cinco jurisdições

A pergunta de pesquisa formulada na introdução exige explicitação do método comparativo e do critério de seleção dos ordenamentos. Adota-se, aqui, o método funcional-comparativo, na tradição de Zweigert e Kötz revisitada por Michaels: parte-se de um problema jurídico comum, a relação entre tratados tributários e legislação interna, e comparam-se as soluções que ordenamentos distintos oferecem, atentando não apenas ao texto normativo, mas também à sua função dogmática e jurisprudencial dentro de cada sistema¹⁵. Não admitimos, portanto, nem o comparativismo meramente descritivo, que justapõe ordenamentos sem interrogá-los mutuamente, nem o comparativismo instrumental, que seleciona a jurisdição estrangeira apenas para corroborar tese predefinida.

A seleção das cinco jurisdições, Holanda, Alemanha, Estados Unidos, Espanha e Portugal, obedece a três critérios cumulativos. O primeiro é a *representatividade tipológica*: as jurisdições selecionadas cobrem os principais tipos de recepção de tratados identificados pela doutrina internacional, monismo constitucio-

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026, p. 106-107, defendendo que os ADT operam no plano da competência, e não como mera *lex specialis*.

¹⁵ Sobre o método comparativo em direito tributário internacional, cf. XAVIER, Alberto. Título III, capítulo I, Seção I, § 3º Relações com a ordem interna. In: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015; AVI-YONAH, Reuven S. Capítulo 2: The United States and the tax treaty network. In: AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

nal puro (Holanda), monismo constitucional com norma tributária confirmatória (Espanha), recepção automática plena com reserva fiscal (Portugal), dualismo moderado com paridade legislativa (Alemanha) e dualismo com paridade normativa expressa (Estados Unidos). O segundo é a *densidade jurisprudencial*: em cada uma delas há decisão de corte constitucional ou suprema em matéria tributária que consolida o entendimento sobre a relação entre tratado e lei interna. O terceiro é a *relevância dogmática para o debate brasileiro*: as jurisdições selecionadas são precisamente aquelas invocadas pela literatura brasileira, sobretudo por Sergio André Rocha, ao invocar o modelo alemão e norte-americano, e por Alberto Xavier e Heleno Tôrres, ao invocar os modelos ibéricos, no debate sobre o *treaty override* e a intangibilidade dos tratados tributários¹⁶.

A análise organiza-se em torno de quatro eixos comparativos. O primeiro, *fonte constitucional da primazia*, examina se a hierarquia superior ou a primazia prática dos tratados decorre de disposição constitucional expressa (Holanda, art. 94 Grondwet; Espanha, art. 96 CE; Portugal, art. 8, 2, CRP), de disposição infraconstitucional (Brasil, art. 98 do CTN; Espanha, art. 7 LGT) ou apenas de construção jurisprudencial (Estados Unidos, *later-in-time*; Alemanha, doutrina anterior a 2 BvL 1/12). O segundo, *ato incorporativo interno*, investiga a natureza do ato pelo qual o tratado passa a produzir efeitos internos: recepção automática (Holanda, Portugal, Espanha), lei federal ordinária (Alemanha, *Zustimmungsgesetz*), aprovação legislativa com paridade constitucional (Estados Unidos) ou tripartição, aprovação parlamentar não legislativa, ratificação e promulgação executiva (Brasil).

O terceiro eixo, *admissibilidade do treaty override*, é o mais decisivo para o teste da tese de Schoueri. Examina-se se o ordenamento admite (Alemanha, Estados Unidos), veda estruturalmente (Holanda, Portugal) ou apresenta solução mista (Espanha, com reduplicidade normativa) a possibilidade de lei posterior derrogar tratado tributário. O quarto eixo, *tratamento específico da matéria tributária*, investiga se o ordenamento distingue tratados tributários dos demais, seja por norma constitucional (Portugal, art. 165, i, CRP; matéria fiscal como reserva absoluta), infraconstitucional (Brasil, art. 98 CTN; Espanha, art. 7 LGT) ou jurisprudencial. É esse eixo que revelará a especificidade brasileira: entre as cinco jurisdições, o Brasil é o único ordenamento cuja arquitetura constitucional dispensa cláusula expressa de supralegalidade, mas dispõe de norma infraconstitucional específica que confere primazia aos tratados tributários, o art. 98 do CTN, cuja função dogmática só se revela plenamente na comparação.

¹⁶ ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, *passim*, em especial quanto à leitura dos tratados como normas especiais infraconstitucionais e às objeções à tese de Schoueri.

3. Panorama comparado: as cinco jurisdições examinadas segundo os quatro eixos

Aplicados os quatro eixos aos cinco ordenamentos, obtém-se panorama estruturado que permite responder, em cada ponto, à pergunta central: em que medida a tese de Schoueri sobre a competência é corroborada, tensionada ou singularizada pela experiência comparada. Examina-se cada jurisdição sem perder de vista, ao final de cada bloco, a comparação sistemática com o modelo brasileiro.

3.1. Holanda, monismo constitucional puro

O art. 91 da Grondwet condiciona a vinculação do Reino a tratados à prévia aprovação dos Estados-Gerais, admitida a aprovação tácita. Os arts. 93 e 94 asseguram a aplicabilidade direta dos tratados *self-executing* e a sua primazia sobre normas legais nacionais incompatíveis¹⁷. Como observa Brouwer, o poder de celebrar tratados no Reino dos Países Baixos é compartilhado entre o Governo e os Estados-Gerais, sendo dispensado ato subsequente de promulgação executiva: aprovado e publicado, o tratado *self-executing* integra automaticamente o ordenamento interno¹⁸. O *treaty override* é estruturalmente vedado. O modelo corrobora a tese de Schoueri no plano do resultado, i.e., os ADT limitam a lei interna, mas por uma razão específica: a hierarquia decorre diretamente da Constituição, sem necessidade de norma tributária expressa.

Comparado ao Brasil, o modelo holandês mostra que a primazia pode se realizar sem art. 98 do CTN, desde que exista cláusula constitucional forte, o que a CF/1988 não possui de modo genérico.

3.2. Alemanha, dualismo moderado com paridade legislativa

O art. 59(2), primeira frase, do *Grundgesetz* exige que tratados que regulem relações políticas da Federação ou versem sobre matérias da legislação federal sejam aprovados sob a forma de uma *Bundesgesetz*, lei federal ordinária¹⁹. O *Zustimmungsgesetz* (também denominado *Vertragsgesetz*) cumpre concomitantemente três funções: legitimação democrática, autorização à ratificação e transformação do tratado em direito interno²⁰. Como consequência dessa arquitetura, o tratado

¹⁷ NEDERLAND. Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden, art. 91 (goedkeuring van verdragen) c/c arts. 93 e 94. Cf. BROUWER, J. G. *Treaty law and practice in the Netherlands*. Groningen: University of Groningen. Disponível em: pure.rug.nl.

¹⁸ NEDERLAND. Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de 7 de julho de 1994 (regulamentação do procedimento de aprovação e publicação de tratados no Reino dos Países Baixos).

¹⁹ DEUTSCHLAND. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, art. 59(2), 1ª frase.

²⁰ BUNDESTAG, Wissenschaftliche Dienste. *Der Abschluss völkerrechtlicher Verträge nach Art. 59 Abs. 2 GG (WD-3-017-15) e Zum Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG (WD-2-054-24)*, *passim*.

incorporado tem hierarquia de lei federal ordinária, o que abre caminho para a aplicação da regra *lex posterior derogat legi priori* em favor de legislação federal superveniente incompatível, modelo que o BVerfG confirmou no acórdão 2 BvL 1/12 (2015), examinado adiante.

