

ANGÉLICA APARECIDA FERRAZ KREMPEL

**O PACTO FEDERATIVO E AS ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E  
MUNICIPAIS NOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

MARÍLIA  
2010

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

ANGÉLICA APARECIDA FERRAZ KREMPEL

**O PACTO FEDERATIVO E AS ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E  
MUNICIPAIS NOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, como exigência parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, sob orientação da Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maria de Fátima Ribeiro.

MARÍLIA  
2010

Autora: Angélica Aparecida Ferraz Krempel

Título: O Pacto Federativo e as isenções de tributos estaduais e municipais nos tratados internacionais.

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, área de concentração Empreendimentos Econômicos, desenvolvimento e Mudança Social, sob orientação da Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maria de Fátima Ribeiro.

Aprovada pela banca Examinadora em: 28 de Abril de 2010.

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maria de Fátima Ribeiro  
Orientadora

---

Prof. Dr. Eduardo Henrique Lopes Figueiredo

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Soraya Regina Gasparetto Lunardi

A minha mãe Jandira, motivo de  
inspiração e orgulho, verdadeiro porto seguro  
onde acalento minhas inquietações.

A minha orientadora Professora Dra. Maria de Fátima Ribeiro, não apenas por inspirar-me a perseguir com retidão e disciplina meus objetivos, mas especialmente, por revelar-me com simplicidade impar, a importância atribuída ao verdadeiro educador.

Aos amigos do mestrado, pois com o apoio e amizade ofertados tornaram a realização do curso ainda mais prazerosa.

Àquele que para mim representa a *verdadeira essência do amor*, Israel, companheiro que conheci nesta caminhada e que foi, antes de tudo, a pessoa que me apoiou nos momentos mais difíceis da concretização deste trabalho.

A Deus, que é o senhor de todas as coisas.

“Os limites da minha linguagem  
significam os limites do meu mundo.”

(Ludwig Wittgenstein)

## **O PACTO FEDERATIVO E AS ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS NOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

### **Resumo:**

A possibilidade ou impossibilidade da União conceder isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios por meio dos tratados internacionais firmados pela União, tem ensejado acirrada discussão doutrinária no âmbito constitucional-tributário. O art. 151, III, da Constituição Federal de 1988 veda à União, instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Diante da referida previsão constitucional, tem se procurado saber se esta vedação imposta à União estende-se aos tratados internacionais em matéria tributária, que, em alguns casos, podem dispor sobre desoneração tributária, concessão de isenções, redução de tributos ou incentivos de tributos estaduais, distritais ou municipais. Então, o presente trabalho trata-se de proposta de estudo sobre os principais aspectos discutidos na doutrina e na jurisprudência brasileira sobre a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna. Para tanto, necessário se faz apresentar considerações sobre o princípio federativo brasileiro, o princípio da soberania e o da competência constitucionalmente estabelecida para todos os entes políticos do Estado brasileiro, merecendo maior destaque o citado art. 151, inciso III da Constituição Federal, bem como a análise do art. 98 do Código Tributário Nacional o qual dispõe sobre as introduções legislativas provenientes de Tratados e Acordos internacionais sobre as normas tributárias do sistema positivo vigente.

**Palavras-chave:** Isenção Heterônoma – Pacto Federativo – Tratados Internacionais

# **THE FEDERATIVE PACT AND THE STATE AND MUNICIPAL TAX EXEMPTIONS IN INTERNATIONAL TREATIES**

## **Abstract:**

The possibility or impossibility of the Union to grant exemptions to taxes under Federal, State, and Municipal competence by means of international treaties secured by the Union has provided the opportunity for doctrinaire discussion in the constitutional-tax scope. Article 151, III, of the Federal Constitution of 1988 says that the Union is prohibited to institute exemptions to taxes under Federal, State, or Municipal competence. Given the referred constitutional prevision, it has been sought to discover if this ban imposed on the Union extends to international treaties in tax matter, which in some cases, may dispose on tax exoneration, concession of exemptions, reduction of taxes or incentives of state, district or municipal taxes. Thus, the objective of this work is a study proposal on the main aspects discussed in the doctrine and in the Brazilian jurisprudence on the prevalence of the treaties and international conventions about internal tax legislation. Therefore it is necessary to present considerations on the Brazilian federative principle, the principle of sovereignty and the constitutionally established competence for all political entities of the Brazilian State, with the indicated article 151, paragraph III of the Federal Constitution deserving greater prominence, as well as analysis of article 98 of the National Tax Code which disposes on the legislative introductions originating from international treaties and agreements on the tax standards of the positive system in force.

**Keywords:** Heteronomy exemption – Federative Pact – International Treaties

## LISTA SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
ALADI – Associação Latino-Americana de Integração  
ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio  
APEC – Cooperação Econômica da Ásia e do Pacífico  
CVDT – Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados  
CEE – Comunidade Econômica Européia  
CEEA – Comunidade Européia de Energia Atômica  
CF – Constituição Federal  
COMECOM – Conselho de Assistência Econômica Mútua  
CTN – Código Tributário Nacional  
FMI – Fundo Monetário Internacional  
GATT – Acordo Geral de Tarifas e Comércio  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IVA – Imposto sobre o Valor Agregado  
MC – Mercado Comum  
MCE – Mercado Comum Europeu  
MERCOSUL – Mercado Comum do Sul  
NAFTA – Tratado Norte-Americano de Livre Comércio  
OECD – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
OMC – Organização Mundial do Comércio  
ONU – Organização das Nações Unidas  
PEC – Proposta de Emenda a Constituição  
STF – Supremo Tribunal Federal  
TEC – Tarifa Externa Comum  
UA – União Aduaneira  
UE - União Européia  
UM – União Monetária  
UP – União Política  
ZLCs – Zona de Livre Comércio

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1 GLOBALIZAÇÃO ECONOMICA E DIREITO .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 - O Papel do Estado no novo cenário econômico .....</b>	<b>18</b>
<b>1.2 - Globalização e integração regional .....</b>	<b>20</b>
<b>2 SOBERANIA TRIBUTARIA E OS TRATADOS INTERNACIONAIS .....</b>	<b>26</b>
<b>2.1 - O Tratado Internacional como fonte de direito no sistema jurídico brasileiro.....</b>	<b>31</b>
<b>2.2 - Recepção do Tratado Internacional e sua vigência no direito interno .....</b>	<b>47</b>
2.2.1 - Direito Internacional e direito interno: teoria monista e dualista.....	58
<b>2.3 - A soberania dos Tratados à luz da Constituição Federal .....</b>	<b>68</b>
<b>3 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA, EFICÁCIA E APLICABILIDADE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS .....</b>	<b>74</b>
<b>3.1 - Harmonização e Uniformização .....</b>	<b>78</b>
<b>3.2 - Considerações sobre o Pacto Federativo Brasileiro .....</b>	<b>86</b>
<b>3.3 – As repercussões do artigo 98 do Código Tributário Nacional.....</b>	<b>97</b>
<b>3.4 – As isenções de Tributos Estaduais e Municipais por meio dos Tratados Internacionais a partir da vigência da Constituição Federal de 1988 .....</b>	<b>112</b>
3.4.1 – Isenções Tributárias .....	112
3.4.2 – Princípios aplicáveis às isenções .....	115
3.4.3 – Imunidade, Remissão, Anistia e Alíquota zero .....	119
3.4.4 – Isenções Heterônomas .....	121
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>142</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>144</b>

## INTRODUÇÃO

Os movimentos em direção à criação de mercados comuns, zonas de livre comércio ou mesmo de simples tratados comerciais cresceram em grande velocidade na segunda metade do século XX. A formação de blocos econômicos tem se mostrado uma tendência inevitável na política internacional. A economia, com um todo, tem gerado expectativas em torno de projetos já consolidados, como a União Européia, ou de blocos incipientes, como é a experiência do MERCOSUL e o projeto da ALCA (Área de Livre Comércio das Américas).

Neste contexto de formação de blocos econômicos, aliada à crescente transnacionalização do capital, o Direito Internacional cada vez mais faz parte do cotidiano da sociedade. Deixou ele de ser visto apenas sob o prisma das questões de defesa nacional, beligerância e direitos humanos e passou a ser um tema do dia-a-dia para uma parcela considerável de pessoas e empresas.

Um dos pontos relevantes nesta nova direção do Direito Internacional são as disposições acerca do Direito Tributário editadas com o fim de assegurar a livre concorrência dentro do bloco econômico. Tome-se como exemplo o caso do MERCOSUL, o qual dá especial atenção, no Tratado de Assunção, ao tratamento tributário igualitário entre os produtos oriundos do bloco comercial. Ou seja, um dos pontos essenciais para a viabilização das zonas de livre comércio e de mercados comuns é a harmonização dos tributos incidentes sobre os produtos provenientes do bloco para que haja uma efetiva livre concorrência. Em outras palavras, a concorrência deve se dar pela produtividade das empresas ou características locais e não depender de questões de tributação.

Neste contexto a questão referente ao *status* dos tratados internacionais, especificamente na seara tributária, passa a ser objeto de diversas discussões travadas no âmbito da doutrina e dos Tribunais pátrios, em razão da redação conferida ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, tida por muitos como desprovida da adequada técnica jurídica.

Outra questão reside ainda no fato de o Brasil, por se tratar de uma federação composta por quatro entes autônomos (União, Estados, Municípios e Distrito

Federal), possuir algumas peculiaridades em seu sistema tributário. Diferentemente de outros países, todos os entes da federação brasileira possuem competências tributárias autônomas. Além disso, é expressamente vedado à União Federal "instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios" (art. 151, III, da Constituição Federal), ou seja, de criar as chamadas isenções heterônomas.

Tal vedação à instituição de isenções heterônomas faz com que se crie uma situação de conflito no momento em que o Presidente da República celebra um acordo que faça a previsão de isenção de tributo fora da esfera de competência da União Federal. Se, por um lado, o Estado nacional se obriga a cumprir os tratados firmados; por outro, pode se deparar com uma situação de afronta ao art. 151, III, da Constituição Federal.

O presente estudo tem por objetivo a análise desta situação de suposto conflito entre o tratado e a Constituição, examinando os regimes jurídicos dos tratados e das isenções para, ao final, buscar responder se os tratados internacionais podem ou não estabelecer isenções de tributos de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

## **1 GLOBALIZAÇÃO ECONOMICA E DIREITO**

A sociedade internacional tem passado por severas modificações ocasionadas principalmente pelo fenômeno da globalização. Apesar de ela ser

considerada tema absolutamente novo, a expressão foi criada na última década do Século XX, de forma que a globalização é a própria história da humanidade, como escreve Ives Gandra da Silva Martins<sup>1</sup>.

Observe que, o cenário internacional tem como fundamental característica, o avançar da globalização em diversos aspectos da vida rotineira, como na política, na economia, na cultura e na sociedade; realmente direcionando a história da humanidade.

A globalização, por sua vez, traduz uma nova etapa do sistema capitalista que, com fundamento nos ideais neoliberais, se atenta para as peculiaridades do mercado externo no acirramento do sistema. Estas peculiaridades traduzidas basicamente na necessidade de abertura de novos mercados de consumo, diminuição de custos trabalhistas e redução no papel do Estado como regulador das relações sociais de trabalho e de consumo.

De acordo com Carlos de Meira Mattos<sup>2</sup>, globalização, mundialização, planetarização e universalização são palavras que ganharam novos impulsos criativos, em especial a partir da década de 90, buscando significar o processo de internacionalização do comércio, mas não só dele, também da política, da economia, da cultura e das questões financeiras e sociais, que a tecnologia dos transportes e das telecomunicações veio proporcionar ao mundo atual.

A globalização representa um processo evolutivo nos âmbitos econômico e social e, por conseguinte, proporciona uma interação entre pessoas e países do mundo todo. Por meio desta interação, os sujeitos internacionais representados pelas pessoas física e jurídica, Estados e Organizações Internacionais compartilham idéias, realizam operações comerciais e financeiras e propagam aspectos culturais pelos quatro cantos do planeta. Assim as distâncias estão cada vez mais curtas, facilitando as relações culturais e econômicas de forma rápida e eficiente.

Para Elmar Altvater e Birgit Mahnkopf,

“A globalização pode ser compreendida como um processo com três dimensões: constitui a *abertura* de espaços até então protegidos com as fronteiras; constitui sua *integração* em um sistema econômico mundial e também um processo de desregulamentação política, já que as instituições políticas desregulamentadas não são substituídas, em

---

<sup>1</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Globalização, Constituição e Tributos*. Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTFP) Set/Out/2003, 52/44.

<sup>2</sup> MATTOS, Carlos de Meira. *Estado-Nação e Globalização*. RTDP Jul/Set/1996, n. 16/251.

nível macrorregional ou global, por semelhantes instituições de regulação dos processos econômicos e sociais.”<sup>3</sup>

Para José Eduardo Faria<sup>4</sup> a globalização consiste num processo normalmente identificado historicamente com as duas últimas décadas do século XX. Nele a empresa privada transnacional substitui progressivamente o Estado como principal ator social e os movimentos internacionais de capital, "auxiliados" por modernas redes telemáticas globais e "paraísos fiscais", atingem dimensões enormes, desatreladas da base econômica real representada pelo movimento físico de produtos.

O processo de globalização mantém estreita vinculação com o surgimento da sociedade informacional no decorrer dos anos 80 do século passado e com a ênfase nas inovações tecnológicas e descobertas científicas. Na sociedade informacional, o eixo, a estrutura e a base dos poderes econômico, político e cultural estão centrados na geração, no controle, no processamento, na agregação de valor e na velocidade de disseminação da informação técnica e especializada.

Assim, como mencionado, a globalização se efetivou mesmo no final do século XX com a queda do socialismo, se fortificando ainda mais no início da década de 70, pois nesta época o mercado interno estava saturado, não restando outra alternativa às empresas senão conquistar outros mercados que acabara de sair do socialismo. Para ingressarem nesta nova empreitada, as empresas buscaram o auxílio da tecnologia para baratear os preços e manter contatos comerciais e financeiros de forma rápida e eficiente.

Surge, portanto, uma nova ordem econômica estruturada em torno de outros centros de poder, destacando-se Estados Unidos, Europa e Japão, onde são estruturados os principais blocos econômicos que buscam a facilitação da circulação de mercadorias e também de capitais.

A partir deste processo de integração econômica, diversos Estados se agruparam e constituíram blocos econômicos, cujo principal objetivo seria viabilizar novas relações comerciais entre os seus países membros. Neste contexto, surgiram a União Européia, o MERCOSUL, a COMECOM, o NAFTA, o Pacto Andino e a APEC.

---

<sup>3</sup> ALTVATER, Elmar; MAHNKOPF, Birgit. Apud DIMOULIS, Dimitri. “*Elementos de definição da função econômica do direito*”. ARGUMENTUM - Revista de Direito n. 8, UNIMAR, 2008, p. 18.

<sup>4</sup> FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros, 1999, p.17.

Estes blocos se destacam cada vez mais proporcionando os seus fortalecimentos e a relação entre si. Desta forma, cada país, ao fazer parte de um bloco econômico, consegue mais força nas relações comerciais internacionais.

A maior parte dos países europeus integra a UNIÃO EUROPÉIA; a APEC (Associação de Cooperação Econômica Ásia-Pacífico); o NAFTA (Acordo de Livre Comércio da América do Norte) e MERCOSUL ( Mercado Comum do Sul).

Assim, a globalização veio para facilitar os relacionamentos comerciais e financeiros, ultrapassando as barreiras para o desenvolvimento.

É o que observa Dimitri Dimoulis ao dizer que “... *os Estados nacionais perdem, voluntariamente ou não, a capacidade de cumprir o papel de regulador, obrigando-se a iniciar um processo de intensa desregulamentação dos processos econômicos.*”<sup>5</sup>

Hoje, a ideologia neoliberal impõe-se no contexto externo, de acordo com os interesses dos grandes grupos econômicos do mundo, propondo reformas estruturais como: privatizações de empresas do Estado, inexistência de barreiras comerciais, maior liberalização do mercado, e também uma maior dependência ao capital externo especulativo; tudo isso em defesa de uma teoria que acredita na viabilidade de um Estado mínimo.

A globalização age como se instrumento fosse desse capitalismo neoliberal com objetivo de viabilizar uma maior interação econômica e política em esfera mundial. No aspecto político-econômico, a globalização direciona para uma interação na política regional e também para uma interdependência econômica, oriundas da formação de blocos econômicos para fins comerciais.

Com o alargamento do mercado, com a circulação de informações e com a formação dos blocos econômicos regionais, a globalização acabou por aproximar os povos e por sua vez também por aumentar a importância atribuída às relações internacionais que se tornam cada vez mais presentes na vida cotidiana de cada indivíduo. A nível de governo, a globalização atualmente faz com que as ações de política externa afetem diretamente a política interna e vice-versa, de forma a linha que as separam seja quase imperceptível.