Em contraste com o Brasil, o tratado não é aprovado por lei ordinária, mas por decreto legislativo, e ainda depende de promulgação executiva; não existindo paridade normativa a autorizar *treaty override* por lei posterior.

3.3. Estados Unidos, dualismo com paridade normativa expressa

O art. II, seção 2, cláusula 2, da Constituição de 1787 atribui ao Presidente o poder de celebrar tratados “by and with the Advice and Consent of the Senate”, exigindo o consentimento de dois terços dos senadores presentes²¹. A *Supremacy Clause* (art. VI, cl. 2) coloca os tratados no mesmo patamar das leis federais, o que a Suprema Corte cristalizou na regra *later-in-time* em *Whitney v. Robertson* (1888) e *Cook v. United States* (1933). O *Internal Revenue Code* § 7852(d)(1) positiva expressamente a paridade: nem o tratado nem a lei federal terão precedência recíproca.

É, portanto, o modelo estruturalmente mais distante do brasileiro: o direito norte-americano possui uma norma *simétrica ao inverso* do art. 98 do CTN, positivando exatamente aquilo que a norma brasileira veda. A comparação revela a força da singularidade brasileira: se os Estados Unidos sentiram necessidade de norma expressa para autorizar o *treaty override*, a existência, no Brasil, de norma expressa em sentido contrário (art. 98 do CTN) tem exatamente o efeito estrutural oposto.

3.4. Espanha, monismo constitucional com norma tributária confirmatória

O art. 96(1) da Constituição de 1978 determina que os tratados internacionais validamente celebrados, uma vez publicados oficialmente, formam parte do ordenamento interno, e suas disposições só poderão ser derogadas, modificadas ou suspensas na forma prevista nos próprios tratados ou de acordo com as normas gerais do direito internacional²². O art. 94 CE, por sua vez, exige autorização das Cortes Generales para determinadas categorias de tratados, incluindo, no seu inciso e, aqueles que impliquem modificação ou revogação de lei. Em matéria tributária, o art. 7 da Lei Geral Tributária (Lei n. 58/2003) confirma a primazia dos tratados; o Tribunal Supremo, na Sentença n. 3.204/2005, consolidou o en-

²¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Constitution of the United States, art. II, § 2, cl. 2 (*Treaty Clause*) e art. VI, cl. 2 (*Supremacy Clause*); *Whitney v. Robertson*, 124 U.S. 190 (1888); *Cook v. United States*, 288 U.S. 102 (1933); *Internal Revenue Code*, § 7852(d)(1).

²² ESPAÑA. Constitución Española de 1978, arts. 94 (autorização das Cortes Generales) e 96(1) (integração dos tratados no ordenamento interno); Ley 58/2003, General Tributaria, art. 7; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sentencia 3204/2005, de 18 de mayo.

tendimento de que os ADT integram o regime do art. 96 CE com *status* supralegal implícito²³.

A Espanha é o ordenamento mais próximo do brasileiro em termos de arquitetura normativa. Como no Brasil, a primazia dos ADT é ancorada em cláusula constitucional e reforçada por norma infraconstitucional específica. A diferença é que o art. 96 CE é explícito quanto ao regime hierárquico, enquanto no Brasil o mesmo efeito é atingido pela conjugação da arquitetura constitucional com o art. 98 do CTN.

3.5. Portugal, recepção automática plena com reserva fiscal absoluta

O art. 8(2) da Constituição da República Portuguesa consagra a cláusula geral de recepção automática plena: as normas de tratados regularmente ratificados ou aprovados vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado português²⁴. A estrutura de competências é quadripartite: o Governo negocia (art. 197, 1, b); a Assembleia da República aprova tratados sobre matérias de reserva absoluta ou relativa (art. 161, i), incluindo as matérias fiscais (art. 165, i); o Presidente da República ratifica (art. 135, b); segue-se a publicação oficial. A doutrina portuguesa consolidada por Canotilho, Moreira e Miranda reconhece a natureza monista do sistema, o *status* supralegal dos tratados e, especificamente em matéria fiscal, a existência de reserva absoluta de tratado que confere aos ADT dimensão institucional equivalente à das leis parlamentares reservadas²⁵.

Portugal é a jurisdição comparada mais próxima do Brasil: também aqui há tripartição incorporativa (aprovação parlamentar, ratificação e publicação), reserva absoluta em matéria fiscal e vedação estrutural do *treaty override*. A diferença central é que Portugal dispõe de cláusula constitucional expressa de recepção (art. 8, 2, CRP), enquanto o Brasil realiza o mesmo efeito por meio da conjugação entre a arquitetura constitucional e o art. 98 do CTN²⁶.

A síntese comparativa revela, então, cinco modelos claramente distinguíveis. O monismo constitucional puro (Holanda) prescinde de norma tributária específica: a hierarquia decorre diretamente da Constituição. O monismo constitucio-

²³ EUROPÄISCHES PARLAMENT, EPRS. *Ratificación de tratados internacionales por los Parlamentos nacionales*, capítulo España. Estudio PE 698.044, Bruselas, 2021.

²⁴ PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa, arts. 8(2) (cláusula geral de recepção automática plena), 135(b) (ratificação pelo Presidente da República), 161(i) (aprovação pela Assembleia da República) e 197(1)(c) (aprovação de acordos pelo Governo).

²⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, comentário aos arts. 8(2) e 161, i; MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*, t. II, sobre a recepção automática plena e o status supralegal dos tratados.

²⁶ EUROPÄISCHES PARLAMENT, EPRS. *Ratificação de tratados internacionais pelos parlamentos nacionais*, capítulo Portugal. Estudo PE 630.294, Bruxelas, 2018.

nal com norma tributária confirmatória (Espanha) apresenta reduplicidade normativa em favor da primazia. A recepção automática plena com reserva absoluta em matéria fiscal (Portugal) resolve o problema no plano constitucional, dispensando o legislador tributário. O dualismo com paridade legislativa (Alemanha, Estados Unidos) admite expressamente o *treaty override* pela regra *later-in-time*. E, singularmente, o modelo brasileiro apresenta uma quinta configuração, que a seção 5 caracterizará como *monismo estrutural com norma tributária constitutivo-explicitativa*, na qual a combinação dos arts. 21, I, 84, VIII, 49, I, e 5º, § 2º, da CF/1988 com o art. 98 do CTN funciona conjuntamente para bloquear o *treaty override*²⁷.

4. O caso alemão como contra-modelo estrutural: BVerfG 2 BvL 1/12 e a doutrina Vogel

A experiência alemã ocupa lugar privilegiado para contribuir com o debate brasileiro aqui retratado, porque é ela, e não a norte-americana, apesar da referência recorrente ao *later-in-time rule*, a jurisdição estrangeira efetivamente invocada por Sergio André Rocha ao formular a objeção comparativa à tese de Schoueri. Cabe, portanto, examinar em profundidade o acórdão do *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG) 2 BvL 1/12, julgado em 15 de dezembro de 2015, que consolidou a admissibilidade do *treaty override* no direito alemão²⁸. Sustenta-se que ele não é paradigma exportável ao Brasil, mas *contra-modelo estrutural*: as premissas em que se apoia, paridade legislativa, *parlamentarische Diskontinuität* e ausência de norma tributária expressa de primazia, são justamente aquelas que a arquitetura brasileira nega ponto a ponto.

No plano imediato, a Corte examinou a constitucionalidade do § 50d, VIII, da *Einkommensteuergesetz* (EStG), dispositivo que subordinava a isenção convencional de rendimentos de trabalho no exterior à comprovação do pagamento efetivo do tributo no outro Estado contratante ou à declaração de renúncia à tributação por este último, configurando clássico caso de *treaty override* unilateralmente introduzido pelo legislador alemão em face do ADT com a Turquia de 1985. Klaus Vogel havia construído, nas edições sucessivas de seu *Doppelbesteuerungsabkommen*, três argumentos concorrentes contra a admissibilidade do *treaty override* na Alemanha: (i) os ADT constituiriam *lex specialis* em relação à legislação tributária interna; (ii) o princípio da *Völkerrechtsfreundlichkeit* (abertura ao direito internacional),

²⁷ XAVIER, Alberto. Título III, capítulo I, Seção I, § 3º Relações com a ordem interna. In: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, sobre a hierarquia supralegal dos tratados tributários e a incompatibilidade estrutural entre o modelo brasileiro e o *treaty override* à alemã.

²⁸ BUNDESVERFASSUNGSGERICHT. 2 BvL 1/12, j. 15.12.2015, sobre *treaty override* em matéria fiscal e a admissibilidade constitucional do § 50d, VIII, EStG.

extraído do Preâmbulo do *Grundgesetz* e dos arts. 24 a 26 GG, exigiria interpretação conforme; (iii) o *Rechtsstaatsprinzip* e a proteção da confiança legítima vedariam a revogação unilateral de compromissos internacionais tributários²⁹.

A maioria do BVerfG rejeitou os três argumentos vogelianos. Sustentou que a relação entre o *Zustimmungsgesetz* e a legislação tributária interna é de paridade normativa (*Rangverhältnis*), ambas ostentando forma de *Bundesgesetz*; a relação *lex specialis* seria apenas máxima interpretativa, cedendo sempre que o legislador manifestasse vontade contrária unívoca. A *Völkerrechtsfreundlichkeit* seria princípio de otimização hermenêutica, não regra vinculante que subtraia do legislador democrático o poder de deliberar sobre a incidência tributária doméstica; só seria vulnerada se o legislador rompesse com o direito internacional *geral* (art. 25 GG), não com norma convencional específica. O *Rechtsstaatsprinzip* não poderia ser mobilizado para constitucionalizar o cumprimento de qualquer compromisso internacional, sob pena de comprometer a soberania popular expressa na função legislativa³⁰.

A dissidência da Juíza König ofereceu leitura alternativa baseada em ponderação: reconheceu a paridade hierárquica formal entre tratado e lei, mas exigiu do legislador ordinário *onus argumentativo qualificado* para justificar o *treaty override*. A crítica de Anne Peters, em texto publicado no *EJIL: Talk!*, identifica na maioria do BVerfG uma “*staunchly dualist* (Triepelian)” restauração do dualismo clássico do século XIX, incompatível com a arquitetura contemporânea de abertura ao direito internacional que o próprio *Grundgesetz* consagrou em seus arts. 24 a 26³¹. Peters revela um dado central para o teste comparativo: mesmo dentro da Alemanha, a decisão de 2015 é vista como recuo estrutural em relação à evolução do direito internacional, e não como paradigma normativo a ser exportado.

O argumento adicional da *parlamentarische Diskontinuität*, invocado pela maioria como pilar democrático do *treaty override*, tampouco encontra transposição válida ao Brasil. Positivado no art. 39(1) GG e regulamentado pelo § 125 do Regimento Interno do Bundestag, o princípio opera em três dimensões: pessoal (extinção do mandato dos deputados ao final da legislatura), institucional (dissolução dos órgãos parlamentares) e material (extinção das matérias legislativas em tramitação)³². Esta última dimensão é específica do sistema alemão e não encon-

²⁹ VOGEL, Klaus. Einleitung. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 5. ed. München: C. H. Beck, 2008, notas 45 e ss.; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026, p. 105-106.

³⁰ BUNDESVERFASSUNGSGERICHT. 2 BvL 1/12, j. 15.12.2015, sobre *treaty override* em matéria fiscal e a admissibilidade constitucional do § 50d, VIII, EStG.

³¹ PETERS, Anne. *Triepelianism continued: a german perspective on treaty override*. EJIL: Talk!, 2016. Disponível em: mpil.de.

³² BUNDESTAG, Wissenschaftliche Dienste. *Der Abschluss völkerrechtlicher Verträge nach Art. 59 Abs. 2 GG (WD-3-017-15) e Zum Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG (WD-2-054-24)*, *passim*.

tra equivalente no direito constitucional brasileiro: no Brasil, o Congresso Nacional é instituição contínua, cuja legitimidade decorre da representação permanente do povo (art. 45 da CF/1988) e dos Estados (art. 46), independentemente da renovação periódica de mandatos individuais. A doutrina da descontinuidade material não é, portanto, transplantável.

A nosso ver, a conclusão do teste é direta: o acórdão 2 BvL 1/12 pressupõe três premissas que a arquitetura brasileira nega ponto a ponto, (i) paridade legislativa entre tratado e lei interna, ausente no Brasil pela natureza *sui generis* do decreto legislativo; (ii) descontinuidade parlamentar material, incompatível com o desenho contínuo do Congresso Nacional; e (iii) ausência de norma tributária expressa de primazia, contrariada frontalmente pelo art. 98 do CTN. Diante disso, a invocação do modelo alemão, longe de relativizar a intangibilidade brasileira, expõe por contraste a especificidade estrutural do direito pátrio: ao explicitar as premissas de que depende a admissibilidade do *treaty override*, o caso alemão serve, precisamente, para mostrar que essas premissas não estão presentes no Brasil.

5. A especificidade estrutural brasileira à luz do direito comparado e a resposta a Sergio André Rocha

Firmado o panorama comparativo e situado o caso alemão como contra-modelo, cabe agora responder pontualmente às objeções de Sergio André Rocha e caracterizar, positivamente, a arquitetura brasileira. A crítica de Rocha à tese de Schoueri pode ser sintetizada em três argumentos: (i) apenas a Constituição poderia limitar a competência do Poder Legislativo; se um tratado infraconstitucional produzisse esse efeito, haveria hierarquia disfarçada; (ii) a experiência comparada, sobretudo a alemã e a norte-americana, admite o *treaty override* e demonstraria que a intangibilidade do tratado não é traço estrutural dos sistemas democráticos; e (iii) a reversibilidade dos compromissos internacionais (denúncia) demonstraria que, também no Brasil, o legislador ordinário poderia retomar o espaço tributário cedido, por meio de lei posterior incompatível³³.

Com efeito, a primeira objeção é superada pela leitura estrutural. A tese da competência não pressupõe superioridade hierárquica formal do tratado sobre a lei. O ponto está em outro plano: a Constituição autoriza a celebração e a incorporação de tratados internacionais e é justamente por força dessa autorização, expressamente prevista nos arts. 84, VIII, e 49, I, da CF/1988, que o Estado brasileiro pode autolimitar o exercício futuro de sua competência tributária³⁴. O li-

³³ ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, argumento segundo o qual apenas a Constituição poderia limitar a competência do Poder Legislativo, sob pena de reconhecimento indireto de superioridade hierárquica dos tratados.

³⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 84, VIII, c/c art. 49, I, art. 5º, § 2º, e arts. 145 e ss.

mite não nasce de um tratado que se sobreponha à Constituição, mas da própria Constituição, quando abre espaço para que a União assuma compromissos internacionais vinculantes que projetam efeitos sobre o exercício ulterior da competência tributária³⁵. Nos termos do panorama comparado, o modelo brasileiro se aproxima estruturalmente do português (art. 8, 2, CRP) e do espanhol (art. 96, 1, CE): a fonte da primazia é constitucional, não infraconstitucional.