---

<sup>5</sup> DIMOULIS, Dimitri. “*Elementos de definição da função econômica do direito*”. ARGUMENTUM - Revista de Direito n. 8, UNIMAR, 2008, p. 18.

Analisando os fundamentos do processo de globalização vivenciado atualmente, percebe-se que ela, constitui de fato, uma nova ideologia no contexto das relações internacionais, pois assume papel de linha mestra nas relações político-econômicas em todo o mundo, não sendo diferente no Direito Tributário Internacional.

As diversas formas em que a globalização se apresenta levam-na a ser observada, como aponta Alberto Nogueira, “*em largo espectro, com variadas nuanças, no qual se apresentam doutrinas que oscilam entre a “assepsia” de seu conteúdo (meramente econômico) ou de pura contaminação ideológica*”<sup>6</sup>. Pode-se também observar conceitos diversos, dos quais Ivo Dantas<sup>7</sup> aponta alguns, destacando que caberia falar em globalização econômica, tributária, social, do trabalho, entre outras.

A incorporação da globalização no ambiente dos mercados induz à necessidade de criação de novas categorias jurídicas e também de eficazes instrumentos legais que vislumbrem conservar a boa ordem nas relações internas e internacionais. Como resultado desse processo, a globalização se manifesta como uma “*mudança significativa no alcance espacial da ação e da organização sociais, que passa para uma escala inter-regional e intercontinental*”<sup>8</sup>, implicando profundas mudanças na ordem social interna de cada país, sem que, no entanto, o plano local, regional ou nacional da interação social perca, necessariamente e de forma definitiva, a sua importância frente a frente com o plano internacional.

As principais consequências políticas e sociais da globalização também são verificadas. Nesta linha, apura-se um caráter fragmentador, o esvaziamento do processo democrático, a maior velocidade na mobilidade social descendente, a ampliação dos níveis de pobreza e marginalização, o enfraquecimento de organizações sindicais e a aceleração dos movimentos migratórios. Apresenta-se o "direito social" como modelo teórico que pretende reduzir os riscos (sociedade de riscos) provocados pela exclusão e busca do equilíbrio social por meio de técnicas normativas "compensatórias", "corretivas" e "distributivas", por meio de estratégias hermenêuticas eminentemente sociológicas e normas voltadas para grupos, coletividades, comunidades, regiões, corporações, setores e classes, ao invés de indivíduos livres e

---

<sup>6</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, Regionalizações e Tributação – A nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.26.

<sup>7</sup> DANTAS, Ivo. *Direito Constitucional Econômico – Globalização & constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 146.

<sup>8</sup> HELD, David, *et al. An Introduction to the globalization debate*. Cambridge, England: Polity Press, 2000 *apud* MIRANDA, Napoleão, GLOBALIZAÇÃO, SOBERANIA NACIONAL E DIREITO INTERNACIONAL R. CEJ, Brasília, n. 27, p. 86-94, out./dez. 2004, p. 89.

anônimos (seletividade inclusiva). Destaca-se a necessidade de se tornar os mecanismos penais mais abrangentes para melhorar a eficácia no combate à criminalidade de feição transnacional.<sup>9</sup>

Importante ainda apontar, como desdobramento do processo de globalização, o fenômeno da regionalização presente no mundo, sendo possível observar a formação de blocos econômicos os mais diversos, juntando-se países em blocos de cooperação, por meio de acordos internacionais firmados entre si.

### **1.1 O Papel do Estado no novo cenário econômico**

Pode-se apontar diferenças entre o conceito de Estado na antiguidade e contemporaneamente, pois aquele, de origem “ottocentesca”, como aponta Victor Uckmar<sup>10</sup>, tinha, na imposição tributária a idéia de uma liberdade absoluta, liberdade esta que desrespeitava e desconhecia quaisquer limites internacionais.

Na antiguidade, quando nasceram os sistemas fiscais de muitos dos Estados, a comercialização entre os países era fortemente controlada e limitada e não haviam grandes movimentos de capital. Hoje a realidade se transformou, e em função da Internet diminuíram a movimentação física das mercadorias e o deslocamento de pessoas para diferentes locais para a prestação de serviços.

Nesse contexto, o GATT (Acordo geral de Tarifas e Comércio) abrangia apenas o comércio de mercadorias, não se cogitando os serviços e intangíveis, e a aplicação dos tributos sobre os rendimentos de operações internacionais era relativamente simples.

Os sistemas tributários dos estados eram estruturados tendo em vista a conjuntura interna de cada país, sendo relativamente pequena a rede de tratados de dupla tributação.

Neste terceiro milênio, na modernidade, uma realidade diferente daquela dos tempos passados é apresentada. Descreve ainda Charles E. McLure Jr.<sup>11</sup> essas

---

<sup>9</sup> FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros, 1999, p.45.

<sup>10</sup> UCKMAR, Victor. *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Coord. Victor Uckmar, Padova: CEDAM, 1999: p.2.

<sup>11</sup> McLURE, Charles E. Jr. *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*. “in” Bulletin for International Fiscal Documentation, August 2001/328.

diferenças como sendo: o aumento considerável do comércio de bens intangíveis e serviços; a maioria do comércio internacional se dá entre empresas vinculadas; a presença física passa a não mais ser indispensável para a condução dos negócios, principalmente no que se refere a intangíveis e serviços que podem ser digitalizados; os intangíveis tornaram-se essenciais para as empresas, muitas vezes específicos para elas, sem mercado externo (software dedicado, por exemplo); os serviços de telecomunicações sofreram privatizações e são hoje operados além fronteira; as comunicações são instantâneas; o capital internacional tem uma grande mobilidade; em função do desenvolvimento e dos derivativos financeiros juros e dividendos muitas vezes são de difícil diferenciação; o país de domicílio de uma pessoa jurídica pode não mais ser facilmente identificável ou ser ainda facilmente mudado isto porque muitos investidores fazem seus investimentos fora de seus países de residência e em empresas situadas em outros locais que não são o local de domicílio putativo dessas empresas por isso os paraísos fiscais passaram a representar uma séria ameaça à tributação das rendas e à igualdade e imparcialidade de países com tributação efetiva; os Estados Unidos, mesmo que sendo considerando ainda como uma superpotência, não mais possui a liderança inquestionável nos âmbitos político e econômico, face a ascensão da União Européia.

O novo quadro internacional aponta questionamentos que antes não eram observados até mesmo porque não tinham relevância. Assim é no que se refere aos impostos indiretos. A globalização e o comércio eletrônico tiveram impacto suficiente para fazer com que o GATT (Acordo geral de Tarifas e Comércio)/OMC (Organização Mundial do Comércio) fosse modificado para abranger também serviços, buscando-se ainda na União Européia alterar o sistema do IVA (Imposto sobre o valor acrescentado) para a tributação dos serviços no destino.

O comércio eletrônico desencadeou problemáticas relativas à aquisição de produtos de conteúdo digitalizado, e também com relação à prestação de serviços pela internet, tornando cada vez mais inviável a identificação da administração fiscal competente para cobrar o imposto.

---

Mas é na tributação direta, dos rendimentos e do capital, que residem os problemas mais complexos, em função do desaparecimento do obrigado principal pelo pagamento do imposto, o “*disappearing taxpayer*” descreve Giampaolo Corabi<sup>12</sup>.

A classificação dos vários tipos de renda, as determinações do Estado competente para tributar as operações eletrônicas, o enquadramento de um “*website*” como estabelecimento permanente, as questões de preços de transferência e da metodologia para apurá-los, a identificação do domicílio fiscal das empresas, o problema dos paraísos fiscais e a necessária cooperação internacional são questões que se fazem presentes, cuja solução passará, muito provavelmente, pela limitação do poder tributário de um país em benefício de outro.

Nesse cenário a legislação cria um dos fundamentos da economia capitalista, e o direito passa a ser, então, condição de possibilidade da economia, pois nenhuma estrutura de produção, nenhuma relação de emprego ou intercâmbio comercial poderia ocorrer da forma como conhecemos hoje sem a preexistência de um ordenamento jurídico adequado.

## **1.2 Globalização e Integração Regional**

A expressão globalização gera discussão quanto ao seu significado e suas peculiaridades. Em meio a essa discussão, no entanto, é possível chegar a alguns entendimentos e um deles refere-se ao fato de que, embora a globalização seja um fenômeno global, seus impactos são locais e regionais, ocasionando mudanças que se desenvolvem de diferentes formas e com variada intensidade.

O novo cenário internacional marcado pela globalização gera diferentes comportamentos nos Estados. Essa observação é parcialmente verdadeira para a América Latina, continente em que cada nação viabilizou a busca de uma estratégia particular dentro desse novo contexto, mas ao mesmo tempo, verifica-se um comportamento semelhante entre os países que seria a redemocratização, a implementação de políticas de viés neoliberalista, a reestruturação do país e também a participação em processos de interação regionais.

---

<sup>12</sup> CORABI, Giampaolo. *Taxation of E-Commerce Transactions*. “in” *Adiuncta Forum*, n. 4, March 2000, p.7.

O entendimento para tal semelhança seria que tais alternativas foram impostas por meio de grandes corporações financeiras internacionais, como o FMI (Fundo Monetário internacional) e o Banco Mundial.

As alternativas foram também estabelecidas pelos contextos internos da região e por sua posição no cenário internacional. As posições assumidas pelos Estados da América Latina foram se aproximando porque, não só assumiram estratégias de inserção econômica num mundo dinâmico e globalizado, mas também porque fazem parte de um procedimento de redefinição do papel do Estado neste novo contexto da realidade, na qual a interação regional adota uma função importante.

Os anos 80, por sua vez, são singulares para os estudiosos de relações internacionais, principalmente os que estudam a América Latina, porque, economicamente, essa década foi apontada como uma década “perdida”, vez que a região enfrentou um período de estagnação e forte recessão, apesar de na esfera política ter se iniciado um processo de redemocratização.

Em função disso, aumentou a importância da esfera econômica na determinação das relações entre os países, fenômeno esse determinado muitas vezes com a processo de globalização.

A globalização tornou-se, então, o elemento responsável pela explicação do que ocorre no mundo, como afirma Oliveira<sup>13</sup>, tornando-se desde a causa do denominado “colapso” do Estado-Nação até a responsável pelo desencadeamento do trabalho de crianças em alguns Estados Asiáticos.

Assim, o fenômeno da globalização estaria inclusive, alterando a própria organização do tradicional sistema internacional, ao fortalecer o papel das empresas transnacionais como atores fundamentais em detrimento dos governos, que com o passar do tempo vão perdendo o controle sobre a circulação de capitais e investimentos.

Surge então, uma nova ordem mundial construída não mais na força e no poderio das nações, e sim nas formas de comunicações comerciais e nas interações financeiras, determinantes dos interesses e estratégias de ação dos Estados.

---

<sup>13</sup> OLIVEIRA, M. F. “*Conjuntura internacional e sua influência na constituição e desenvolvimento do MERCOSUL*”. In: VIGEVANI, Tullo (org.). *MERCOSUL: a emergência de uma nova sociedade*. 2001. São Paulo: Cedec, Relatório Final de pesquisa apresentado ao CNPq. 2001, p. 21.

A globalização representa uma mudança considerável no alcance espacial das ações e organizações sociais que, por sua vez, tornam-se “(...) atividades e relações que se materializam em escala interregional ou intercontinental.”<sup>14</sup>

Essa é uma concepção interdisciplinar, na qual os diferentes desdobramentos da globalização avançam em ritmos e alcances geográficos diferenciados.

Numa visão minimizada aos aspectos materiais da globalização, o papel do Estado no cenário internacional moderno passa a ser o de liberalizar e maximizar as forças mais dinâmicas da economia mundial de qualquer problema, principalmente institucionais. Parte das estratégias utilizadas nesta tarefa de solucionar entraves, ocorre através da transferência dos bens públicos coletivos para a esfera particular, utilizando subsídios estatais com esse objetivo.

Outro papel também atribuído aos Estados pela globalização é o de proporcionar uma atmosfera interna confiável para o desenvolvimento dos negócios e viável também para captura de recurso financeiro, gerando uma maior disponibilidade de crédito para o financiamento das atividades econômicas no âmbito doméstico.

O viés que destaca apenas as questões estritamente econômicas apresenta como conseqüência da globalização o enfraquecimento dos Estados enquanto atores internacionais. Assim, os governos que anteriormente estabeleciam e regulavam as diretrizes do mercado externo tornaram-se alvos da especulação internacional, principalmente no âmbito financeiro. Esse contexto de insegurança gera forte preocupação pela regulamentação internacional da globalização, especialmente na área financeira.

No entanto, de acordo com esta perspectiva interdisciplinar a relação entre globalização e Estado não pode ser resumida a um simples enfraquecimento do Estado e à busca de uma nova formatação de ordem e controle externo. Essa perspectiva se restringe a atribuir uma reformulação do papel do Estado, desencadeada pelos efeitos da globalização, que traz para o âmbito interno, novos desafios e uma nova forma de funcionamento.

O primeiro ponto a ser mencionado nessa nova organização do Estado é que este não deve ser considerado como uma entidade isolada dentro do cenário

---

<sup>14</sup> HELD, David e MCGREW, Anthony. *Prós e Contras da Globalização*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2001, p. 35.

internacional. Ou seja, os Estados e as suas respectivas sociedades cada vez mais estão inseridos em sistemas e redes globais de comunicação, o que gera mudanças estruturais na organização social, e que, por conseguinte desencadeia um reordenamento das relações de poder que se dão entre e através das regiões. É o chamado regionalismo.

Explica Monica Herz<sup>15</sup>, tal fenômeno, ao dizer que o papel do Estado que transformar-se é senão um crescente instrumento de adequação das políticas internas à realidade internacional e, portanto, de decisões tomadas em outras áreas de poder, podem ser elas regionais, transnacionais ou até mesmo internacionais. Essa modificação significa um desafio às tradicionais noções de soberania e legitimidade do Estado. O Estado por sua vez tem o seu poder diminuído porque a “(...) *expansão das forças transnacionais reduz o controle que cada governo pode exercer sobre as atividades de seus cidadãos e dos outros povos*”<sup>16</sup>.

A interdependência crescente, dentro desse novo cenário, questiona a legitimidade e a soberania porque minimiza a capacidades dos Estados de ofertarem bens e serviços às suas populações sem, contudo, apelarem para a cooperação internacional. Neste cenário, os problemas políticos não podem ser resolvidos satisfatoriamente sem a cooperação com outros Estados ou mesmo com outros entes não-estatais.

Essa afirmação pode ser comprovada pelo substancial crescimento no número de instituições, de regimes e de Organizações Não-Governamentais internacionais que apareceram no final do Século XX, assim como pelo crescimento de atividades nos foros externos de formulação de políticas.

Alguns autores, como David Held<sup>17</sup>, por exemplo, apontam esse crescimento como uma prova do surgimento de um sistema de governança global, que significaria um conjunto de leis de âmbito regional e internacional que o disciplinariam.

A governança global, no entanto, desperta o interesse dos estudiosos que se dedicam as relações internacionais e que consideram a soberania como sendo um dos fundamentos normativos do sistema internacional, e que, simultaneamente o consideram como uma nova realidade marcada não só pela globalização, mas também pelo aumento

---

<sup>15</sup> HERZ, Monica. “A internacionalização da política: a perspectiva cosmopolita em face do debate sobre a democratização da ONU”. *Contexto internacional*. 1999. Rio de Janeiro: IRI-PUC, vol. 21, n. 2, p. 259-289.

<sup>16</sup> HELD, David e MCGREW, Anthony. *Prós e Contras da Globalização*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2001, p. 34-35.

<sup>17</sup> HELD, David. 1991. “A democracia, o Estado-nação e o sistema global”. *Lua Nova*. São Paulo: Cedec, n. 23, p. 145-194.

da interdependência e pela inserção dos novos sujeitos no cenário internacional, os quais questionam esse conceito e sua validade<sup>18</sup>.

É importante frisar que a idéia de governança global não representa a criação de um governo de âmbito mundial, supranacional ou autoridade formal. É um sistema de regras ou mecanismos de controle que sistematicamente une esforços dos controladores para a subordinação dos controlados, por meio tanto de canais formais quanto informais. Portanto, é possível a governança sem governo, o que representaria a inexistência de uma autoridade legal ou política estabelecida.

Assim, de acordo com essa visão, a figura do Estado não desaparece enquanto ator do cenário internacional, pois ele ainda mantém a capacidade de estabelecer as orientações políticas nos planos interno e externo. Logo, é incorreto afirmar que se enfraquece, porque na realidade passa por uma transformação impulsionada pelas limitações à decisão política impostos pela globalização.

## **2 SOBERANIA TRIBUTÁRIA E OS TRATADOS INTERNACIONAIS**

---

<sup>18</sup> HELD, David. 1991. "A democracia, o Estado-nação e o sistema global". *Lua Nova*. São Paulo: Cedec, n. 23, p. 145-194.

Verificou-se que a globalização está atingindo e alterando, de maneira substancial, a forma do Estado. E a soberania, por sua vez, também sofre enormes mudanças, uma vez que é elemento qualificador dessa realidade coletiva.

Elucida Celso D. de Albuquerque Mello que:

“A internacionalização da vida política, econômica, social e cultural vem ocasionando uma restrição de fato da soberania, que passa a ser uma noção quase formal, vez que seu conteúdo é cada vez mais diminuído pela criação e desenvolvimento das organizações internacionais. Muitas vezes a própria palavra soberania é evitada, como ocorre na carta da ONU que prefere usar expressões como ‘jurisdição doméstica’ ou ‘domínio reservado’.”<sup>19</sup>

No Brasil, a soberania está elencada em dois dispositivos da Constituição Federal de 1988, no art. 1º, como um dos Fundamentos do Estado Democrático de Direito e no art. 170, como um dos Princípios Gerais da Atividade Econômica.

Como se observa, o princípio da soberania está claramente destacado como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, auto-definida como um Estado democrático de Direito no art. 1º da Constituição brasileira de 1988, além de estar presente em vários outros artigos da Carta Magna. Por sua vez, o art. 4º afirma que *a República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I - independência nacional; II - prevalência dos direitos humanos; III - autodeterminação dos povos; IV - não-intervenção; V - igualdade entre os Estados; VI - defesa da paz; VII - solução pacífica dos conflitos; VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; X - concessão de asilo político. Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.*

Acontece que, como o termo Soberania está diretamente ligado ao Estado, ou seja, ao poder que o Estado tem interna e externamente, é justamente este poder que atribui ao Estado o direito de promover arrecadações tributárias para manter suas funções específicas.

A harmonização tributária torna-se, então, o mecanismo pelo qual os governantes dos Estados envolvidos na integração tratarão sobre a estrutura dos seus

---

<sup>19</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. Curso de Direito Internacional Público. 2v., Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p.55.

sistemas tributários, objetivando sempre a diminuição dos efeitos da tributação neste processo de integração.

Logo, quando se fala em arrecadações e fiscalizações de tributos no âmbito internacional adentra-se na chamada Soberania Tributária. O Professor Heleno Torres<sup>20</sup> utiliza esta expressão para caracterizar o poder institucionalizado que coloca o Estado como sendo um sujeito da ordem mundial, o que lhe proporciona soberania e independência na determinação dos fatos que serão tributáveis e também nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais bem como de fontes internacionais.

Ao mesmo tempo em que se firmam tratados internacionais que versem sobre direitos humanos, também se acorda sobre comércio e firmam-se convenções internacionais sobre tributação da renda e sobre a transferência de preços, tudo com o objetivo de se evitar a dupla tributação da renda o que diminui a força impositiva do Estado.

Isso representa dizer que face à cooperação econômica entre os Estados, estes renunciam a uma parcela dos recursos financeiros que teriam direito. O tributo passa a ter prioritariamente outra função, diferente da mera arrecadação, apesar de ele ainda ser uma das principais fontes de receita.

Não restam dúvidas de que o tributo tem uma relevância fiscal, servindo como base de faturamento para o Estado. No entanto, a extrafiscalidade do tributo vem ganhando aplicabilidade em diversos Estados. Desta forma os Estados se comprometem a não inflexibilizar direitos alfandegários entre si, e também a não provocar nenhum tipo de discriminação aos produtos dos parceiros por meio de incentivos concedidos aos seus próprios produtos ou alíquotas maiores para os produtos dos outros Estados, tudo isso com a função de incentivar o comércio dentro do bloco.<sup>21</sup>

Observa-se então, o abandono da soberania absoluta para utilizar-se também o termo independência. O Estado soberano antes identificado como sendo um governo capaz de organizar um território e um povo, agora tem que se adequar a comunidade internacional e passar a ser capaz de firmar acordos e tratados internacionais; que somente são possíveis pelo reconhecimento da sua independência.

---

<sup>20</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 25.

<sup>21</sup> FERNANDES, Edison. *Normas Tributárias do MERCOSUL in O Direito Tributário no MERCOSUL*, Forense, RJ, 2000, p. 191.

Desta forma a soberania ganhou utilidade moderna, e a soberania relativa passou a representar o mais alto poder, conforme enuncia Celso D. de Albuquerque Mello<sup>22</sup>. A rigor, o autor<sup>23</sup>, entende ainda, que a tendência atual é a soberania existir como um conceito meramente formal. Ou seja, o Estado soberano é aquele que se encontra direta e imediatamente relacionado ao Direito Internacional público. O conteúdo da soberania se vê cada vez mais restrito na medida da internacionalização da vida econômica, social e cultural.

Assim, não se pode mais estender à soberania a noção de absoluta, ilimitada. Isto não representa a caracterização do termo, e sim uma flexibilização, uma relativização, que se dá tanto no plano externo quanto no âmbito interno dos Estados.

Integrada no conceito de soberania do Estado, como um dos aspectos que ela reveste, a soberania tributária deverá portanto, compreender apenas a delimitação de esferas tributárias, frente a outras soberanias estatais, e a definição de regimes legais.

As manifestações de soberania tributária só se revelam por meio da definição internacional de esferas tributárias e através da abstração dos comandos tributários legais.

Explica Heleno Torres que o conceito de soberania tributária deve ser entendido como sendo a “*designação da qualidade do poder que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, que lhe proporciona autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e que só admite autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais.*”<sup>24</sup>

Essa noção de cooperação entre os Estados demonstra que o que direciona as ações no cenário internacional não é mais exclusivamente o individualismo nacional, mas sim o sentimento de coordenação de esforços entre os povos; o que determina as chamadas relações internacionais interdependentes.

Ainda neste aspecto, acrescenta Gerd Willi Rothmann<sup>25</sup> que a soberania tributária do Estado extrapola o seu território para alcançar pessoas que muitas vezes

---

<sup>22</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional público*. 11 ed. rev. aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. vol. 1, p.338-340.

<sup>23</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito constitucional internacional: uma introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p.21

<sup>24</sup> TORRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. São Paulo, RT, 1997, p. 49.

<sup>25</sup> ROTHAMAN, Gerd Willi. *Considerações sobre extensão e limites do poder de tributar*. NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.) *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p.217. *Apud*

estão além do seu território. Sendo assim, não há ligação direta entre soberania fiscal e soberania territorial; e o Estado, tecnicamente poderá alargar o seu espectro de competência tributária para além do seu território, o que pode ser observado muito freqüentemente na prática.

Consoante Betina Treiger Grupenmacher<sup>26</sup> entende que a soberania do Estado alberga a soberania fiscal ou tributária. De acordo com a autora este viés reflete na órbita interna um poder de superioridade do Estado face o indivíduo, quando do exercício da competência de se tributar. No cenário internacional, a soberania fiscal ou tributária representa-se como uma capacidade ilimitada de um Estado diante dos demais no cenário internacional.

Isto porque o federalismo fiscal dá origem a coexistência de diferentes esferas de governo, repartição de competências e receitas tributárias. De fato, o federalismo tributário traz benefícios como a racionalidade das decisões referentes às despesas relativas à proximidade com a autoridade que ordena as despesas e coletividade que as demanda; menor custo administrativo que a administração centralizada; melhor oferta de serviços públicos; porém, apresenta desvantagens como a descentralização do sistema arrecadatário; tendência de agravar as situações regionais; guerra fiscal; limitação do uso extrafiscal da tributação.

Como pode-se observar, quando diz respeito ao federalismo fiscal, vislumbra-se um desvio do poder político de um único centro para outros de características periféricas para uma melhor satisfação dos desejos regionais ou locais, com o objetivo de atribuir um conjunto de competências a esses entes federados, acompanhado de processos ou meios aptos a conceder a autonomia necessária, inclusive a financeira. No entanto, a existência da autonomia dos entes políticos internos, tem gerado atualmente uma polêmica discussão: o conteúdo de um acordo internacional prevalece sobre a competência tributária dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, considerando a exclusividade da competência fiscal para os entes da federação?

---

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p.196-197

<sup>26</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 22-23.

## 2.1 O Tratado Internacional como fonte de direito no sistema jurídico brasileiro

As transformações sofridas pelo Direito com o surgimento do fenômeno da globalização se dão principalmente em duas esferas: produção normativa e no âmbito da solução de controvérsias. Isto acontece basicamente pelo nível de amplitude que as relações internacionais alcançaram o que tornou ultrapassado os instrumentos normativos e os princípios que as disciplinavam.

Fato é que, diversas organizações internacionais na atualidade, buscam regular o Direito Internacional por meio de acordos multilaterais, como por exemplo, a Organização Mundial do Comércio (OMC). Além de contribuir para a normatização do Direito Internacional, o MERCOSUL, a União Europeia, o Acordo de Livre Comércio da América do Norte (NAFTA), têm como objetivo o desenvolvimento econômico com justiça social, a preservação do meio ambiente e o melhor aproveitamento dos recursos disponíveis dos países membros.

Segundo conceito de Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva, “o *Direito Internacional público ou o direito das gentes é o conjunto de normas jurídicas que regulam as relações mútuas dos Estados e, subsidiariamente, as das demais pessoas internacionais, como determinadas organizações, e dos indivíduos.*”<sup>27</sup>

Pedro Nunes por sua vez, registra o Direito Internacional público como sendo:

“(...) o ramo do direito público, ou direito público externo, consistente num conjunto de normas, fundadas nos usos e costumes jurídicos internacionais e nas convenções entre as nações, que regem as suas relações e determinam os direitos e deveres, quanto aos negócios, tratados, acordos etc., que as potências fazem entre si.”<sup>28</sup>

A teoria de Kelsen fundamenta a validade do Direito Internacional e argumenta que uma norma só é válida se for fundamentada em uma outra norma, sendo a última considerada superior à primeira. Kelsen afirma que “*a norma fundamental é o*

---

<sup>27</sup> ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. **Manual de Direito Internacional público**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 4.

<sup>28</sup> NUNES, Pedro. *Dicionário de Tecnologia Jurídica*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982. p. 371-372.

*fundamento de validade de todas as normas pertencentes a uma mesma ordem jurídica, ela constitui a unidade na pluralidade destas normas”*<sup>29</sup>.

Hart<sup>30</sup>, contrariamente à teoria de Kelsen, afirma que não existir regra fundamental que confira validade às normas do Direito Internacional, pois o que existiriam seriam um conjunto de regras dentre as quais algumas confeririam força de vinculação as tratados.

Analisando o pensamento desses dois autores, Cibele Cristiane Schuelter<sup>31</sup> concluiu que o que atribui obrigatoriedade ao Direito Internacional seria o reconhecimento por parte dos sujeitos internacionais que aplicam e aceitam esse direito. Seria o consenso o responsável por validar e obrigar ao Direito Internacional.

Roberto Luiz Silva entende que são três as concepções básicas que fundamentam o Direito Internacional, a saber:

“Concepção positiva-voluntarista de *Cavaglieri e Jellinek*: a sociedade internacional fundamenta-se num acordo de vontade dos Estados soberanos. O método positivista consiste precisamente em ver o Direito, e em particular o Direito Internacional, como um fenômeno observável e aplicar-lhe, com rigor, as exigências da razão. Para os voluntaristas, o fundamento último do Direito encontra-se na vontade dos sujeitos de Direito e, sobretudo, nos acordos que eles concluem. Desta forma, o Direito Internacional não nada além da fusão da pluralidade de vontades estatais em uma vontade comum. Tal concepção é falha, pois não explica porque determinada coletividade com características próprias se insere como ente, independente de aceitar as normas preexistentes e sem ter participado de sua criação.

Concepção lógico-jurídica de Kelsen: a Sociedade Internacional se consubstanciaria numa ordem superior que tornaria possível aos Estados se relacionarem. Tal teoria também é falha, pois não explica de que forma essa ordem superior sugeria e influenciaria na formação dos Estados. É, por conseguinte, vazia de conteúdo. Concepção jus naturalista de Del Vecchio: é a teoria aceita pela maioria dos autores. Por ela, o homem somente se realizaria em sociedade e aí estaria o fundamento da Sociedade Internacional. A partir daí o Direito, particularmente o Direito Internacional, encontraria o seu fundamento na chamada “natureza humana”.<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> KELSEN, apud SCHUELTER, Cibele Cristiane. *Tratados internacionais e a lei interna brasileira: o problema da hierarquia das normas*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003. p . 63.

<sup>30</sup> HART, apud SCHUELTER, Cibele Cristiane. *Tratados internacionais e a lei interna brasileira : o problema da hierarquia das normas*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003. p . 63.

<sup>31</sup> SCHUELTER, Cibele Cristiane. *Tratados internacionais e a lei interna brasileira : o problema da hierarquia das normas*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003. p . 63.

<sup>32</sup> SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p.13-14.

Para Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva<sup>33</sup>, as duas correntes que explicam a razão do Direito Internacional, são as doutrinas jusnaturalistas e as doutrinas voluntaristas-positivistas. Para os defensores das doutrinas voluntaristas, ou do direito positivo, a obrigatoriedade do DI decorreria da vontade dos próprios Estados; para a outra corrente, a obrigatoriedade é baseada em razões objetivas, isto é, além e acima da vontade dos Estados. A consequência da adoção de uma ou outra corrente altera substancialmente os critérios norteadores da ação dos Estados.

Ou seja, para os jusnaturalistas, existem normas imperativas no Direito Internacional e este se baseia em princípios superiores. Eles buscam na lei fundamental *pacta sunt servanda* o pilar do Direito Internacional. Em contra-partida, para os voluntaristas, como a própria palavra define, o Direito Internacional fundamenta-se na livre vontade dos Estados, que estabelecem limitações ao seu próprio poder, obrigando-se consigo mesmos.

Em relação ao tema, assim José Francisco Rezek se posiciona:

“[...] sistema jurídico autônomo, onde se ordenam as relações entre Estados soberanos, o Direito Internacional público – ou o direito das gentes – repousa sobre o consentimento. Os povos – assim compreendidas as comunidades nacionais, e acaso, ao sabor da história, conjuntos ou frações de tais comunidades – propendem, naturalmente, à autodeterminação. Organizam-se, tão cedo quanto podem, sob a forma de Estados, e ingressam numa comunidade internacional carente de estrutura centralizada.”<sup>34</sup>

Para José Francisco Rezek a teoria de Kelsen pode ser aplicada somente no direito interno, pois no Direito Internacional público não há hierarquia entre as normas. Por isso seria acertada a posição de Rezek ao afirmar que o fundamento de validade do Direito Internacional repousa na livre vontade dos Estados, que se subordinam apenas ao que reconheceram ou construíram livremente.

Isto porque as relações comerciais, até o início do Século XX, eram regidas somente pelas práticas convencionais reguladas pelos usos e costumes. A partir da Segunda Guerra Mundial, ocorreram diversas mudanças em todos os setores das sociedades, o que possibilitou uma nova relação jurídica entre os Estados.

---

<sup>33</sup> ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. *Manual de Direito Internacional público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 20

<sup>34</sup> REZEK, Jose Francisco. *Direito Internacional público*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 3.

E o tratado internacional consiste em uma visão geral, como sendo o instrumento que as pessoas jurídicas de Direito Internacional se utilizam para conferir eficácia ao Direito Internacional.

Os tratados são uma substituição do direito consuetudinário, e atualmente são consideradas as fontes mais importantes do Direito Internacional; e vários são os termos utilizados para designar, em nosso vocabulário, um tratado. Como por exemplo: acordo, ajuste, convênio, protocolo, convenção, pacto, entre outros, não tendo a pretensão de designar coisas diversas.

Na Convenção de Viena esta matéria foi positivada e o seu principal objetivo foi o de reconhecer o direito dos sujeitos internacionais de firmar tratados e convenções e de capacitar os Estados soberanos.

Falando de uma forma genérica, o tratado internacional poderia ser conceituado como sendo um acordo formal que é celebrado entre pessoas do Direito Internacional público, ou seja, as Organizações Internacionais e os Estados soberanos, a fim de produzir efeitos jurídicos, que costuma ocorrer em um certo momento histórico e cujo teor deverá ser preciso e bem definido. Isso significa dizer que devido a sua formalidade o tratado deverá ter a forma escrita.