Essa leitura estrutural enfrenta, ainda, a versão mais radical da crítica de Rocha, para quem o próprio art. 98 do CTN seria, em si, inconstitucional: a lei complementar, ao amparo do art. 146 da CF/1988, apenas poderia regulamentar limitações ao poder de tributar já previstas no texto constitucional, e a primazia dos tratados não estaria entre elas, de modo que o dispositivo teria usurpado competência da própria Constituição. Essa crítica reconstrói a gênese histórica do art. 98: a autoria da primazia convencional cabe a Ulhôa Canto, cujas sugestões ao anteprojeto de Rubens Gomes de Souza anteciparam, já em 1954, orientação então alinhada à jurisprudência do STF anterior a 1977, revertida pelo RE n. 80.004 em favor da paridade hierárquica entre tratado e lei ordinária, num “açodamento do legislador tributário” que projetou no CTN posição jurisprudencial que jamais chegou a se consolidar de modo definitivo³⁶.

Rocha reproduz, em sua análise do caso Volvo, argumento estruturalmente idêntico ao apresentado pela própria União Federal no recurso extraordinário: a aplicação do art. 98 do CTN, nessa hipótese, implicaria “limitar o exercício do Poder Legislativo, inclusive do próprio constituinte derivado, restrições estas que só seriam cabíveis em texto constitucional, mas jamais em lei, ainda que lei complementar”, o que ofenderia os princípios constitucionais da separação dos poderes e da legalidade (arts. 2º e 5º, II, da CF/1988)³⁷. Não se segue daí, porém, a inconstitucionalidade do dispositivo: se a fonte da primazia está, como demonstrado, na própria arquitetura de incorporação da CF/1988 (arts. 84, VIII, e 49, I), e não no art. 98 isoladamente, este último não usurpa competência constituinte, mas apenas explicita, no plano da legislação complementar, consequência que a

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paulo Borba et al. (org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*: Guido Fernando da Silva Soares. São Paulo: Atlas, 2008. v. 1, p. 563-587.

³⁶ ROCHA, Sergio André. Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: o artigo 98 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013, p. 325-350, sobre a gênese do art. 98 do CTN nas sugestões de Ulhôa Canto ao anteprojeto de Rubens Gomes de Souza, a reviravolta jurisprudencial promovida pelo RE n. 80.004 e a tese da inconstitucionalidade do dispositivo.

³⁷ ROCHA, Sergio André. O julgamento do “Caso Volvo” pelo STF e o artigo 98 do CTN. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (org.). *Temas de direito tributário*: em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020, p. 793, reproduzindo a delimitação do RE n. 460.320/PR e o argumento da União Federal contra a superioridade hierárquica dos tratados internacionais tributários.

Constituição já autoriza; e o próprio STF, é bom lembrar, nunca declarou o art. 98 do CTN inconstitucional, tendo antes, no RE n. 229.096-0, admitido sua validade como fundamento para caracterizar os tratados internacionais como lei de caráter nacional.

Rocha oferece, ainda, um argumento independente da controvérsia sobre a hierarquia normativa: mesmo partindo da premissa de paridade hierárquica entre convenções e lei interna, o critério da especialidade tenderia, como regra geral, a fazer prevalecer as convenções para evitar a dupla tributação sobre a legislação doméstica, dada sua natureza de normas especiais dirigidas a situações internacionais específicas³⁸. O próprio autor reconhece, contudo, um limite a essa proteção indireta: se a lei posterior dispuser, de modo expresso, que a tributação será alterada “inclusive nos casos em que o Brasil possuir convenção para evitar a dupla tributação da renda”, o critério cronológico prevaleceria sobre o de especialidade. Essa conclusão, contudo, é interna ao próprio paradigma que Rocha adota por hipótese, o da paridade hierárquica entre convenção e lei interna; sob a leitura da competência aqui sustentada, o tratado não está em antinomia com a legislação doméstica, de modo que não há, a rigor, critério de especialidade a afastar por lei posterior. A controvérsia sobre a hierarquia do art. 98 do CTN é, assim, menos decisiva na prática do que sugere a crítica de Rocha, mas por razão inversa à que o próprio critério da especialidade sugeriria: na arquitetura brasileira, a retomada do espaço tributário cedido por convenção não se opera por lei ordinária posterior, ainda que expressa, mas apenas pelos canais próprios do direito internacional e do direito constitucional, como visto na resposta à terceira objeção.

A segunda objeção, a invocação da experiência comparada, é a mais decisiva para o presente artigo e é justamente aqui que a resposta se torna estritamente comparativa. A análise das cinco jurisdições revelou que o *treaty override* é fenômeno restrito ao subconjunto dualista clássico (Alemanha, Estados Unidos), e mesmo neles depende de premissas, paridade legislativa, ausência de norma tributária expressa, que não estão presentes no Brasil. Nos três ordenamentos monistas comparados (Holanda, Espanha, Portugal) o *treaty override* é estruturalmente vedado. A comparação demonstra que a invocação por Rocha do modelo dualista é seletiva: ignora que o Brasil não é sistema dualista clássico, mas configuração híbrida que combina elementos monistas (competência internacional exclusiva, tripartição incorporativa, continuidade parlamentar) com uma norma tributária expressa (art. 98 CTN) inexistente nos dualistas, e cuja simetria inversa

³⁸ ROCHA, Sergio André. Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: o artigo 98 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013, p. 348-349, sobre o critério de especialidade como solução das antinomias entre convenções e lei interna e a ressalva de que lei posterior expressamente dirigida contra tratados afastaria esse critério em favor do cronológico.

(IRC § 7852(d)(1)) foi precisamente o que os Estados Unidos precisaram criar para admitir o *treaty override*³⁹.

A caracterização positiva da arquitetura brasileira exige explicitar cinco traços estruturais que a distinguem tanto dos monistas puros quanto dos dualistas. O primeiro é a *competência internacional exclusiva da União* (arts. 21, I, e 84, VIII, da CF/1988): o poder de celebrar tratados é exclusivo do Estado brasileiro na esfera federal, o que diferencia o Brasil de sistemas federais em que unidades subnacionais dispõem de competência internacional. O segundo é a *natureza sui generis do decreto legislativo* (art. 59, VI, da CF/1988): ato exclusivo do Congresso Nacional, sem sanção presidencial (art. 48, *caput*, da CF/1988), com natureza de referendo, não de incorporação; não é lei ordinária em sentido formal nem material, emana de competência distinta (art. 49, I, e não art. 48), com forma, procedimento e efeitos específicos⁴⁰.

O terceiro traço é a *tripartição incorporativa*, mais precisamente, arquitetura quadripartite: negociação e assinatura pelo Executivo (art. 84, VIII), aprovação parlamentar por decreto legislativo (art. 49, I), ratificação internacional pelo Executivo e promulgação interna por decreto executivo publicado no *Diário Oficial da União*. A doutrina brasileira de direito internacional público sedimentada em Cachapuz de Medeiros, Rezek e Mazzuoli, e chancelada pelo STF na ADI n. 1.480 e CR n. 8.279, reconhece que a incorporação interna se completa apenas com essa promulgação executiva⁴¹. O quarto traço é a *continuidade parlamentar*: o Congresso Nacional brasileiro não conhece equivalente à *parlamentarische Diskontinuität* alemã (arts. 45 e 46 da CF/1988). O quinto, e decisivo para o presente teste comparativo, é a existência de *norma tributária expressa de primazia* (art. 98 do CTN), que só encontra paralelo, dentre as jurisdições examinadas, na Espanha (art. 7 LGT), mas com função dogmática distinta⁴².