A Convenção de Viena que trata sobre o Direito dos Tratados, em seu artigo 2º, enuncia o tratado internacional como sendo "*um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular*".

José Francisco Rezek, por seu turno, define tratado como sendo "*todo acordo formal concluído entre sujeitos de Direito Internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos (...) pelo efeito compromissivo e cogente que visa produzir, o tratado dá cobertura legal à sua própria substância*".<sup>35</sup>

O tratado internacional, segundo o entendimento do mesmo autor, só passa a existir após entrar em vigor. Para ele, o que existe anterior a este processo é apenas um projeto que está concluído e que em muitas vezes passa a não vingar; sendo a formalidade o principal elemento que o diferencia do costume. Este também resulta de um acordo entre sujeitos do direito das gentes, no entanto não exige forma escrita enquanto o tratado não dispensa a formalidade da escrita.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> REZEK, Jose Francisco. *Direito Internacional público*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 15-16.

<sup>36</sup> REZEK, Jose Francisco. *Direito Internacional público*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 15-16.

Para Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio Nascimento e Silva, “*por tratado entende-se o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais*”.<sup>37</sup>

Como ato jurídico que cria, modificada e extingue direitos e obrigações, um tratado requer elementos indispensáveis à sua celebração, quais sejam: capacidade das partes, agentes habilitados, consentimento mútuo e objeto lícito e possível.

Assim se faz necessário que as partes possuam personalidade jurídica de Direito Internacional, como é o caso dos Estados, das Organizações Internacionais, da Santa Sé, e das pessoas jurídicas e físicas.

No caso específico do Brasil, é o Presidente da República, enquanto chefe de Estado, quem tem plenos poderes para celebrar tratados. Juridicamente é o disposto no art. 84, inciso VIII da Constituição Federal que lhe confere a habilitação para o exercício desse poder, que poderá ser delegado a um representante, desde que legalmente autorizado.

Como se trata de um acordo de vontades necessário se faz o consentimento de absolutamente todos os Estados que participam na sua elaboração.

Os tratados não podem versar sobre objetos contrários à moral e aos bons costumes, nem tampouco violar dispositivos constitucionais do país, vez que, não se pode aceitar que o Estado assine um tratado em que o conteúdo seja destoante do contido em sua Constituição.

Estabelece no artigo 53 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados que: “(...) *É nulo o tratado que, no momento de sua conclusão, conflita com uma norma imperativa de Direito Internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de Direito Internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados no seu conjunto, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por nova norma de Direito Internacional geral da mesma natureza.*”

Em razão do crescente positivismo jurídico, particularmente no âmbito internacional, os tratados internacionais tornaram-se a principal fonte de obrigações do Direito Internacional.

De acordo com Valério de Oliveira Mazzuoli:

---

<sup>37</sup> ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. *Manual de Direito Internacional público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 28.

“Os tratados são, incontestavelmente, a principal fonte do Direito Internacional, não apenas em relação à segurança e estabilidade que trazem nas relações internacionais, mas também porque tornam o direito das gentes mais representativo e autêntico, na medida em que se consubstanciam na vontade livre e conjugada das nações, sem a qual não subsistiriam”.<sup>38</sup>

O artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça enumera as fontes do Direito Internacional como sendo: a) as convenções internacionais; b) o costume internacional; c) os princípios gerais de direito; e d) as decisões judiciais e a doutrina.

Sobre o assunto comenta Hee Moon Jo:

“A fonte mais importante do Direito Internacional foi, durante séculos, o costume internacional evoluído da prática dos Estados. O recente movimento para a codificação do Direito Internacional e a conclusão de tratados multilaterais em várias áreas, como no direito do mar, no direito de guerra e nas relações diplomáticas e consulares é a concretização dos costumes internacionais, o qual forma as normas internacionais universalmente aceitas na sociedade internacional. O costume internacional ainda predomina em várias áreas do Direito Internacional, e está sendo constantemente criado. Entretanto, a sistematização da sociedade internacional faz com que cada vez mais a importância do costume internacional perca a sua tradicional importância”.<sup>39</sup>

Como uma forma de disciplina do Direito Internacional consuetudinário e para codificar e regular o processo de formação dos tratados internacionais, servindo como a Lei dos Tratados, foi criada a Convenção de Viena que versa sobre o Direito dos Tratados (CVDT), cujo texto foi ultimado em 23 de maio de 1969, a qual tratou apenas das avenças internacionais entre Estados restando de lado aquelas das quais estão presentes os organismos internacionais.

O artigo 2º, nº I, alínea “a”, da Convenção de Viena define o termo tratado como um acordo internacional entre Estados, por escrito, regido pelo Direito

---

<sup>38</sup> MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Tratados internacionais*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 13.

<sup>39</sup> JO, Hee Moon. *Introdução ao direito internacional*. São Paulo: LTr, 2000, p. 78.

Internacional, inserido num único instrumento ou em dois ou mais conexos, qualquer que seja a sua denominação particular.

A doutrina oferece vasta definição do termo. José Francisco Rezek<sup>40</sup> define tratado como “*todo acordo formal concluído entre sujeitos de Direito Internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos*”.

Flávia Piovesan<sup>41</sup> leciona que “*os tratados são acordos internacionais celebrados entre sujeitos de Direito Internacional, sendo regulados pelo regime jurídico do Direito Internacional*”.

“A primeira regra a ser fixada é a de que os tratados internacionais só se aplicam aos Estados-partes, ou seja, aos Estados que expressamente consentiram com sua adoção. Os tratados não podem criar obrigações aos Estados que com eles não consentiram, ao menos que preceitos constantes do tratado tenham sido incorporados pelo costume internacional. Como dispõe a Convenção de Viena: “Todo tratado em vigor é obrigatório em relação às partes e deve ser observado por elas de boa fé”.

Complementa o art. 27 da Convenção: “Uma parte não pode invocar disposições de seu direito interno como justificativa para o não-cumprimento do tratado”. Logo, os tratados são, por excelência, expressão de consenso.

Apenas pela via do consenso podem os tratados criar obrigações legais, uma vez que Estados soberanos, ao aceitá-los, comprometem-se a respeitá-los. A exigência do consenso é prevista pelo art. 52 da Convenção de Viena, quando dispõe que o tratado será nulo se sua conclusão for obtida mediante ameaça ou uso da força, em violação aos princípios de Direito Internacional consagrados pela Carta da ONU”.<sup>42</sup>

Luis Ivani de Amorim Araújo conceitua tratado como “... *um ato jurídico segundo o qual os Estados Soberanos e Organizações Internacionais que obtiveram personalidade por acordo entre diversos Estados, criam, modificam ou extinguem uma relação de direito existente entre eles*”<sup>43</sup>.

Sobre a terminologia a ser empregada para as avenças internacionais questiona José Francisco Rezek:

---

<sup>40</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 14.

<sup>41</sup> PIOVESAN, Flávia. *Temas de direitos humanos*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 66.

<sup>42</sup> PIOVESAN, Flávia. *Temas de direitos humanos*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 67.

<sup>43</sup> ARAÚJO, Luís Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional público*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 33.

“Há razão científica porque o tratado constitutivo da OIT se chama *constituição*, enquanto, à fundação de tantas outras organizações internacionais, se deu preferência ao vocábulo *carta*? Termos como *acordo*, *ajuste*, ou *convênio*, designam sempre um tratado de importância medíocre? O *protocolo* é necessariamente um tratado acessório? A realidade do direito convencional contemporâneo rende algum tributo às velhas tentativas doutrinárias de vincular, a cada termo variante de tratado, certa modalidade bem caracterizada de compromissos internacional? A esta última questão a resposta é firmemente negativa. O que a realidade mostra é o uso livre, indiscriminado, e muitas vezes ilógico, dos termos variantes daquele que a comunidade universitária, em toda parte – não houvesse boa razão para isso -, vem utilizando como termo-padrão”.<sup>44</sup>

Desta forma, os acordos internacionais podem ser denominados por “tratados” como também por outras designações, as mais comuns são: Convenções, Acordos, Protocolos, Cartas, Estatutos, Convênios, Pactos, Constituições, dentre outras. Alguns termos são usados para configurar solenidade (Pacto ou Carta) ou a natureza suplementar do acordo (protocolo), isto de acordo com Flávia Piovesan<sup>45</sup>, mas a denominação a ser utilizada para um acordo internacional não é relevante e não apresenta maiores consequências jurídicas, haja vista que o Direito Internacional não faz distinção entre estes termos.

Muitas são as classificações utilizadas para os tratados. No entanto, as mais simples são as que dividem conforme os números de partes contratantes, em bilaterais ou multilaterais.

No primeiro caso, o tratado é celebrado somente entre duas partes, já na segunda a celebração acontece contemplando mais de duas partes.

Para Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva<sup>46</sup>, a melhor classificação é aquela que tem como referência a natureza jurídica do ato, e que os divide em tratados-contratos e tratados-leis ou tratados-normativos.

Os tratados-leis ou tratados-normativos, geralmente são celebrados entre muitos Estados e vislumbram a adoção de normas de Direito Internacional, como

---

<sup>44</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 15.

<sup>45</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 7ª ed., amp. E atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p.44.

<sup>46</sup> ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. *Manual de Direito Internacional público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 29-30.

exemplo a Convenção de Viena. Os tratados-contratos normalmente são celebrados entre dois Estados e visam regular interesses recíprocos dos Estados que os firmam. Resultam de concessões mútuas e têm a aparência de contratos, como são exemplos os tratados de paz.<sup>47</sup>

Roberto Luiz Silva, no entanto, classifica os tratados em:

“Tratados bilaterais e tratados multilaterais; Tratados abertos e tratados fechados – abertos os que possuem cláusula de adesão. Outros sujeitos de Direito Internacional podem fazer parte do tratado e fechados os que não contêm essa cláusula, incluindo somente as partes contratantes; Tratados lei, tratados-contrato e tratados-constituição. Nos tratados-lei, a vontade das partes é idêntica. Nos tratados-contrato a vontade das partes têm conteúdo diferenciado e os tratados-constituição são celebrados com o objetivo de criar organizações internacionais, que possuam órgão e poderes próprios e vontade independente dos Estados que a originaram.”<sup>48</sup>

Patrícia Ferreira Machado<sup>49</sup>, ao classificar os tratados, o faz considerando apenas a classificação quanto ao número de contratantes e quanto à natureza jurídica do ato, ou seja, bilateral e multilateral e tratados-normativos ou tratados-leis e tratados contratos.

E José Francisco Rezek<sup>50</sup> classifica-os através de dois critérios: formal – tendo em vista o número de partes (bilateral e multilateral) e a extensão do procedimento adotado (diz respeito ao procedimento adotado para a sua conclusão), e; material - dizendo respeito à natureza das normas expressas (tratados contratuais e tratados normativos), à sua execução no tempo e à sua execução no espaço.

Pode-se ainda identificar os elementos do tratado internacional como sendo: Sujeitos; Consentimento; e Objeto lícito.

Com relação aos sujeitos do tratado internacional pode-se mencionar que nos primeiros passos do Direito Internacional público, os únicos capazes de figurar como sujeitos eram os Estados, entendidos como a concentração de um povo em uma

---

<sup>47</sup> ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. *Manual de Direito Internacional público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 29-30

<sup>48</sup> SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 52-54.

<sup>49</sup> MACHADO, Patrícia Ferreira. *A constituição e os tratados internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 18.

<sup>50</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 25.

unidade territorial dotada de um poder soberano. O Estado era constituído de uma população, um território e um governo; o que lhe conferia soberania.

No entanto, esta idéia de poder supremo do Estado foi se desfazendo e passou a prevalecer a noção de igualdade jurídica entre os Estados e os efeitos de um acordo internacional na condução destes e no seu inter-relacionamento.

Além dos Estados, o Direito Internacional tem visto, principalmente após a Guerra Mundial, o aparecimento de outros sujeitos jurídicos, as organizações internacionais.

O constante e progressivo aumento dos sujeitos do cenário internacional e a amplitude de interesses políticos, econômicos e sociais que ele trouxe, levaram os estados a criarem formas associativas em áreas geopolíticas, ligadas pela afinidade de interesses e problemas, e por objetivos comuns, mais facilmente acessíveis num contexto homogêneo, baseado em razões políticas, econômicas, sociais, geográficas, ou mesmo étnicas e religiosas. Esse fenômeno se manifesta na instituição de organizações específicas.

Eventualmente podem participar das relações jurídicas internacionais, pessoas físicas ou jurídicas, instituídas sobre as regras do direito privado, uma vez que tenham violados direitos seus garantidos por fórum internacional ou que venham a ofender as normas instituídas por esses mesmos fóruns: ou seja, tanto a pessoa natural quanto a pessoa jurídica, podem pleitear junto ao poder judicante, interno ou internacional, o cumprimento de um tratado internacional ratificado por seu país, que venha a lhe garantir um tratamento digno.

Para abordar o objeto do tratado internacional tem-se que como os tratados internacionais são considerados como acordo de vontades dos sujeitos de Direito Internacional, não podem versar sobre objetos que não encontrem espaço dentro do mundo jurídico. Devem portanto serem lícitos e possíveis.

A licitude do objeto significa, consoante lição de Washington de Barros Monteiro, que ele é “*conforme a moral, a ordem pública e aos bons costumes*”<sup>51</sup>

Quanto à impossibilidade, ainda segundo o mesmo autor, pode ser física, quando a prestação jamais puder ser obtida ou legal, quando o objeto for condenado pelo direito.

---

<sup>51</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 5, p.6.

Com relação ao procedimento de formação dos tratados internacionais inicialmente deve-se pontuar que as regras quanto ao exercício do poder para celebrar tratados devem ser estabelecidas por cada Estado.

No Brasil, o processo de formação dos tratados internacionais está disciplinado na Constituição Federal de 1988. O artigo 21, inciso I, da Magna Carta, determina que é competência da União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organismos internacionais. Por sua vez, o artigo 84, inciso VIII, da mesma Carta, estabelece que é da competência privativa do Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Já o artigo 49, inciso I, dispõe que é da competência exclusiva do Congresso Nacional, resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos intencionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Assim, no procedimento de conclusão de um tratado há participação conjunta do Poder Executivo e do Poder Legislativo Federal, o Presidente da República celebra o acordo e o Congresso Nacional o aprova por intermédio de decreto legislativo (artigo 59, inciso VI, da Constituição Federal).

Alberto Xavier ensina em sua obra *Direito Tributário Internacional do Brasil*:

“O procedimento de celebração dos tratados comporta duas fases: a fase das negociações e a fase da celebração. A *fase das negociações* começa com a intervenção de agentes do Poder Executivo e termina com a autenticação, ou seja, o ato pelo qual as partes declaram concluído o processo de formação do acordo e que tem por objetivo prático fixar o texto que será submetido a ratificação. A autenticação pode revestir a modalidade de rubrica (*parafatura, initialling*) ou de assinatura *ad referendum*, por agentes munidos de Cartas de Plenos Poderes. (...) A *fase da celebração* inicia-se com o *referendo* do Congresso Nacional, o qual tem por objetivo o texto autenticado e por conteúdo *autorizar* o Presidente da República a ratificar o tratado. O referendo limita-se à alternativa da permissão ou rejeição da ratificação, não sendo admissível qualquer interferência no conteúdo do tratado. O referendo do Congresso Nacional reveste, assim, a natureza de uma *autorização para a ratificação*. A reiterada prática constitucional brasileira revela que a forma adotada para o referendo é o *decreto legislativo*. (...) A terceira fase do procedimento de celebração dos tratados é a fase integrativa da eficácia, que abrange a promulgação e a publicação”.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Rio: Forense, 2004, 6ª ed., p.100-102.

Feitas as negociações, a assinatura do tratado não cria vínculo convencional, demonstra apenas a vontade do Estado signatário de assumir o vínculo. Não gera efeitos a mera assinatura do tratado se não for referendado pelo Congresso Nacional, uma vez que o Poder Executivo só realizará a ratificação depois de aprovado o tratado pelo Congresso Nacional. A ratificação é ato unilateral com que o sujeito de Direito Internacional, signatário de um acordo, manifesta definitivamente, no cenário internacional, sua vontade de obrigar-se.<sup>53</sup> Trata-se de ato jurídico que gera efeitos no plano internacional.

Após a aprovação do acordo pelo Congresso Nacional, por meio do decreto legislativo e a realização da ratificação pelo Poder Executivo, há a troca ou o depósito dos instrumentos de ratificação. Por fim, a promulgação se dá por decreto do Presidente da República. Trata-se de ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o Estado dá publicidade a existência de um tratado celebrado e constata que todas as formalidades exigidas foram atingidas para a sua conclusão.<sup>54</sup> A promulgação está sujeita a publicação no Diário Oficial, produzindo, a partir daí, efeitos no âmbito interno.

Sobre a promulgação e a publicação dos tratados, afirma José Francisco Rezek:

“No Brasil se *promulgam*, por decreto do presidente da República, todos os tratados que tenham feito objeto de aprovação congressional. *Publicam-se* apenas, no Diário Oficial da União, os que hajam prescindido do assentimento parlamentar e da intervenção confirmatória do chefe do Estado. No primeiro caso, o decreto de promulgação não constitui reclamo constitucional: ele é produto de uma praxe tão antiga quanto a Independência e os primeiros exercícios convencionais do Império. Cuida-se de um *decreto*, unicamente porque os atos do chefe do Estado costumam ter esse nome. Por nada mais. Vale aquele ato de *publicidade* da existência do tratado, norma jurídica de vigência atual ou iminente. Publica, pois, o órgão oficial, para que o tratado – cujo texto completo vai em anexo – se introduza na ordem legal, e opere desde o momento próprio”<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 53.

<sup>54</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Rio: Forense, 2004, 6ª ed., p.102.

<sup>55</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 84.

Importante observar que, não obstante as regras contidas nos artigos 49, inciso I, e 84, inciso VIII, da Constituição Federal, não foi fixada na Carta Magna prazo para que o Presidente da República encaminhe ao Congresso Nacional o tratado já assinado nem para a realização do referendo pelo o Congresso Nacional ou para a ratificação pelo Chefe do Poder Executivo. Fruto desta omissão é a própria Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que foi assinada pelo Chefe do Executivo em 1969, encaminhada para referendo pelo Congresso Nacional em 1992, e está no Poder Legislativo até hoje.

A primeira fase para a formação de um tratado é iniciada pela negociação, no qual é discutido o conteúdo ou objeto para que seja elaborado um texto escrito.

Ao consentimento das pessoas jurídicas de "direito das gentes" que representam os signatários, é feita a assinatura como uma forma de autenticação do texto convencional. A assinatura não vincula o Estado a ratificação do tratado. O chefe do Executivo embora diante do consentimento e da anuência do poder Legislativo, tem a liberdade de ratificá-lo ou não.

Após as fases de negociação e assinatura é necessária a aprovação do Poder Legislativo.

A aprovação de um tratado no Brasil é feita a partir do decreto legislativo promulgado pelo presidente do Senado Federal que o pública no Diário Oficial da União para ser discutido e votado primeiro na Câmara e depois no Senado.

O texto pode ser facultado e adaptado às considerações do Congresso Nacional, que pode aprová-lo com restrições. Caso o Congresso Nacional rejeite o projeto do tratado, o Executivo não poderá ratificá-lo e essa manifestação será definitiva. Porém, mesmo que o tratado seja aprovado com ou sem restrições, ele deverá se submeter ao Executivo para a sua ratificação, sendo facultado a este, aceitar ou não as modificações propostas.

Para que o acordo ou tratado internacional incorpore-se no ordenamento jurídico de um país, precisa ser ratificado. A ratificação poderá ocorrer de três formas, no reconhecimento automático entra-se em vigor sem a necessidade de uma ordem de aplicação ou de uma lei, como ocorre, por exemplo, na Espanha; na incorporação precisa-se de ser recepcionada por uma ordem legislativa, a exemplo do que acontece

aqui no Brasil; e na transformação deve-se ser editada uma lei com o mesmo conteúdo, conforme se observa na Itália.

A ratificação é o atitude pelo qual o Presidente da República, devidamente autorizado pelo Congresso Nacional, confirma um tratado, concluído por seus mandatários.

Para José Francisco Resek, “*ratificação é o ato unilateral com que o sujeito de Direito Internacional, signatário de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se*”.<sup>56</sup>

Ainda, de acordo com o mesmo autor, o fundamento da ratificação é no intuito de garantir ao soberano o controle da ação exterior de seus mandatários.

Já, de acordo com Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva, “*a ratificação é o ato administrativo mediante o qual o chefe do Estado confirma tratado firmado em seu nome ou em nome do Estado, declarando aceito o que foi convencionado pelo agente signatário*”.<sup>57</sup>

Somente após a sua ratificação é que o tratado entrará em vigor, mas, enquanto isso não ocorrer, o Estado não deverá praticar nenhum ato que possa ser capaz de frustrar o seu objeto e finalidade. Existem alguns tipos de tratados que dispõem sobre a dispensa de ratificação.

Se um Estado não tiver participado da negociação e nem tenha assinado o tratado e decidir tornar parte dele, o Estado não poderá ratificá-lo, mas sim aderir a ele, isso se o tipo de tratado permitir.

Somente no caso do tratado ser bilateral que não existirá essa possibilidade de adesão por ser de natureza fechado.

Por meio do decreto executivo se dá a promulgação que é destinada para tornar executável o tratado no ordenamento jurídico interno. A partir da promulgação o Estado passa a reconhecer a existência de uma norma obrigatória no plano interno, e que já era obrigatória no âmbito internacional.

Com exceção a essa regra, com o objetivo de esclarecimento, destacamos que no Brasil a Constituição Federal em seu artigo 5º, parágrafos 1º e 2º, garante a aplicação imediata de tratados que versem sobre direitos e garantias fundamentais.

---

<sup>56</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 25.

<sup>57</sup> ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. *Manual de Direito Internacional público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 34.

Sobre esse assunto, José Francisco Rezek se pronuncia da seguinte forma:

“No Brasil, se promulgam, por decreto do presidente da República, todos os tratados que tenham feito objeto de aprovação congressional (...) o decreto de promulgação não constitui reclamo constitucional: ele é produto de uma praxe tão antiga quanto à independência e os primeiros exercícios convencionais do Império.”<sup>58</sup>

O tratado só é vigorado no território nacional a partir da publicação desse decreto. Para que a lei, que é proveniente do tratado internacional, seja aplicada no âmbito interno, com eficácia e poder de executoriedade, a publicação é a condição essencial. Seu objetivo principal é a introdução do tratado no ordenamento jurídico nacional, transformando-o em uma norma com a mesma hierarquia das leis ordinárias internas, o que o converteria em fonte de direito no sistema jurídico brasileiro.

## **2.2 Recepção do tratado internacional e sua vigência no direito interno**

A competência privativa para celebrar tratados, convenções e atos internacionais no Brasil é do Presidente da República, dos quais estão sujeitos ao referendo do Congresso Nacional, conforme prescreve os artigos 84, inciso VIII, e 49, inciso I da Constituição Federal.

Senão veja: “*Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da república: [...] VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos ao referendo do Congresso Nacional;(...*”

“*Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; (...).*”

O conceito de Tratado Internacional pode ser dado como sendo o acordo entre dois ou mais sujeitos do cenário internacional que tem como objetivo produzir determinados efeitos jurídicos.

Betina Treiger Gruppenmacher aponta que “*os tratados internacionais refletem hipóteses em que cada um dos Estados signatários abre mão de parcela de sua*

---

<sup>58</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 79.

*soberania acatando as disposições de uma convenção que reconhece como expressão máxima das regras de bem viver da comunidade internacional”.*<sup>59</sup>

É importante ressaltar que para ser devidamente incorporado no ordenamento jurídico brasileiro, o tratado internacional deverá ser submetido a alguns procedimentos. Portanto, cabe ao Poder Executivo a negociação, ratificação, promulgação no procedimento de celebração dos tratados. E ao Congresso Nacional cabe a obrigação de apreciar e aprovar, ou não, os acordos internacionais em que o Brasil seja parte.

No Brasil, o processo de formação dos tratados internacionais está disciplinado na Constituição Federal de 1988. O artigo 21, inciso I, da Magna Carta, determina que compete à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organismos internacionais. Por sua vez, o artigo 84, inciso VIII, da mesma Carta, estabelece que é da competência privativa do Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Já o artigo 49, inciso I, dispõe que é da competência exclusiva do Congresso Nacional, resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos intencionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Assim, no procedimento de conclusão de um tratado há participação conjunta do Poder Executivo e do Poder Legislativo Federal, o Presidente da República celebra o acordo e o Congresso Nacional o referenda, aprovando-o por intermédio de decreto legislativo, como dispõe o artigo 59, inciso VI, da Constituição Federal.

Alberto Xavier ensina em sua obra *Direito Tributário Internacional do Brasil*:

“O procedimento de celebração dos tratados comporta duas fases: a fase das negociações e a fase da celebração. A *fase das negociações* começa com a intervenção de agentes do Poder Executivo e termina com a autenticação, ou seja, o ato pelo qual as partes declaram concluído o processo de formação do acordo e que tem por objetivo prático fixar o texto que será submetido a ratificação. A autenticação pode revestir a modalidade de rubrica (*parafatura, initialling*) ou de assinatura *ad referendum*, por agentes munidos de Cartas de Plenos Poderes. (...) A *fase da celebração* inicia-se com o *referendo* do Congresso Nacional, o qual tem por objetivo o texto autenticado e por conteúdo *autorizar* o Presidente da República a ratificar o tratado. O

---

<sup>59</sup> GRUPEMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999. p.73.

referendo limita-se à alternativa da permissão ou rejeição da ratificação, não sendo admissível qualquer interferência no conteúdo do tratado. O referendo do Congresso Nacional reveste, assim, a natureza de uma *autorização para a ratificação*. A reiterada prática constitucional brasileira revela que a forma adotada para o referendo é o *decreto legislativo*. (...) A terceira fase do procedimento de celebração dos tratados é a fase integrativa da eficácia, que abrange a promulgação e a publicação”.<sup>60</sup>

Feitas as negociações, a assinatura do tratado não cria vínculo convencional, demonstra apenas a vontade do Estado signatário de assumir o vínculo. Não gera efeitos a mera assinatura do tratado se não for referendado pelo Congresso Nacional, uma vez que o Poder Executivo só realizará a ratificação depois de aprovado o tratado pelo Congresso Nacional. A ratificação é ato unilateral com que o sujeito de Direito Internacional, parte em um tratado, exprime de forma definitiva, no cenário internacional, sua vontade de obrigar-se.<sup>61</sup> Trata-se de ato jurídico que gera efeitos no plano internacional.

Após a aprovação do acordo pelo Congresso Nacional, por meio do decreto legislativo e a realização da ratificação pelo Poder Executivo, há a troca ou o depósito dos instrumentos de ratificação. Por fim, a promulgação se dá por decreto do Presidente da República. Trata-se de ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo publica a existência de um acordo celebrado e constata o preenchimento das formalidades exigidas para a sua conclusão.<sup>62</sup> A promulgação está sujeita a publicação no Diário Oficial, produzindo, a partir daí, efeitos no âmbito interno.

Sobre a promulgação e a publicação dos tratados, afirma José Francisco Rezek:

“No Brasil se *promulgam*, por decreto do presidente da República, todos os tratados que tenham feito objeto de aprovação congressional. *Publicam-se* apenas, no Diário Oficial da União, os que hajam prescindido do assentimento parlamentar e da intervenção confirmatória do chefe do Estado. No primeiro caso, o decreto de promulgação não constitui reclamo constitucional: ele é produto de uma praxe tão antiga quanto a Independência e os primeiros exercícios convencionais

---

<sup>60</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Rio: Forense, 2004, 6ª ed., p.100-102.

<sup>61</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 53.

<sup>62</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Rio: Forense, 2004, 6ª ed., p.102.

do Império. Cuida-se de um *decreto*, unicamente porque os atos do chefe do Estado costumam ter esse nome. Por nada mais. Vale aquele ato de *publicidade* da existência do tratado, norma jurídica de vigência atual ou iminente. Publica, pois, o órgão oficial, para que o tratado – cujo texto completo vai em anexo – se introduza na ordem legal, e opere desde o momento próprio”<sup>63</sup>

Importante observar que, não obstante as regras contidas nos artigos 49, inciso I, e 84, inciso VIII, da Constituição Federal, não fixou a Carta Magna prazo, quer para que o Presidente da República encaminhe ao Congresso Nacional o tratado já assinado, quer para a realização do referendo pelo o Congresso Nacional ou para a ratificação pelo Chefe do Poder Executivo. Fruto desta omissão é a própria Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que foi assinada pelo Chefe do Executivo em 1969, encaminhada para referendo pelo Congresso Nacional em 1992, e está no Poder Legislativo até hoje.

A primeira fase para a formação de um tratado é iniciada pela negociação, no qual é discutido o conteúdo ou objeto para que seja elaborado um texto escrito.

Ao consentimento das pessoas jurídicas de "direito das gentes" que representam os pactuantes, é feita a assinatura como forma de autenticar o texto convencional. Tal assinatura não obriga o Governo do Estado a ratificar o tratado. O chefe do Executivo mesmo diante do consentimento e da anuência do poder Legislativo, tem a liberdade de ratificá-lo ou não.

Após a fase de negociação e a fase de assinatura é necessária a aprovação do Poder Legislativo.

A aprovação de um tratado no Brasil é feita por meio de um decreto legislativo promulgado pela figura do presidente do Senado Federal que o confere publicidade no Diário Oficial da União para ser discutido e votado primeiro na Câmara e depois no Senado.

O texto pode ser facultado e adaptado às considerações do Congresso Nacional, que pode aprová-lo com restrições. Caso o Congresso Nacional rejeite o projeto do tratado, o Executivo não poderá ratificá-lo e essa manifestação será definitiva. Porém, mesmo que o tratado seja aprovado com ou sem restrições, ele deverá

---

<sup>63</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 84.

se submeter ao Executivo para a sua ratificação, tendo este a faculdade a este a aceitação ou não das modificações propostas.

Para que o tratado ou convenção internacional apresente-se no sistema jurídico de um país, precisa ser ratificado. A ratificação poderá ocorrer de três formas: reconhecimento automático - entra em vigor sem a necessidade de uma ordem de aplicação ou de uma lei, como ocorre, por exemplo, na Espanha; incorporação - precisa ser recepcionada por uma ordem legislativa, a exemplo do que acontece aqui no Brasil; e, transformação - deve ser editada uma lei com o mesmo conteúdo, conforme se observa na Itália.

A ratificação é o ato pelo qual o Presidente da República, devidamente autorizado pelo Congresso Nacional, confirma um tratado, concluído por seus mandatários.

Para José Francisco Rezek, “*ratificação é o ato unilateral com que o sujeito de Direito Internacional, signatário de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se*”.<sup>64</sup>

Ainda, segundo entendimento do mesmo autor, o fundamento da ratificação é no intuito de garantir ao soberano o controle da ação exterior de seus mandatários.

Já, de acordo com Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva, “*a ratificação é o ato administrativo mediante o qual o chefe do Estado confirma tratado firmado em seu nome ou em nome do Estado, declarando aceito o que foi convencionado pelo agente signatário*”.<sup>65</sup>

Somente após a sua ratificação é que o tratado entrará em vigor, mas, enquanto isso não ocorrer, o Estado não deverá praticar nenhum ato que possa ser capaz de frustrar o seu objeto e finalidade. Existem alguns tipos de tratados que dispõem sobre a dispensa de ratificação.

Se um Estado não tiver participado da negociação e nem tenha assinado o tratado e decidir tornar parte dele, o Estado não poderá ratificá-lo, mas sim aderir a ele, isso se o tipo de tratado permitir.

Somente no caso do tratado ser bilateral que não existirá essa possibilidade de adesão por ser de natureza fechado.

---

<sup>64</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 25.

<sup>65</sup> ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. *Manual de Direito Internacional público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 34.

Por meio do decreto executivo se dá a promulgação que é destinada para tornar executável o tratado no ordenamento jurídico interno. A partir da promulgação o Estado passa a reconhecer a existência de uma norma obrigatória no plano interno, e que já era obrigatória no âmbito internacional.

Com exceção a essa regra, com o objetivo de esclarecimento, destacamos que no Brasil a Constituição Federal em seu artigo 5º, parágrafos 1º e 2º, garante a aplicação imediata de tratados que versem sobre direitos e garantias fundamentais.

Sobre esse assunto, José Francisco Rezek se pronuncia da seguinte forma:

“No Brasil, se promulgam, por decreto do presidente da República, todos os tratados que tenham feito objeto de aprovação congressional (...) o decreto de promulgação não constitui reclamo constitucional: ele é produto de uma praxe tão antiga quanto à independência e os primeiros exercícios convencionais do Império.”<sup>66</sup>

O tratado só é vigorado no território nacional a partir da publicação desse decreto. Para que a lei, que é proveniente do tratado internacional, tenha aplicabilidade no âmbito interno, com eficácia e poder de executoriedade, a publicação é a condição essencial. Seu objetivo principal é a introdução do tratado no ordenamento jurídico nacional, transformando-o em uma norma com a mesma hierarquia das leis ordinárias internas.