À luz do direito comparado, o art. 98 do CTN não introduz hierarquia excepcional em matéria tributária: *explicita* consequência estrutural já contida na arquitetura constitucional de incorporação. Se o tratado é norma incorporada por competência internacional exclusiva da União, mediante quatro atos de dois Poderes, então a lei ordinária federal posterior, que emana só do Congresso, ou do Congresso e do Executivo por sanção, não pode ostentar equivalência hierárquica com o tratado. É por isso que o art. 98 pode ser lido como norma *constituti-*

³⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁴⁰ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

⁴¹ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

⁴² REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, sobre o monismo moderado brasileiro e o papel do decreto executivo de promulgação.

vo-explicitativa: ela não cria a primazia, mas torna evidente aquilo que a arquitetura constitucional já implica. Em hierarquia normativa, os tratados de direitos humanos têm *status* constitucional (art. 5º, § 3º, da CF/1988) ou supralegal (STF, RE n. 466.343/SP)⁴³; os tratados tributários, por força do art. 98 do CTN combinado com o desenho constitucional, ostentam primazia prática que o STJ reconheceu nos REsp n. 1.161.467/RS e REsp n. 1.325.709/RJ⁴⁴.

A terceira objeção de Rocha, a da reversibilidade, também não invalida a tese. O fato de o Estado poder denunciar um tratado não significa que, enquanto ele vigora, a lei ordinária possa ignorá-lo. Ao contrário: a existência de mecanismos próprios de denúncia, hoje submetidos ao STF na ADPF n. 794, confirma que a retomada do espaço tributário cedido deve ocorrer pelos canais competentes do direito internacional e do direito constitucional, não por simples legislação ordinária incompatível⁴⁵. O panorama comparado confirma: em nenhum dos cinco ordenamentos examinados a reversibilidade fundamenta a admissão do *treaty override*; nos dualistas em que ele é admitido, a fundamentação é sempre a paridade normativa formal, e não a possibilidade de denúncia.

A nosso ver, a arquitetura brasileira, portanto, configura *tertium genus* entre o monismo constitucional puro e o dualismo com paridade legislativa. A tese de Schoueri é, no plano comparativo, a única que se ajusta com precisão a essa configuração: descreve corretamente que o tratado brasileiro não “revoga” a lei interna nem entra em antinomia com ela, mas delimita negativamente o campo de competência tributária. É dizer: é o comparativo, e não a mera análise interna, que dá a essa tese sua força argumentativa mais alta. Onde Rocha viu na experiência comparada razão para relativizar a intangibilidade brasileira, o exame estruturado dos cinco ordenamentos mostra exatamente o contrário: revela a especificidade da arquitetura brasileira e, com ela, a plausibilidade dogmática da leitura de Schoueri⁴⁶.

6. A jurisprudência do STJ e do STF relida à luz do teste comparativo

A jurisprudência brasileira sobre tratados tributários oscila entre a linguagem tradicional da especialidade e formulações que se aproximam funcionalmente da tese de Schoueri. À luz do teste comparativo, essa oscilação deixa de ser

⁴³ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de direito internacional público*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, sobre a hierarquia supralegal dos tratados no direito brasileiro após o RE n. 466.343/SP.

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, j. 17.05.2012, *DJe* 01.06.2012.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF n. 794/DF, Rel. Min. Rosa Weber, sobre a competência para denúncia de tratados internacionais e a exigência de participação do Congresso Nacional.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026, § “Acordos de bitributação e competência tributária”, p. 106-107.

mero problema de imprecisão terminológica e passa a revelar tensão estrutural entre categorias importadas do dualismo alemão (paridade, especialidade) e o comportamento judicial efetivo, que se comporta como se os ADT delimitassem competência.

No STJ, o REsp n. 1.161.467/RS é lido como *leading case* em favor da primazia dos ADT por especialidade⁴⁷. O resultado prático é correto: a lei doméstica é afastada nos casos abrangidos pelo tratado. O problema é a fundamentação: descrever o ADT como norma especial de incidência supõe que o tratado disciplina hipóteses tributárias internas (fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo), quando, à luz da doutrina de Vogel e Lang, os ADT apenas delimitam qual Estado pode tributar. Comparativamente, essa mesma inadequação foi apontada, em contexto muito distinto, pela dissidência da Juíza König no BVerfG: mesmo quem admite paridade formal reconhece que a categoria da especialidade não capta bem a função dogmática dos ADT. No Brasil, cuja arquitetura não é dualista, o desajuste é ainda mais evidente⁴⁸.

O REsp n. 1.325.709/RJ (caso Vale) confirma o padrão. O STJ decidiu que os lucros auferidos por controladas domiciliadas em Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo somente poderiam ser tributados em seus respectivos Estados de residência, nos termos do art. 7º dos ADT correspondentes, prevalecendo o tratado sobre a legislação doméstica por força do art. 98 do CTN⁴⁹. O enquadramento, juízo de incompatibilidade entre tratado e lei federal resolvido pelo art. 98 CTN, capta o efeito prático, mas é comparativamente ambíguo. Se lidos à luz do panorama comparado, os lucros em questão não são “subtraídos” à incidência da lei brasileira por regra de solução de antinomias; eles estão fora do campo de competência tributária brasileira porque, no plano constitucional, o Brasil autolimitou seu poder de tributar. A prevalência do art. 98 do CTN, sob essa ótica, é *reconhecimento* da limitação de competência, não regra de solução de conflito de fontes⁵⁰.

No STF, a mesma tensão se manifesta em formas diversas. Em sua jurisprudência mais clássica, a Corte parte da premissa de que, ressalvados os tratados de direitos humanos em regime especial, tratados internacionais e leis ordinárias

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, j. 17.05.2012, *DJe* 01.06.2012.

⁴⁸ VOGEL, Klaus. Einleitung. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 5. ed. München: C. H. Beck, 2008, notas 45 e ss. Na doutrina brasileira, a metáfora vogeliana foi retomada, entre outros, por LAVEZ, Raphael Assef; CÔRTE REAL, Nicole Najjar. A competência do STF em matéria de tratados internacionais e a ausência de repercussão constitucional no caso Vale (RE 870.214/RJ AgR). *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 14, ano 7, 1º sem. 2025, p. 199-218, p. 205-210.

⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.325.709/RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, j. 26.08.2014, *DJe* 03.09.2014 (caso Vale).

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026, § “Acordos de bitributação e competência tributária”, p. 106-107.

ocupam, em princípio, o mesmo patamar infraconstitucional⁵¹. Essa premissa reproduz, no plano brasileiro, categoria do dualismo alemão que a análise comparativa mostrou não corresponder à arquitetura da CF/1988. Ao lidar especificamente com tratados tributários, o próprio STF reconhece que eles tocam “pontos sensíveis da soberania dos Estados” e que o art. 98 do CTN lhes atribui primazia prática em face da legislação tributária interna superveniente.

Essa mesma sensibilidade se revela na descrição funcional que a Corte adota em matéria tributária: o STF afasta leituras literais segundo as quais o tratado “revogaria” a lei interna e passa a descrever o fenômeno em termos de suspensão de eficácia ou de contenção da aplicabilidade da legislação doméstica enquanto o acordo estiver em vigor. Essa formulação se aproxima muito mais da metáfora vogeliana da “máscara”, e, portanto, da tese de Schoueri, do que da clássica teoria da antinomia. É o mesmo movimento funcional que se observa nos ordenamentos monistas comparados (Holanda, Portugal, Espanha), nos quais a “derrogação” é substituída por descrição em termos de delimitação de competência⁵².

Nos casos *Volvo* e *Vale*-STF, essa aproximação torna-se mais nítida. No caso *Volvo*, o STF recusou conhecer o recurso extraordinário por entender que a controvérsia dizia respeito à interpretação do tratado e da legislação infraconstitucional, matéria afeta ao STJ⁵³. Essa conclusão é corroborada pela reconstrução do próprio Rocha do julgamento do RE n. 460.320/PR: o resultado prático, favorável à prevalência do ADT Brasil-Suécia, decorreu do empate na votação, resolvido pelo art. 146 do RISTF, e não da formação de maioria sobre a questão hierárquica de fundo; o voto do Ministro Gilmar Mendes, fundado na doutrina do Estado Constitucional Cooperativo e que revivia a tese, também sustentada por Ulhôa Canto, de primazia geral dos tratados tributários, foi acompanhado apenas pelos Ministros Edson Fachin, Luís Roberto Barroso, Celso de Mello e Alexandre de Moraes, sem que os demais integrantes do Plenário enfrentassem o mérito da constitucionalidade do art. 98 do CTN⁵⁴. Rocha extrai desse desfecho diagnóstico

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.480 MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 04.09.1997, *DJ* 18.05.2001; RE n. 466.343/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, j. 03.12.2008, *DJe* 05.06.2009.

⁵² VOGEL, Klaus. Einleitung. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 5. ed. München: C. H. Beck, 2008, notas 45 e ss; LAVEZ, Raphael Assef; CÔRTE REAL, Nicole. A competência do STF em matéria de tratados internacionais e a ausência de repercussão constitucional no caso *Vale* (RE 870.214/RJ AgR). *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 14, ano 7, 1º sem. 2025, p. 199-218, p. 205-210.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 460.320/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Plenário, j. 05.08.2020, *DJe* 06.10.2020 (caso *Volvo*).

⁵⁴ ROCHA, Sergio André. O julgamento do “Caso *Volvo*” pelo STF e o artigo 98 do CTN. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (org.). *Temas de direito tributário: em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020, p. 777-795, especialmente sobre a composição da votação no RE n. 460.320/PR e a conclusão de que a controvérsia hierár-

convergente com o argumento aqui desenvolvido: afirma não conhecer controvérsia envolvendo tratados tributários internacionais que seja, de fato, resolvida pelo art. 98 do CTN, porque os litígios reais, a exemplo do próprio caso Volvo, versam sobre interpretação e aplicação do tratado ante a legislação infraconstitucional, matéria da competência do STJ, e não sobre hierarquia normativa; nessa leitura, a constitucionalização do debate teria o efeito deletério de impedir a consolidação, pelo STJ, de jurisprudência estável sobre a interpretação dos ADT. No caso Vale-STF (RE n. 870.214/RJ AgR), como demonstram Lavez e Côrte Real, o eventual afastamento de lei interna constitucionalmente válida por força de ADT não cria, por si só, nova questão constitucional, justamente porque a função dos acordos é limitar a eficácia de normas domésticas válidas nos casos por eles abrangidos⁵⁵. Comparativamente, esse resultado se alinha com o padrão observado nos ordenamentos monistas: a “derrogação” do tratado sobre a lei não é problema constitucional de conflito de fontes, mas questão infraconstitucional de aplicação da limitação de competência.

A releitura comparativa da jurisprudência brasileira permite, então, três diagnósticos. Primeiro, o resultado prático, prevalência do ADT sobre a lei interna, é convergente com todos os ordenamentos monistas examinados e divergente apenas dos dualistas clássicos (Alemanha, Estados Unidos), que são precisamente aqueles cuja arquitetura o Brasil não reproduz. Segundo, a fundamentação por especialidade, adotada pelo STJ, é herança conceitual do dualismo alemão pré-2 BvL 1/12 e não se ajusta à arquitetura brasileira; nesse sentido, a tese de Schoueri sobre a competência descreve com mais precisão o que os tribunais brasileiros já fazem na prática. Terceiro, a descrição funcional adotada pelo STF em matéria tributária, suspensão de eficácia, contenção de aplicabilidade, corresponde estruturalmente à leitura de Schoueri e ao padrão monista, embora a Corte ainda não a tenha assumido como categoria unificada.

Cabe, por fim, retomar a distinção anunciada na introdução deste artigo, entre a tese de Schoueri e a leitura de Heleno Tôrres. A oscilação jurisprudencial descrita acima ganha, sob esse prisma, contornos mais precisos. Quando o STJ acena para a “autolimitação” do poder de tributar ou descreve o ADT como norma que “restringe a incidência” da lei brasileira, aproxima-se do vocabulário de Heleno Tôrres, permanece dentro da lógica da norma tributária interna, apenas restringida *a posteriori* pelo tratado. Quando, ao contrário, o STF descreve o fenô-

quica é praticamente irrelevante ante a natureza interpretativa dos litígios reais envolvendo tratados tributários.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 870.214/RJ AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, sobre a repercussão constitucional no caso Vale, comentado em LAVEZ, Raphael Assef; CÔRTE REAL, Nicole. A competência do STF em matéria de tratados internacionais e a ausência de repercussão constitucional no caso Vale. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 14, ano 7, 1º sem. 2025, p. 199-218, p. 212-217.

meno em termos de “suspensão de eficácia” ou de “contenção de aplicabilidade” da lei doméstica enquanto o acordo estiver em vigor, ou quando reconhece que se está diante de matéria infraconstitucional porque o tratado se limita a delimitar o campo em que a lei pode atuar, o vocabulário se aproxima do recorte formulado por Schoueri no plano da competência. A nosso ver, ambas as descrições são admissíveis, mas apenas a segunda é estruturalmente adequada à arquitetura da CF/1988, que atribui à União competência internacional exclusiva (arts. 21, I, e 84, VIII) e dispõe de norma tributária expressa (art. 98 do CTN). É dizer: a leitura de Heleno Tôrres é compatível com o resultado, mas a leitura de Schoueri é mais precisa quanto ao *plano* em que a limitação opera, e, portanto, mais apta a organizar a fundamentação dos tribunais.

Conclusões: lições das cinco jurisdições para o debate brasileiro

O presente artigo formulou, na introdução, a seguinte pergunta de pesquisa: *em que medida a tese de Schoueri, segundo a qual os ADT operam como limites ao exercício da competência tributária, e não como meras normas especiais em antinomia com a lei interna, encontra respaldo, convergência ou tensionamento na experiência constitucional e jurisprudencial de outras jurisdições representativas dos principais modelos de incorporação de tratados; e, à luz desse cotejo comparado, que lições podem ser úteis ao debate brasileiro sobre tratados tributários, competência e treaty override?* A resposta que se propõe, após o percurso comparado das seções anteriores, pode ser sintetizada da seguinte maneira: a tese de Schoueri encontra respaldo consistente na experiência comparada e é, a nosso ver, a única formulação capaz de captar a especificidade estrutural do direito brasileiro. Diante disso, o cotejo com as cinco jurisdições selecionadas permite, ademais, extrair seis lições concretas para o debate brasileiro, apresentadas a seguir em ordem crescente de proximidade estrutural com o modelo pátrio.

Primeira lição, da Holanda: a primazia dos ADT dispensa norma tributária específica quando a arquitetura constitucional é forte o suficiente. O monismo constitucional puro consagrado nos arts. 91 a 94 da Grondwet dispensa por completo a existência de norma tributária de primazia: os tratados *self-executing* aplicam-se diretamente e prevalecem sobre a legislação interna incompatível por força da própria Constituição. A lição para o debate brasileiro é dupla: (a) demonstra que a intangibilidade dos ADT não depende necessariamente de norma infraconstitucional; e (b) mostra que a existência do art. 98 do CTN não pode ser lida, como pretende Rocha, como indicativa de que a primazia dos tratados tributários teria fonte meramente legislativa. A Holanda comprova o contrário: onde a Constituição é suficiente, a norma tributária é redundante⁵⁶.