Celebrado o tratado ou convenção pelo representante do Poder Executivo, ele deverá ser aprovado pelo Congresso Nacional e promulgado pelo Presidente da República, com a sua publicação no órgão de imprensa oficial, tem-se como integrada a norma da convenção internacional do direito interno.

Todos os compromissos que são assumidos pelo Brasil, em virtude de atos, tratados e convenções internacionais, são ingressados no ordenamento jurídico brasileiro como atos normativos infraconstitucionais, que possuem a mesma hierarquia das leis ordinárias e que se subordinam de forma integral às normas constitucionais. Uma vez incorporados a ordem interna jurídica devem ser interpretados com as limitações impostas pela Constituição.

---

<sup>66</sup> REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 79.

O Ministro Celso Mello esclarece que "*a eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (Lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade*".<sup>67</sup>

A superioridade da Constituição face aos tratados internacionais é, portanto, um ponto pacífico entre os doutrinadores, no entanto a relação entre estes e as legislações infraconstitucionais é que apresentam divergências. Os conflitos que abordam normas de direito interno e as do Direito Internacional ocorrem sempre quando uma lei de âmbito interno contraria um tratado internacional.

O Ministro Celso Mello afirma que "*o respeito à supremacia da Constituição: eis o ponto delicado sobre o qual se estrutura o complexo edifício institucional do estado democrático e no qual se apóia todo o sistema organizado de proteção das liberdades públicas*".<sup>68</sup>

Assim, conclui-se a supremacia das normas constitucionais perante os tratados e atos internacionais, mesmo que devidamente ratificadas, e de plena possibilidade de controle de constitucionalidade.

Dentro das fontes internacionais do Direito Tributário os tratados ocupam lugar de primordial relevo. Nas palavras de Luciano Amaro<sup>69</sup>: "*Os tratados internacionais têm, modernamente, uma grande atuação no campo dos tributos, ao estabelecerem mecanismos que evitam a dupla tributação internacional de rendimentos e reduzem ou excluem ônus tributários no comércio internacional*".

Alberto Xavier<sup>70</sup> leciona que os tratados em matéria tributária são, via de regra, bilaterais, uma vez que os coletivos ocupam no Direito Tributário internacional um lugar secundário.

Afirma Aliomar Baleeiro:

"Em regra, os tratados só produzem efeitos entre as partes que os celebram. Mas, além da hipótese de adesão, os tratados de comércio com concessões alfandegárias, contêm, em geral, há alguns séculos, a cláusula de nação mais favorecida. Por ela,

---

<sup>67</sup> RTJ 70/333 - RTJ 100/1030 0 RT 554/434

<sup>68</sup> Diário da Justiça, seção I, 13 ago. 1997, p. 36.593

<sup>69</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 178.

<sup>70</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Rio: Forense, 2004, 6ª ed., p.92.

esses atos internacionais consignam que se maiores concessões, no futuro, forem feitas a um terceiro país, elas se tornarão extensivas automaticamente aos signatários. Se, p. ex., Brasil e Argentina estipulam que as importações de frutas frescas dum para outro gozarão da redução de 50% dos direitos aduaneiros e, mais tarde, um desses países concede 75% de redução a uma terceira nação, relativamente à mesma mercadoria, assim mais favorecida, essa vantagem automaticamente será assegurada ao outro contratante.”<sup>71</sup>

A palavra fonte significa origem, causa, a nascente de água. Assim como a água brota da fonte o Direito Tributário também tem suas fontes. Na doutrina, de acordo com Kiyoshi Harada<sup>72</sup>, as fontes do Direito Tributário se distinguem em: fontes formais e fontes materiais. As fontes materiais ou reais são os pressupostos fáticos da tributação, ou seja, os pressupostos de fato que compõem as hipóteses de incidências tributárias. Fontes formais são os conjuntos de normas que dão origem ao Direito Tributário. São simbolizadas pelo plexo de normas pelo qual o direito se instrumentaliza, ganhando força obrigatória e vinculante e criando direitos e deveres jurídicos.

Na classificação das fontes do Direito Tributário, os acordos internacionais devem ser classificados como fontes formais, ao lado dos atos normativos previstos no artigo 59 da Constituição Federal e dos decretos.

No artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN) há uma peculiaridade no Direito Tributário, que estabelece uma hierarquia entre tratado e a lei interna. Prevê o referido artigo 98 do CTN, que “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.

Por muito tempo sustentaram que apenas a Constituição pode estabelecer uma hierarquia entre as normas jurídicas, acaba gerando uma controvérsia. É sustentado que na doutrina há uma improbidade terminológica no preceito a que se refere na lei, pelo motivo dos tratados e as convenções não revogarem a legislação interna, apenas prevalecem em relação a esta, ainda que posterior.

Paulo de Barros Carvalho, faz críticas ao artigo ao mencionar:

---

<sup>71</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 639.

<sup>72</sup> HARADA, KIYOSHI. *Direito financeiro e tributário*. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 2005, p. 313.

“Em homenagem ao mínimo de rigor e coerência que o sistema deve apresentar, não nos parece correta a formulação esquematizada nesse Estatuto. Tirando as leis, os decretos e, entre as normas complementares, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribui eficácia normativa (art. 100, I e II), que são instrumentos introdutórios primários ou secundários, no ordenamento positivo brasileiro, todos os outros, tratados e convenções internacionais, bem como as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esses últimos na qualidade de normas complementares, são vazios de força jurídica vinculante, não integrando o complexo normativo. ... não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que o ratificam, incorporando-os à ordem jurídica”.<sup>73</sup>

Leciona Hugo de Brito Machado:

“No Código Tributário Nacional, a palavra *lei* é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribui competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis. Só é lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no CTN, *a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nesta estabelecido.*”<sup>74</sup>

Adotou o código tributário nacional um conceito amplo de legislação tributária, de modo que, lei e legislação tributária são termos que não se confundem, já que a expressão não se limita aos atos formalmente considerados como lei.

O artigo 96 do referido Código não tem o condão de restringir o conceito de legislação tributária, mas, ao contrário, pretende demonstrar a sua amplitude em relação ao conceito de lei tributária.

Não obstante tenha o Código Tributário Nacional feito referência aos tratados e as convenções internacionais como se fossem termos distintos, como foi

---

<sup>73</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 79.

<sup>74</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 87-88.

demonstrado anteriormente, os conceitos de tratado e convenção internacional são sinônimos.

Ao estabelecer que os tratados estão contidos na expressão legislação tributária, reconhece expressamente o legislador que as convenções internacionais são fontes do Direito Tributário.

Os tratados ingressam no ordenamento jurídico nacional por intermédio de um ato normativo nacional, qual seja, o decreto de execução, antecedido do decreto legislativo, e se o Código mencionou que a expressão legislação tributária compreende, distintamente, as lei (dentre elas o decreto legislativo), os tratados e as convenções internacionais e os decretos, é porque reconhece que os tratados internacionais no ordenamento pátrio tem uma posição hierárquica que lhes são próprios.

### *2.2.1 Direito Internacional e Direito Interno: teoria monista e dualista*

O conflito entre os acordos internacionais e o ordenamento de um Estado, traz em discussão a relação existente entre o Direito Internacional e o direito interno.

Uma dúvida que prevalece é que quando há um conflito entre uma norma do Direito Internacional e uma do direito interno qual irá prevalecer ou então se existe hierarquia entre as normas do direito interno e as do Direito Internacional. Há uma unanimidade na prática internacional que consagra a primazia do Direito Internacional sobre o direito interno, ou seja, o Direito Internacional é hierarquicamente superior ao direito interno.

Tal questão começa a ficar mais complicada quando se quer identificar o direito aplicável ao ordenamento jurídico interno quando verificado algum conflito com a norma internacional.

Da discussão em torno da introdução das normas dos tratados internacionais no direito interno, ou seja, se após a ratificação é necessário um ato normativo interno para que o tratado passe a produzir efeitos no âmbito nacional, nasceu entre os doutrinadores o monismo e o dualismo.

De acordo com Valério de Oliveira Mazzuoli<sup>75</sup> “(...) a dificuldade está em se saber se o Direito Internacional público e o direito interno são dois

---

<sup>75</sup> MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Tratados internacionais*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 118.

*ordenamentos independentes um do outro, estanques, ou se são dois ramos de um mesmo sistema”.*

Os internacionalistas formularam duas teorias distintas na tentativa de explicar essa relação e de classificar os Estado de acordo com a forma de recepção e hierarquia atribuída a norma internacional frente à norma interna, são elas: a Teoria Monista e a Teoria Dualista.

De acordo com a teoria Monista, não existem duas ordens jurídicas autônomas ou independentes. Assim, o direito interno e o Direito Internacional formam uma única ordem jurídica e o ato de ratificação do tratado é capaz de gerar efeitos no âmbito interno e externo, havendo a incorporação automática dos tratados na ordem interna.

Para a teoria monista, pode vir a ocorrer conflitos entre as normas internacionais e as normas internas. Nesse caso, para os monistas nacionalistas, o direito interno será superior e, para os monistas internacionalistas, a superioridade é da norma internacional.

No monista internacionalista o Direito Internacional Público encontra-se em posição de absoluta primazia sobre o Direito interno estatal.<sup>76</sup> Tal primazia atribui aos tratados ratificados pelo Brasil, quaisquer que sejam eles, um *status* hierárquico superior a toda a legislação doméstica do país. Assim, depois de publicados, os tratados passam a ter *força normativa* no nosso ordenamento interno, revogando as disposições ordinárias em contrário e devendo ser observados pelas leis que sobrevenham. Mas frise-se que a lei geral não sucumbe diante do tratado por ser este posterior ou especial em relação a ela. A prevalência dos tratados internacionais sobre o ordenamento nacional dá-se não em razão de sua posterioridade ou eventual especialidade, mas sim em decorrência de seu caráter supra-legal, que impede sejam eles revogados por lei posterior ou especial. A lei interna posterior, assim, é ineficaz (ou *inaplicável*) em relação ao tratado anteriormente firmado, devendo os tribunais abster-se de aplicar tal lei enquanto o respectivo tratado vincular o Estado.<sup>77</sup> A recusa do Poder Judiciário em aplicar os tratados ratificados pelo governo leva inclusive à responsabilização do Estado no plano internacional. Ademais, os tratados internacionais têm sua forma própria de revogação, que é a *denúncia*, só podendo ser alterados por outras normas de natureza

---

<sup>76</sup>. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, *Curso de Direito Internacional público*, São Paulo: RT, 2006, pp. 54-57.

<sup>77</sup>. MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional público*, vol. 1, 15ª ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, pp. 127-129.

idêntica ou de categoria superior, internacionais ou supranacionais, jamais por leis internas.

Para o Direito Internacional Público os compromissos exteriores assumidos pelo Estado são superiores às obrigações assumidas pelo mesmo no plano interno, não sendo possível a alegação de que o eventual não-cumprimento de um tratado se daria em virtude de decisões judiciais sustentando a sua inconstitucionalidade ou da existência de norma superveniente substancialmente contrária ao conteúdo do acordo. Pretender que, por meio de legislação interna superveniente, se possa revogar tratados internacionais, significa admitir que um Estado, por si só, tem o poder de modificar o conteúdo de compromissos internacionalmente assumidos, sem o consentimento das demais partes contratantes, o que não é lógico e tampouco jurídico.<sup>78</sup>

Os direitos internacional e nacional não regulam a conduta de sujeitos distintos, mas sim regulam a conduta de indivíduos, a diferenciação entre ambos é a técnica de regulação. O direito interno é criado somente pela vontade de um Estado, já o Direito Internacional é criado pela colaboração de dois ou mais Estados.

Assim a norma internacional é de fácil assimilação pelo ordenamento jurídico nacional. Países monistas recebem a norma internacional na condição de hierarquia superior às suas constituições. Kelsen, teórico monista internacionalista, afirma em sua obra *Teoria Geral do Direito e do Estado*:

“Essa visão monista é o resultado de uma análise das normas do Direito Internacional positivo referente aos Estados, ou seja, às ordens jurídicas nacionais. A partir do ponto de vista do Direito Internacional vê-se a sua conexão com o Direito nacional e, por conseguinte, com uma ordem jurídica universal. Mas – por mais estranho que isso possa parecer – a maioria dos teóricos do Direito Internacional não compartilha essa visão monista. O Direito Internacional e o Direito nacional são, na sua opinião, duas ordens jurídicas separadas, mutuamente independentes, que regulamentam matérias muito diferentes e que possuem fontes bem diferentes”.<sup>79</sup>

Completa Flávia Piovesan:

---

<sup>78</sup> MAZZUOLI, Valerio Oliveira. *Eficácia e Aplicabilidade dos Tratados em Matéria Tributária no Direito Brasileiro in Direito Tributário e Segurança Jurídica*, coord. Maria de Fátima Ribeiro, MP Editora, São Paulo, 2008, p. 241/2.

<sup>79</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 4ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 516.

“A incorporação automática é adotada pela maioria dos países europeus, como a França, a Suíça e os Países-Baixos, no continente americano pelos Estados Unidos e alguns países latino-americanos, e ainda por países africanos e asiáticos. Essa forma de incorporação é amplamente considerada como a mais efetiva e avançada sistemática de assegurar a implementação aos tratados internacionais no plano interno”<sup>80</sup>.

O direito Internacional, segundo o monismo nacionalista, tira a sua obrigatoriedade do direito interno. É um direito estatal aplicado externamente.

O autor Roberto Luiz Silva ao descrever sobre o monismo que atribui primazia ao direito interno assim o faz: “(...) *por essa corrente, há soberania absoluta do Estado, que não está sujeito a nenhum sistema jurídico que não tenha surgido de sua própria vontade. O fundamento do Direito Internacional é a autolimitação que o Estado dá à manifestação de sua vontade*”.<sup>81</sup>

A principal diferença entre as duas teorias se funde na necessidade de incorporar ou não a norma internacional ao Direito Interno. Enquanto a teoria dualista defende que uma disciplina internacional só passa a ser efetivada no âmbito interno após a sua transformação em lei interna, a teoria monista, que defende a existência de um sistema jurídico único, defende que não há necessidade dessa incorporação já que não separa o direito interno do Direito Internacional.

Ainda de acordo com o monismo que atribui primazia do Direito Internacional, esse mesmo autor descreve que,

“(...) dois complexos de normas do tipo dinâmico, como o ordenamento jurídico internacional e um ordenamento jurídico estadual, podem formar um sistema unitário tal que um desses ordenamentos se apresente como subordinado ao outro, porque um contém uma norma que determina a produção das normas do outro e, por conseguinte, este encontra naquele o seu fundamento de validade.”<sup>82</sup>

Essa última corrente é baseada na Teoria de Kelsen, na qual descreve a validação de uma norma pela sua fundamentação em outra norma superior. Dessa forma, não haveria conflito, já que o Direito Internacional está posicionado no ápice da

---

<sup>80</sup> PIOVESAN, Flávia. *Temas de direitos humanos*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 70.

<sup>81</sup> SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 128.

<sup>82</sup> SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 132.

pirâmide, como a norma superior e o direito interno não poderia se rebelar por ser de norma inferior.

A partir desta teoria foi entendido que o Direito Internacional e o direito interno são dois sistemas jurídicos distintos fundamentados em ordens também distintas e que não se confundem. Analisando por este ângulo, o tratado só terá sua eficácia no âmbito externo, sendo necessária a sua incorporação ao sistema jurídico. Somente se for transformado em lei interna o tratado terá efeitos internamente. Ou seja, deverá ser criada uma lei para atender a uma obrigação contraída pelo Estado perante outros Estados soberanos.

De acordo com Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva,

“para os defensores da doutrina dualista, o Direito Internacional e o direito interno são dois sistemas distintos, dois sistemas independentes e separados, que não se confundem. Salientam que num caso se trata de relações entre Estados, enquanto no outro as regras visam à regulamentação das relações entre indivíduos. Outro argumento é que o DI depende da vontade comum de vários Estados, ao passo que os direitos internos dependem da vontade unilateral do Estado. Em conseqüência, o DI não cria obrigações para o indivíduo, a não ser que suas normas sejam transformadas em direito interno.”<sup>83</sup>

Para Roberto Luiz Silva, “(...) não há conexão entre os sistemas jurídicos (Direito Interno e Direito Internacional). Não há conflitos entre eles, por serem noções jurídicas diferentes, que caracterizam sistemas jurídicos independentes”.<sup>84</sup>

Ainda, segundo o mesmo autor,

“o Direito Interno, fundamentado na autoridade constitucional, regula as relações entre indivíduos entre si e dos indivíduos com o sistema estatal em que estão inseridos. Já o Direito Internacional, fundamentado na norma pacta sunt servanda, regula as relações entre os Estados da Sociedade Internacional. Assim, enquanto o Direito Internacional teria fundamento na vontade individual ou comum dos Estados, possuiria a finalidade de reger as relações entre aqueles e seria um direito

---

<sup>83</sup> ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. *Manual de Direito Internacional público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 64-65.