⁵⁶ NEDERLAND. Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden, art. 91 (goedkeuring van verdragen) c/c arts. 93 e 94 (efeito direto e primazia das normas convencionais *self-executing*). Cf.

Segunda lição, da Espanha: a explicitação legal é reforço, não a fonte, da primazia constitucional. O art. 96(1) CE ancora constitucionalmente a primazia dos tratados; o art. 7 da Lei Geral Tributária apenas confirma esse regime no plano fiscal. A doutrina espanhola e a Sentença n. 3.204/2005 do Tribunal Supremo reconhecem que a norma tributária desempenha função *declarativa*, não constitutiva. A lição transposta ao Brasil é decisiva: o art. 98 do CTN cumpre função análoga, não é a fonte da primazia, mas sua explicitação em relação à arquitetura constitucional. A leitura de Schoueri, que caracteriza o art. 98 como norma explicativa, encontra na experiência espanhola um paralelo estrutural direto⁵⁷.

Terceira lição, de Portugal: a arquitetura constitucional quadripartite com reserva absoluta em matéria fiscal é o comparador estrutural mais próximo do Brasil. A combinação do art. 8(2) CRP (recepção automática plena) com os arts. 161(i), 165(i), 197 e 135(b) CRP produz solução constitucional robusta: tratados fiscais são aprovados pela Assembleia da República no exercício de reserva absoluta, ratificados pelo Presidente da República e publicados oficialmente, integrando o ordenamento em nível supralegal. A doutrina portuguesa consolidada por Canotilho, Moreira e Miranda reconhece que o *treaty override* é estruturalmente vedado. Como Portugal, o Brasil dispõe de tripartição incorporativa e de continuidade parlamentar; ao contrário de Portugal, o Brasil não tem cláusula constitucional expressa de recepção, mas o art. 98 do CTN cumpre função equivalente, e o STF, como visto, tem-se aproximado funcionalmente do padrão português. A lição é positiva: a robustez do modelo brasileiro contra o *treaty override* não é anomalia doutrinária, mas coerência com o mais sofisticado sistema constitucional da tradição jurídica ibero-brasileira⁵⁸.

Quarta lição, da Alemanha: o acórdão BVerfG 2 BvL 1/12 é contra-modelo estrutural, não paradigma exportável. O *treaty override* alemão pressupõe três elementos que o Brasil nega ponto a ponto: (a) paridade legislativa entre tratado (*Zustimmungsgesetz*) e lei interna, ausente no Brasil pela natureza *sui generis* do decreto legislativo; (b) descontinuidade parlamentar material (*parlamentarische Diskontinuität*), incompatível com a continuidade do Congresso Nacional (arts. 45 e 46 da CF/1988); e (c) ausência de norma tributária expressa de primazia, contrariada frontalmente pelo art. 98 do CTN. A crítica de Anne Peters, que vê no acórdão restauração dualista à Triepel, revela que, mesmo dentro da Alemanha, a decisão

BROUWER, J. G. *Treaty law and practice in the Netherlands*. Groningen: University of Groningen. Disponível em: pure.rug.nl.

⁵⁷ EUROPÄISCHES PARLAMENT, EPRS. *Ratificación de tratados internacionales por los Parlamentos nacionales*, capítulo España. Estudio PE 698.044, Bruselas, 2021.

⁵⁸ PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa, arts. 8(2) (cláusula geral de recepção automática plena), 135(b) (ratificação pelo Presidente da República), 161(i) (aprovação pela Assembleia da República) e 197(1)(c) (aprovação de acordos pelo Governo).

de 2015 é vista como recuo em relação à evolução do direito internacional. A lição para o debate brasileiro é inequívoca: a invocação da experiência alemã por Sergio André Rocha para relativizar a intangibilidade dos ADT é analiticamente inadequada, porque transplanta consequência jurídica sem transplantar as premissas estruturais que a fundamentam⁵⁹.

Quinta lição, dos Estados Unidos: a posituação do treaty override no IRC § 7852(d)(1) é o contra-modelo por simetria inversa ao art. 98 do CTN. O direito norte-americano precisou de norma expressa para afirmar que tratados tributários e leis federais não gozam de precedência recíproca. O art. 98 do CTN é norma *simétrica ao inverso*: positiva expressamente a primazia dos tratados tributários. A lição comparativa é notável: onde o legislador brasileiro estabeleceu, com norma expressa, aquilo que o legislador norte-americano estabeleceu com norma expressa em sentido oposto, invocar o modelo norte-americano para relativizar o art. 98 do CTN é operação hermenêutica sem lastro. Além disso, a experiência dos Estados Unidos demonstra que o próprio *treaty override*, mesmo onde admitido em direito, é objeto de intensa crítica na doutrina internacional (Avi-Yonah) por violar o princípio *pacta sunt servanda* e comprometer o regime internacional tributário como um todo⁶⁰.

Sexta lição, sintética: o Brasil configura tertium genus incompatível tanto com o monismo puro quanto com o dualismo clássico. O panorama comparado revela que os cinco ordenamentos examinados correspondem a quatro tipos claramente distinguíveis, monismo constitucional puro (Holanda), monismo constitucional com norma tributária confirmatória (Espanha), recepção automática plena com reserva fiscal (Portugal), dualismo com paridade legislativa (Alemanha, Estados Unidos), mas o Brasil configura uma quinta categoria não redutível às quatro anteriores: *monismo estrutural com norma tributária constitutivo-explicitativa*. A combinação de (i) competência internacional exclusiva da União (arts. 21, I e 84, VIII, da CF/1988), (ii) tripartição incorporativa (art. 84, VIII c/c art. 49, I e decreto executivo), (iii) natureza *sui generis* do decreto legislativo (art. 59, VI, sem sanção presidencial), (iv) continuidade parlamentar do Congresso Nacional (arts. 45 e 46) e (v) norma tributária expressa de primazia (art. 98 do CTN) produz configuração única, que a tese de Schoueri descreve com precisão e que a categoria da especialidade, importada do dualismo alemão, não capta adequadamente⁶¹.

⁵⁹ BUNDESVERFASSUNGSGERICHT. 2 BvL 1/12, j. 15.12.2015, sobre *treaty override* em matéria fiscal e a admissibilidade constitucional do § 50d, VIII, EStG.

⁶⁰ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Constitution of the United States, art. II, § 2, cl. 2 (*Treaty Clause*) e art. VI, cl. 2 (*Supremacy Clause*); Whitney v. Robertson, 124 U.S. 190 (1888); Cook v. United States, 288 U.S. 102 (1933); Internal Revenue Code, § 7852(d)(1).

⁶¹ XAVIER, Alberto. Título III, capítulo I, Seção I, § 3º Relações com a ordem interna. In: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Em síntese, a resposta consolidada à pergunta de pesquisa pode ser articulada em três proposições. Primeira: a tese de Schoueri sobre a competência é corroborada, no plano funcional, pela experiência dos três ordenamentos monistas comparados (Holanda, Espanha, Portugal), nos quais a “derrogação” do tratado sobre a lei interna é descrita em termos de limitação de competência ou de contenção de aplicabilidade, e não em termos de antinomia entre fontes de igual hierarquia. Segunda: a tese de Schoueri é tensionada apenas pelos dois ordenamentos dualistas comparados (Alemanha, Estados Unidos), nos quais o *treaty override* é admitido, mas o exame das premissas em que se apoia (paridade legislativa, ausência de norma tributária expressa, descontinuidade parlamentar) revela que tais premissas não estão presentes no Brasil, o que impede o transplante da conclusão. Terceira: a arquitetura brasileira, examinada em sua especificidade, configura *tertium genus* que a tese de Schoueri sobre a competência descreve com fidelidade, e que a categoria da especialidade não capta.