<sup>84</sup> SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 126.

fundado em bases coordenativas, o Direito Interno teria fundamento exclusivo na vontade soberana e unilateral do Estado nacional (que o elabora), possuiria a finalidade de reger as relações entre as pessoas estabelecidas no território estatal e seria um direito fundado na idéia de subordinação.”<sup>85</sup>

O dualismo estudado por Triepel na Alemanha, e levada para a Itália por Anzilotti, parte da concepção que o Direito interno e o Internacional são duas ordens jurídicas autônomas e independentes, sendo que o Estado precisa criar uma lei para recepcionar em seu ordenamento jurídico o conteúdo do tratado que ratificou na Comunidade Internacional, para que o mesmo tenha vigência interna, ou ao menos se manifestar internamente, através do poder competente, realizando o procedimento chancelador das obrigações que assumiu internacionalmente. Esse procedimento chancelador seria um Decreto de execução ou um regulamento.

O dualismo entende que não há conflito entre normas internas e internacionais, e sim conflito entre normas de direito interno, uma vez que um acordo incorporado a ordem jurídico de um Estado, passa a ser uma norma interna, sendo o conflito para os autores que defendem a teoria dualista, o Direito Internacional e o direito interno não são apenas diferentes ramificações do direito, eles pertencem a ordenamentos jurídicos distintos, e, portanto, não existe conflito entre lei interna e tratado internacional entre o tratado incorporado e as demais normas internas, um conflito de normas que não interessa ao Direito Internacional.

A teoria dualista, entretanto, não se aplica aos tratados internacionais de proteção dos direitos humanos, aos quais aplicam-se a incorporação automática pautada pela teoria monista. Isso se deduz de regra contida na Constituição Federal, artigo 5º, parágrafo 1º, que determina que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, haja vista que, os tratados internacionais de direitos humanos têm por objeto justamente a definição destes direitos e garantias.<sup>86</sup>

Resta agora saber quais dentre as mencionadas teorias é a adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro. A doutrina predominante no Brasil entende, diante de não previsão constitucional quanto à matéria, que o Brasil adota a teoria dualista e, assim, a incorporação legislativa. Isto porque, no Brasil há a exigência, para que o

---

<sup>85</sup> SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 126.

<sup>86</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 7ª ed., amp. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 80-91.

tratado ratificado produza efeito na ordem interna, da edição de um ato normativo, qual seja, um decreto expedido pelo Presidente da República.<sup>87</sup>

José Francisco Resek entende que o Brasil adota a forma dualista quando escreve:

“Ao se estabelecer a necessidade imperiosa de incorporação, independente da posição que assumirá posteriormente a norma, evidentemente adota o direito brasileiro uma forma de dualismo, mesmo que na modalidade moderada. Somente depois de incorporados ao ordenamento jurídico interno podem as normas de origem internacional criar direitos e deveres para os particulares, ainda que antes disso tenha o Estado relevado aos seus co-contratantes ter assumido suas obrigações naquele plano, através da ratificação e depósito do instrumento próprio.”<sup>88</sup>

Resta agora analisar a questão da hierarquia das regras do tratado internacional dentro do ordenamento jurídico nacional é tormentosa e nada pacífica. É possível estabelecer quatro posicionamentos principais quanto à hierarquia dos tratados no ordenamento pátrio. Uma primeira corrente reconhece a natureza supraconstitucional dos tratados; uma segunda corrente atribui posição constitucional às convenções internacionais; uma terceira corrente que reconhece patamar hierárquico das leis ordinárias; e uma quarta corrente que reconhece caráter supralegal aos tratados.

Analisar-se á, ainda que brevemente, cada uma das correntes:

A primeira, Natureza supraconstitucional dos tratados: tem como um dos seus defensores Celso D. Albuquerque Mello que entende que a norma internacional prevalece sobre a norma constitucional, mesmo na hipótese em que uma norma constitucional posterior tenta revogar uma norma internacional constitucionalizada.<sup>89</sup> Essa tese é de difícil adequação em países como no Brasil em razão da supremacia formal e material da Constituição Federal em relação a todo o ordenamento jurídico.

A segunda, Natureza constitucional dos tratados: baseia-se no artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal que estabelece que os direitos expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte. O citado parágrafo

---

<sup>87</sup> MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 570.

<sup>88</sup> REZEK, Jose Francisco. *Direito Internacional público*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 67.

<sup>89</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Teoria dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 25.

do artigo 5º contém uma cláusula constitucional de caráter aberto na medida em que reconhece outros direitos e garantias decorrentes dos princípios e do regime adotado pela Constituição, bem como decorrentes dos tratados.<sup>90</sup>

Flávia Piovesan<sup>91</sup>, como base no artigo 5º, parágrafo 1º e 2º, da Constituição Federal defendem que a hierarquia constitucional só se aplica no caso dos tratados de direitos humanos; os demais teriam hierarquia infraconstitucional. Defende a doutrinadora que em caso de conflito entre as normas do tratado e o direito interno deve sempre prevalecer a norma mais favorável à vítima.

Quanto aos tratados de direitos humanos, a questão da sua hierarquia no direito interno foi dirimida e pacificada, ao menos para o futuro, com a Emenda Constitucional nº 45, de 08 de dezembro de 2004, que atribuiu natureza constitucional às normas dessas convenções, ao estabelecer que os tratados de direito humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

A terceira, Natureza de lei ordinária dos tratados: para essa corrente os tratados internacionais ingressam no ordenamento jurídico nacional com *status* de lei ordinária, de modo que, em caso de conflito aplica-se o princípio “lei posterior revoga a anterior que seja com ela incompatível”. Assim, esta corrente preconiza a paridade dos tratados internacionais com as leis internas.<sup>92</sup>

Esse posicionamento foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal em 1977 quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004/SE, em 1º de junho de 1977, posição que foi confirmada mesmo após o advento da Constituição Federal de 1988, com o julgamento do Habeas Corpus nº 72.131/RJ, em 22 de novembro de 1995. Posteriormente, no julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.480-3/DF, em 04 de setembro de 1997, voltou o tribunal a afirmar a paridade do tratado internacional com as leis internas, ordinárias e não as complementares, tese que se mantém nos julgamentos do tribunal superior.<sup>93</sup> Entretanto, diante do voto do relator Cezar Peluso no RE nº 466.343-1/SP, voto que foi acompanhado por outros Ministros, tudo indica que essa

---

<sup>90</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10ª ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 191.

<sup>91</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 7ª ed., amp. E atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 52.

<sup>92</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 7ª ed., amp. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 65.

<sup>93</sup> HC nº 79.870/SP de 19.8.2005.

posição do Supremo Tribunal Federal será revisada<sup>94</sup>, ao menos, no que tange aos tratados de direitos humanos.

Essa concepção compromete não só o princípio da boa-fé pelo qual compete ao Estado cumprir às disposições do tratado, com o qual consentiu livremente, como também a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados que no artigo 27 determina não poder o Estado invocar disposições de direito interno como justificativa para o não cumprimento de tratado. Além de demonstrar a indiferença do Estado em relação às conseqüências da não observância do plano internacional, já que autoriza o Estado signatário a violar normas da ordem internacional.

A quarta, Natureza supralegal, porém infraconstitucional: essa tese é defendida com base no artigo 102, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal que atribui ao Supremo Tribunal Federal a competência para julgar, mediante recurso extraordinário, *in verbis*: “*as causas decididas em única ou em última instância, quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal*”.

Reforça essa corrente o mencionado princípio da boa-fé, vigente no Direito Internacional, haja vista que, a Convenção de Viena, determina que o Estado não pode invocar seu direito interno como justificativa para o não-cumprimento de tratado.

Esta tese foi abarcada pelo voto do Ministro Relator César Peluso no recente julgamento do RE nº 466.433-1/SP, cujo plenário foi realizado em 22 de novembro de 2006, e foi acompanhada por outros Ministros, ao entenderem que os tratados de direitos humanos (anteriores à EC nº 45 e que não tenham observado o quorum do artigo 5º, § 3º, da CF) tem hierarquia supralegal e não legal.

Referida posição já foi adota outrora pelo Supremo Tribunal Federal, a título de exemplo é possível citar os julgados preferidos na Apelação Civil nº 9.587, de 1951 e na Apelação Cível nº 7.872, de 1943.

Diante dos quatro posicionamentos, pode-se dizer defender a existência de um sistema misto disciplinador dos tratados, um regime a ser aplicado aos tratados de direitos humanos e outro aos demais tratados, inclusive aos de matéria tributária.

### **2.3 A Soberania dos Tratados à luz da Constituição Federal**

---

<sup>94</sup> RE nº 466.343-1/SP de 22.11.2006.

Apontando os tratados internacionais como limites à atuação dos Estados que os celebram, necessário se faz verificar de que forma e em que medida os mesmos atingem a soberania de seus signatários.

Ao tratar a soberania, tema de direito constitucional por excelência, a menção ao constitucionalismo global, contrapõe-se ao constitucionalismo nacional.

José Joaquim Gomes Canotilho<sup>95</sup>, afirma que tem o constitucionalismo global dois pontos a serem observados logo de início: a democracia e o princípio da autodeterminação.

O primeiro ponto: democracia e o caminho da democracia, é item centralizador da ordem política doméstica e internacional, demonstrando-se, no plano interno, como o governo bom e no plano internacional como o governo oferecedor da paz.

O segundo princípio, ainda de acordo com José Joaquim Gomes Canotilho, o da autodeterminação:

“deve ser reinterpretado não apenas no sentido de que os ‘os povos’ devem deixar de estar submetidos a quaisquer formas de colonialismo, mas também no sentido de que a legitimação da autoridade e da soberania política pode e deve encontrar suportes sociais e políticos a outros níveis – supranacionais e subnacionais – diferentes do ‘tradicional’ e ‘realístico’ Estadonação”<sup>96</sup>

Observa-se assim, a irrelevância das fronteiras e o papel desempenhado pela globalização da informação e das comunicações, deslocando as atividades do ator estatal para as ONGs privadas ou públicas mas não estatais.

Continuando o seu pensamento, José Joaquim Gomes Canotilho enumera ainda os traços caracterizadores desse constitucionalismo global:

“1) alicerçamento do sistema jurídico-político internacional não apenas no clássico paradigma das relações horizontais entre estados (paradigma hobbesiano/westfalliano, na tradição ocidental) mas no novo paradigma centralizado nas relações entre Estado/povo (as populações dos próprios estados); 2) emergência de um jus cogens internacional materialmente

---

<sup>95</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 1217.

<sup>96</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 1217.

informado por valores, princípios e regras universais progressivamente plasmados em declarações e documentos internacionais; 3) tendencial elevação da dignidade humana a pressuposto inalienável de todos os constitucionalismos.”<sup>97</sup>

O autor conclui que o constitucionalismo global não está, ainda, em condições de neutralizar o constitucionalismo nacional, que se assenta nas seguintes premissas: soberania de cada Estado – conduzindo, no plano externo a relações horizontais entre os diferentes Estados e no plano interno à supremacia no seu território e exercício das suas competências soberanas (legislação, jurisdição e administração); centralidade jurídica e política de sua constituição como carta de soberania e independência perante outros Estados; aplicação do Direito Internacional na forma prevista na sua constituição interna; nacionalidade das populações ou povos residentes permanentemente em seu território definida por sua constituição.<sup>98</sup>

Apresenta-se assim o constitucionalismo nacional como determinante da supremacia da constituição nacional de cada país, que se traduz na necessidade de subordinação dos tratados internacionais às normas constitucionais, em particular no caso do Brasil, conclusão a que também chega Ivo Dantas, que a dá como “*decorrência dos elementos que caracterizam a Constituição como norma portadora de uma supra legalidade sobre todo o ordenamento jurídico nacional*”<sup>99</sup>.

No entanto, há que se questionar ainda, como faz Dennis Loyd, citado por Ivo Dantas: “*como um Estado soberano nacional pode estar subordinado a um sistema de normas legais internacionais, sem perda de sua soberania independente?*”<sup>100</sup>.

A resposta pode-se encontrar fazendo a distinção entre delegação e transferência, para afirmar que no caso ocorre a delegação, pois enquanto na transferência o Estado aliena seus poderes de que era, até então, titular, na delegação a raiz, a titularidade nua (como a nua propriedade no usufruto) mantém-se na esfera do Estado titular ou delegante.

---

<sup>97</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 1217.

<sup>98</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 1217.

<sup>99</sup> DANTAS, Ivo. *Direito Constitucional Econômico – Globalização & constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 146.

<sup>100</sup> DANTAS, Ivo. *Direito Constitucional Econômico – Globalização & constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 142.

Nesse sentido, os tratados internacionais livremente formulados e reconhecidos pelos Estados não implicam uma afronta à sua soberania, na medida em que a vontade soberana do Estado se faz presente na formulação e/ou no momento de sua assinatura.<sup>101</sup> O Estado assumiria, desta forma, suas obrigações internacionais de forma voluntária, submetendo-se ao Direito Internacional em função da sua vontade soberana própria. No entanto, o exercício dessa vontade soberana está sujeito às determinações constitucionais de cada país, de um lado, e à aprovação/referendo dos acordos e tratados internacionais por parte do Parlamento nacional, de outro.<sup>102</sup>

Enfim, tem-se ainda que observar como Ricardo Enrique Lewandowski, que, a partir do art. 1º do Título III da Constituição Francesa de 1791, onde se afirmou que “*a soberania é una, indivisível, inalienável e imprescritível*”<sup>103</sup>, praticamente os estudiosos passaram a reconhecer nesses elementos os atributos essenciais da soberania sendo a unidade, significativa de que somente uma supremacia pode ocorrer no mesmo território; indivisibilidade, no sentido de que as competências da soberania devem ser exercidas com exclusividade, não cabendo seu partilhamento, como, por exemplo, se a cunhagem de sua moeda passa a ser procedida por outro Estado, ou se suas leis forem por outro Estado elaboradas; inalienabilidade, no sentido de que a soberania não pode ser cedida ou transferida e finalmente a imprescritibilidade, para afirmar que a soberania é exercida permanentemente, sem se sujeitar a limites temporais.

Acontece que no 1º artigo da Constituição Federal, o Brasil é definido como uma República Federativa que constitui um Estado Democrático de Direito tendo como fundamento básico a soberania, formado pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

A autonomia é conferida à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para criarem, nos limites previstos, suas próprias leis.

No Brasil a forma federativa de governo nasceu com a revolução de 1889. Com a grande extensão territorial era difícil centralizar o poder em um único lugar, por esse motivo o poder foi descentralizado em forma de uma federação. Atualmente os Estados-membros que se originaram nas antigas províncias do Império

---

<sup>101</sup> MIRANDA, Napoleão. *Globalização, Soberania Nacional e Direito Internacional*. Revista CEJ, Brasília, n. 27, p. 86-94, out./dez. 2004, p. 91.

<sup>102</sup> MIRANDA, Napoleão. *Globalização, Soberania Nacional e Direito Internacional*. Revista CEJ, Brasília, n. 27, p. 86-94, out./dez. 2004, p. 91.

<sup>103</sup> LEWANDOWSKI, Ricardo Enrique. *Globalização, Regionalização e Soberania*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 236.

têm autonomia política e administrativa para criarem suas próprias leis, mas protegendo os princípios estabelecidos pela Constituição.

Não se pode, contudo, confundir autonomia com soberania. Autonomia se refere aos entes da federação, ou seja, à União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, cada um atuando em suas competências específicas outorgadas pela Constituição Federal. Já a soberania, é exercida pelo Estado Brasileiro, representado pela pessoa jurídica de Direito Internacional: a União Federal. Esta é dotada de soberania ao representar internacionalmente o Estado Brasileiro e, detentora de autonomia nas suas relações domésticas, como os demais entes que compõem a República Federativa do Brasil.