A lição direta ao debate brasileiro é, portanto, a de que a experiência comparada, longe de relativizar a intangibilidade dos ADT no direito brasileiro, *reforça-a*: de um lado, os ordenamentos monistas confirmam funcionalmente o resultado; de outro lado, os dualistas comprovam, por contraste, que a admissibilidade do *treaty override* depende de premissas estruturais estranhas ao direito brasileiro.

Cabe, ao encerrar, expor sem rodeios a posição autoral que atravessou todo o percurso deste artigo e que agora se afirma como conclusão. Sustento, com Schoueri, que os ADT operam no plano da competência tributária, delimitando *a priori* o alcance da jurisdição fiscal do Estado brasileiro, e não no plano das fontes infraconstitucionais em antinomia com a lei interna. Essa leitura, a meu juízo, não é apenas uma entre outras dogmaticamente admissíveis: é a única estruturalmente coerente com a arquitetura da CF/1988, competência internacional exclusiva da União, tripartição incorporativa, natureza *sui generis* do decreto legislativo, continuidade parlamentar e norma tributária expressa de primazia (art. 98 do CTN). O cotejo com Holanda, Alemanha, Estados Unidos, Espanha e Portugal, longe de ser retórico, confirma essa viabilidade jurídica: a leitura da competência é a mesma que sustenta, *mutatis mutandis*, os sistemas comparados que se aproximam funcionalmente do modelo brasileiro; e as premissas dos sistemas que dela se afastam simplesmente não estão presentes entre nós.

Sobre o art. 98 do CTN, entendo que ele não é nem fonte da primazia dos tratados, como a leitura por especialidade pressupõe, nem cláusula redundante ou de mera coordenação infralegal, mas norma explicativa de um regime que a Constituição já estabelece: dispositivo que confirma, no plano tributário, a delimitação de competência operada pelo tratado devidamente incorporado. Defendo, portanto, que sua interpretação deve alinhar-se ao recorte proposto por Schoueri, e não à chave da antinomia entre lei especial e lei geral herdada do dualismo alemão pré-2 BvL 1/12, herança que, como o percurso comparado de-

monstrou, não encontra respaldo na experiência dos ordenamentos estruturalmente próximos ao brasileiro. Proponho, assim, com humildade intelectual e espírito científico, um debate sobre o abandono gradual do vocabulário da especialidade nessa matéria e que os tribunais o substituam pelo da competência: ao STJ, cabe reformular sua fundamentação sem alterar seus resultados; ao STF, cabe firmar, com nitidez, que a matéria é infraconstitucional e que o *treaty override* é, no Brasil, estruturalmente inadmissível. Essa é, a meu ver, a leitura que faz jus tanto à dogmática quanto à tradição constitucional brasileira, e que, se assumida com franqueza, dispensa a doutrina brasileira de continuar buscando, em modelos estrangeiros que não são os seus, a justificativa daquilo que a própria Constituição, integrada pelo art. 98 do CTN, já está a dizer.

Referências

- AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.161.467/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17 maio 2012, *DJe* 1º jun. 2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.325.709/RJ, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 26 ago. 2014, *DJe* 3 set. 2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480 MC/DF, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 4 set. 1997, *DJ* 18 maio 2001.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 794/DF, Relatora Ministra Rosa Weber, sobre a competência para denúncia de tratados internacionais e a exigência de participação do Congresso Nacional.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 466.343/SP, Relator Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 3 dez. 2008, *DJe* 5 jun. 2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 460.320/PR (caso Volvo), Relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgado em 5 ago. 2020, *DJe* 6 out. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 870.214/RJ AgR (caso Vale), Relator Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma.
- BROUWER, J. G. *Treaty law and practice in The Netherlands*. Groningen: University of Groningen. Disponível em: pure.rug.nl. Acesso em: 28 jul. 2026.
- BUNDESVERFASSUNGSGERICHT. 2 BvL 1/12, Zweiter Senat, Beschluss vom 15. Dezember 2015. Karlsruhe: BVerfG, 2015.

- BUNDESTAG. *Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages*, na versão em vigor. Berlin: Deutscher Bundestag.
- BUNDESTAG. Wissenschaftliche Dienste. *Der Abschluss völkerrechtlicher Verträge nach Art. 59 Abs. 2 GG*. WD-3-017-15. Berlin: Deutscher Bundestag.
- BUNDESTAG. Wissenschaftliche Dienste. *Zum Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG*. WD-2-054-24. Berlin: Deutscher Bundestag.
- CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora.
- DEUTSCHLAND. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, de 23 de maio de 1949.
- ESPAÑA. Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978.
- ESPAÑA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- ESPAÑA. Tribunal Supremo. Sentencia n. 3204/2005, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 18 de mayo de 2005.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Constitution of the United States*, 1787.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Internal Revenue Code*, 26 U.S.C. § 7852(d) (1).
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Supreme Court. *Cook v. United States*, 288 U.S. 102 (1933).
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Supreme Court. *Whitney v. Robertson*, 124 U.S. 190 (1888).
- EUROPÄISCHES PARLAMENT. European Parliamentary Research Service (EPRS). *Ratifikation völkerrechtlicher Verträge durch die Parlamente*. Studie PE 620.232. Brüssel: EPRS, 2018.
- EUROPÄISCHES PARLAMENT. European Parliamentary Research Service (EPRS). *Ratificação de tratados internacionais pelos parlamentos nacionais, Portugal*. Estudo PE 630.294. Bruxelas: EPRS, 2018.
- EUROPÄISCHES PARLAMENT. European Parliamentary Research Service (EPRS). *Ratificación de tratados internacionales por los Parlamentos nacionales, España*. Estudio PE 698.044. Bruselas: EPRS, 2021.
- HERDEGEN, Matthias. *Völkerrecht*. München: C. H. Beck.
- LANG, Michael. *Introduction to the law of double tax conventions*. 2. ed. Amsterdam; Wien: Linde; IBFD, 2013.
- LAVEZ, Raphael Assef; CÔRTE REAL, Nicole. A competência do STF em matéria de tratados internacionais e a ausência de repercussão constitucional no caso Vale (RE 870.214/RJ AgR). *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 14, ano 7. São Paulo: IBDT, 1º sem. 2025, p. 199-218.
- MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de direito internacional público*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.
- MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

- MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, t. II.
- NEDERLAND. Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden, de 17 de fevereiro de 1983.
- NEDERLAND. Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de 7 de julho de 1994.
- PETERS, Anne. *Triepelianism continued: a german perspective on treaty override*. EJIL: Talk!, 2016. Disponível em: mpil.de. Acesso em: 28 jul. 2026.
- PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa, de 2 de abril de 1976.
- REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin.
- ROCHA, Sergio André. O julgamento do “Caso Volvo” pelo STF e o artigo 98 do CTN. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (org.). *Temas de direito tributário: em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020, p. 777-795.
- ROCHA, Sergio André. Relação entre o direito doméstico e as convenções para evitar a dupla tributação da renda no Brasil: o artigo 98 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013, p. 325-350.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordos de bitributação: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paulo Borba; CELLI JUNIOR, Umberto; MEIRELLES, Elizabeth de Almeida; POLIDO, Fabrício Bertini Pasquot (org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*: Guido Fernando Silva Soares. São Paulo: Atlas, 2008. v. 1, p. 563-587.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Qualifikation und Substitution im internationalen Steuerrecht. In: KIRCHHOF, Paul; LEHNER, Moris; RAUPACH, Arndt; RODI, Michael (org.). *Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*. Heidelberg: C. F. Müller, 2000, p. 925-943.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: RT, 2001.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.
- VOGEL, Klaus. Einleitung. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 5. ed. München: C. H. Beck, 2008.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.