Segundo Heleno Torrês,

“a “União”, enquanto representante da República Federativa do Brasil, logo, pessoa jurídica de direito público internacional, constitucionalmente competente para comprometer o Estado brasileiro na ordem internacional, não se confunde com a ‘União’, pessoa jurídica de direito público interno, que compõe a organização político-administrativa brasileira (art. 18, CF), de forma federativa (art. 1º, CF), dotada das atribuições constitucionalmente distribuídas segundo os interesses do Constituinte.”<sup>104</sup>

Já, Pinto Ferreira entende que,

“a autonomia constitucional dos Estados-Membros deve respeitar os princípios constitucionais da União. A autonomia é o poder de autogoverno (self-government) e de auto-administração (self-administration). Não se confunde absolutamente com a soberania, noção tradicional do direito público, significando a summa potestas. De feito, os Estados-Membros são autônomos, mas não soberanos [...]”<sup>105</sup>

A Constituição Federal atribui as competências aos Estados-membros e aos Municípios para que estes possuam autonomia dentro de certo limite do ponto de vista do direito interno, enquanto no âmbito do Direito Internacional o Estado Federal é soberano.

---

<sup>104</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 86, nov. 2002, p.34-49.

<sup>105</sup> FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 245.

Assim como os Estados e os Municípios, a União, enquanto personalidade jurídica de direito público interno compõe uma ordem jurídica parcial, dentro do limite de suas competências. A reunião dos ordenamentos jurídicos parciais da União, dos Estados e dos Municípios constitui uma ordem jurídica total.

Roque Antonio Carrazza conceitua União:

“[...] no plano internacional, representa a totalidade do Estado brasileiro, isto é, atua perante o “direito das gentes” em nome da República Federativa do Brasil, exercendo seus direitos e cumprindo seus deveres. Sob esse enfoque, concentra a soberania da Nação, que exerce, em pé de igualdade, perante os demais Estados independentes (art. 21, I e II da C F). Desfruta, pois, da chamada personalidade de “direito das gentes”, status que é negado aos Estados que a compõem.”<sup>106</sup>

Desta forma, as limitações, principalmente no que diz respeito ao poder de tributar e de isentar, como as previstas no inciso III do artigo 151 da Constituição Federal, só devem operar no campo das relações domésticas, entre os componentes da Federação, por meio de lei federal, e não no campo das relações internacionais, por meio de tratados.

### **3. HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA, EFICÁCIA E APLICABILIDADE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

A harmonização tributária é um processo por do qual diversos Estados efetuam de comum acordo alterações nos seus sistemas tributários com o objetivo de evitar distorções que afetem suas relações econômicas. Estabelecem que para a formação de um mercado comum pressupõe a vontade de convergir para condições de livre concorrência entre os países que dele participam para potencializar a eficiência das suas economias e fortalecer a posição do conjunto e de cada um deles no mercado internacional. A tributação pode contribuir para uma maior eficiência na integração dos tratados internacionais dependendo das condições avançadas nos tratados.

---

<sup>106</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 103.

No processo de integração das legislações há que considerar três níveis: coordenação, harmonização e uniformização.

A coordenação está relacionada com o estabelecimento de estratégias comuns entre os Estados que integram blocos ou mercados, com o estabelecimento de um certo equilíbrio entre suas disposições normativas, através de medidas isoladas pelos Estados envolvidos. Deve-se notar que na coordenação há pouca ou até mesmo nenhuma semelhança normativa entre as ordens jurídicas internas dos países. Sendo assim, estes Estados resolvem por adotar algumas medidas que consideram de comum acordo, essenciais à consecução das finalidades do processo integratório ao qual estão vinculados.

A professora Juliana Kiyosen Nakayama<sup>107</sup> destaca que um dos aspectos mais relevantes da integração que acontece entre os Estados do MERCOSUL está relacionado à eliminação de desigualdades legislativas que eventualmente possam dificultar ou até mesmo inviabilizar seu desenvolvimento. Nesse sentido, esclarece que “em relação às normas tributárias, aceita-se que o processo de aproximação legislativa esteja enquadrado na fase de coordenação”.

A harmonização tributária torna-se, então, o processo pelo qual os governos dos Estados atingidos por essas diferenças tratarão sobre a organização e o nível de coerção dos seus mecanismos tributários, diminuindo os reflexos da tributação sobre as decisões de consumo e produção, independentemente de localização geográfica e nacionalidade.

Vale a pena ressaltar que harmonização tributária não significa equalização total de alíquotas e bases tributárias em vários países e em todos os tributos. O que se pretende é obter um mercado globalizado que seja consistente com o menor grau possível de distorções. Nesse sentido, há necessidade de aproximar a legislação tributária pertinente, entre todos os países membros do MERCOSUL. Deve merecer maior destaque o estudo sobre os aspectos constitucionais, guardadas as peculiaridades da estrutura política e administrativa de cada Estado membro.<sup>108</sup>

---

<sup>107</sup> NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. *Reforma Tributária - MERCOSUL & União Européia*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 149.

<sup>108</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do MERCOSUL*. Scientia Iuris, Londrina-PR, v. 1, p. 99, 1997.

É sobre esse aspecto que a harmonização tributária se faz imprescindível, ou seja, como mecanismo que será capaz de reforçar o processo de integração, eliminando as distorções que afetam a competitividade dos produtos comercializados dentro do Bloco Regional.

O Brasil como uma República Federativa que é, tem a sua competência constitucional tributária distribuída exaustivamente na Carta Política entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa descentralização de competência (no âmbito interno) o torna diferente dos demais países que compõe o MERCOSUL, face à autonomia que os mesmos têm.

É importante apontar, no entanto, a harmonização não representa, obrigatoriamente a uniformização das normas tributárias, inclusive aquelas relativas a incentivos fiscais. O que se pretende com a harmonização, de maneira geral, é a compatibilização dos sistemas tributários executando para isso modificações na legislação e nas práticas pertinentes à matéria, com o objetivo de se extinguir distorções, respeitando-se, é claro, as peculiaridades nacionais, os valores éticos e as diversidades culturais e sócio-econômica dos povos, que antes de tudo determinam, em grande parte, as diferenças nos sistemas tributários, e que lhe conferem identidade.<sup>109</sup>

Daí grifar que a principal finalidade da harmonização é alcançar a sistemas nacionais que possibilitem, ao mesmo tempo, a conciliação dos objetivos de integração econômica com o respeito às identidades nacionais.

Conhece-se que o ordenamento tributário pode eventualmente se tornar um fator restritivo à integração econômica. De acordo com Hugo González Cano,<sup>110</sup> *os processo de integração econômica requerem certo grau de harmonização tributária, cuja intensidade se vincula com o tipo de integração e a etapa do processo vigente em cada caso.* Ainda de acordo com o referido autor, quanto maior for o nível de integração econômica pretendido e quanto mais avançado se encontrar o processo, maior deve ser a preocupação em se evoluir em termos de harmonização tributária.<sup>111</sup> Na Comunidade Européia, por exemplo, os esforços após 1985 são no sentido da harmonização tributária e também no sentido de se propiciar a superação de uma fase de estagnação objetivando o início de uma nova fase, em que se pretende constituir um mercado único, sem

---

<sup>109</sup> SILVA, Carlos Roberto Lavallo da. *Harmonização Tributária no MERCOSUL*, in *MERCOSUL - Perspectivas da Integração*, Rio de Janeiro, FGV, 1996, p. 144.

<sup>110</sup> GONZÁLEZ CANO, Hugo. *La armonización tributaria en procesos de integración económica. Impuestos*. Buenos Aires, may, 1.991, p. 885.

<sup>111</sup> GONZÁLEZ CANO, Hugo. *La armonización tributaria en procesos de integración económica. Impuestos*. Buenos Aires, may, 1.991, p. 885.

fronteiras, com livre circulação de bens, serviços e fatores. Observe que isso só foi possível em função dos avanços da harmonização dos sistemas tributários, que evitaram que surgissem distorções capazes de inviabilizar politicamente o processo de integração econômica em desenvolvimento.

A União Européia vem realizando desde o Tratado de Roma, trabalho institucionalizado visando a harmonização dos sistemas tributários dos países membros. No MERCOSUL os avanços nesse sentido ainda são lentos devido as diferenças representativas dos sistemas tributários dos países do bloco. É importante, que os países

que o integram venham a tratar de forma conjunta e institucionalizada a matéria, a fim de evitar que conflitos de natureza tributária possam impedir uma consolidação mais efetiva do processo de integração. Quando os países signatários do Tratado de Assunção decidiram em 1991 constituir o Mercado Comum do Sul, estabeleceram como compromisso a busca da harmonização legislativa, nas áreas pertinentes que necessitassem esse ajuste, visando ao fortalecimento do processo de integração.

No caso do MERCOSUL o Protocolo de Ouro Preto destaca a importância da incorporação a ordem jurídica interna das normas obtidas dos Órgãos do MERCOSUL (arts. 38 a 40), conferindo à Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL a responsabilidade pela harmonização dessas legislações. Nesse momento, o da assinatura do Protocolo de Ouro Preto, ficaram definidas as atribuições dessa Comissão, que passou a desempenhar fundamental papel na adequação da legislação tributária no Brasil, haja vista as grandes diferenças existentes no ordenamento tributário nacional, principalmente no imposto que incide sobre o consumo e que envolve conflitos federativos.

Nesse sentido, o que impulsiona a busca da harmonização da legislação tributária, gerando obrigações para países signatários, tem origem no seu próprio ato constitutivo, é o que demonstra os arts. 1º e 7º, (*Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produtos nacional*) deixando claro o compromisso assumido por todos os países membros em fazer a adequação dos seus ordenamentos tributários, bem como o desejo em continuar

compondo esse Bloco, e em contrapartida, permanecer usufruindo das benesses advindas dessa integração.<sup>112</sup>

### 3.1 Harmonização e Uniformização

Primeiramente, se faz necessário diferenciar os conceitos de harmonização, uniformização e unificação.

Para Paulo Borba Casella, a harmonização “*dirá respeito às normas de conflito ou normas de Direito Internacional privado, permanecendo intocadas as normas nacionais de direito material*”<sup>113</sup>. Sendo harmônicas as normas de conflitos, eliminam-se, logicamente, os conflitos de leis, e acede-se diretamente ao direito material. Em comparação com a unificação, o processo apresenta-se mais simples, porém terá alcance mais limitado.

Claudio Finkelstein corrobora a posição de Paulo Borba Casella à medida que considera:

“A harmonização da interpretação da lei comunitária é o que se tornaria necessário no próximo estágio de integração e esta interpretação de normas comunitárias deve ser efetuada em conformidade com os princípios de construção legislativa locais, e deverão obedecer a ditames erigidos pelo órgão supranacional encarregado de harmonizar as normas comunitárias. A interpretação deverá ser vinculante em relação ao objetivo que se intenta, mas, conforme mencionado anteriormente, deve deixar às autoridades nacionais a escolha da forma e do método a ser utilizado para sua adoção, aplicação ou implementação.”  
114

Werter R. Faria, estudando a questão no âmbito da União Européia, aponta que a harmonização aconteceria ora pela implementação de novas normas

---

<sup>112</sup> NUNES, Maria Terezinha. *Harmonização tributária e consolidação do MERCOSUL*, Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 42 n. 166 abr./jun. 2005, p. 256.

<sup>113</sup> CASELLA, Paulo Borba (coord.). *Integração Jurídica Interamericana: as convenções interamericanas de Direito Internacional privado (CIDIPs) e o direito brasileiro*. São Paulo: LTr, 1998. p. 78.

<sup>114</sup> FINKELSTEIN, Claudio. *O processo de formação de mercados de bloco*. São Paulo: IOB - Thompson, 2003, p. 126.

jurídicas, ora pela redução ou eliminação das desigualdades existentes que prejudicariam a formação e funcionamento do mercado comum<sup>115</sup>.

No que tange a uniformização, ela se situaria em posição intermediária entre a harmonização e a unificação. De acordo com Paulo Borba Casella, a uniformização pode ter elementos de Direito Internacional privado bem como de direito material. Ela vai além da harmonização, porém “tendo extensão menor que a unificação, onde os conflitos são eliminados pela completa substituição das normas anteriormente diversificadas; na exata medida em que se ganha em flexibilidade e alcance, aumentas os problemas de delimitação e conciliação.”<sup>116</sup>

No que tange à unificação, o mencionado autor a descreve como sendo responsável pela substituição de dispositivos nacionais anteriores por novas normas, o que diminuiria ou até mesmo eliminaria os conflitos. Este posicionamento é coerente com a defesa de Haroldo Valladão a respeito da diferenciação entre o Direito Internacional privado e o direito uniforme:

“Em verdade, os dois direitos não se confundem, tendo finalidades diversas: um, o DIP, procura resolver os conflitos de leis, enquanto outro, o direito uniforme, trata de os suprimir por intermédio de leis idênticas; as regras do primeiro são indiretas, formais, colisionais, indicam a lei civil, comercial etc. que irá regular o assunto, ao passo que as do segundo são diretas, materiais, não colisionais, regulam imediatamente o caso, são normas civis, comerciais, etc...”<sup>117</sup>

Paulo Borba Casella, porém, ressalva que a norma de conflito conservará seu alcance e necessidade, e, assim, a unificação jamais será universal. Com efeito, Irineu Strenger postula que a uniformidade é, em sua opinião, *desejo aparentemente irrealizável* de alguns autores. Para este autor, possível seria, no entanto, que existissem

---

<sup>115</sup> FARIA, Werter R. “Métodos de harmonização aplicáveis no MERCOSUL e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas”. In BASSO, Maristela (org.). **MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 144.

<sup>116</sup> CASELLA, Paulo Borba (coord.). *Integração Jurídica Interamericana: as convenções interamericanas de Direito Internacional privado (CIDIPs) e o direito brasileiro*. São Paulo: LTr, 1998. p. 78.

<sup>117</sup> VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 2ª ed., 1970, p. 25. Nadia de Araújo completa: “Não compete ao DIPr fornecer a norma material aplicável ao caso concreto, mas unicamente designar o ordenamento jurídico ao qual a norma aplicável deverá ser requerida.” In ARAÚJO, Nadia. *Direito Internacional Privado: Teoria e Prática Brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 2ª ed., 2004, pp.36-7.

bases sobre as quais diversas ordens jurídicas se amoldassem aos princípios comuns da Justiça<sup>118</sup>.

Tal desejo aparentemente irrealizável, no dizer de Strenger, era pensamento predominante até a Primeira Guerra Mundial. Conforme ensina Nadia de Araújo: “*O século XIX inaugura o DIPr [Direito Internacional privado] positivo, com regras inseridas no bojo das grandes codificações, e o surgimento das teorias de Savigny e Mancini.*”<sup>119</sup>

As doutrinas majoritárias até a Primeira Guerra Mundial defendiam o caráter universalista, apontando que o Direito Internacional privado deveria ser único em todos os Estados.

A tendência de normatização internacional do Direito Internacional privado foi observada pela primeira vez no continente americano, com os Tratados de Lima e de Montevideú.

Segundo Haroldo Valladão,

“Na primeira conferência internacional da matéria, no Congresso de Jurisconsultos Americanos de Lima, Peru, 1877/8, estava na ordem do dia a uniformização da legislação privada e, se possível a fixação de disposições solucionadoras dos conflitos decorrentes da aplicação das leis, tendo-se dado prioridade a êsse último problema de DIP [Direito Internacional privado]. Na segunda, no Congresso Sul-Americano de DIP, de Montevideú, de 1888/9, de que resultaram nove importantes atos internacionais, foi declarado pelo professor uruguaio Gonzalo Ramirez, o inspirador do conclave, de acôrdo com o jurista argentino Saenz Peña, isto é, pelos delegados dos dois países que convocaram o Congresso, que não estavam reunidos ‘con el propósito de unificar las legislaciones...sino que, por el contrario, en la íntima persuasión de que no pueden suprimirse los conflictos que tienen por origen la diversidad de las disposiciones de los Códigos internos, nos preocupamos exclusivamente de señalar la ley común destinada a dirimirlos’”<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> STRENGER, Irineu. *Direito Internacional Privado*. São Paulo: LTr, 5ª ed., 2003, p. 29.

<sup>119</sup> ARAÚJO, Nadia. *Direito Internacional Privado: Teoria e Prática Brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 2ª ed., 2004, p. 40.

<sup>120</sup> VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 2ª ed., 1970, p. 25.

Vê-se, aí, a limitação inerente à unificação, confirmando a constatação de Paulo Borba Casella de que aquela jamais será universal<sup>121</sup>. Este parece ser o ponto chave na análise de modalidades e mecanismos de harmonização, unificação e uniformização do direito. Face à multiplicidade de implicações e desdobramentos que tais fenômenos causam, é necessário adaptar-se constantemente no sentido de produzir, na teoria, efeitos que já se colocam como realidade na prática<sup>122</sup>.

A partir daí, pode-se observar que, caso a harmonização, a uniformização e a unificação não sejam bem estruturadas, planejadas e até mesmo aplicadas, teríamos o fim do conflito entre legislações no entanto daria início ao estudo sobre conflitos entre acordos e tratados.

De fato,

“A harmonização, unificação e uniformização do direito não se colocam como fins em si mesmas; seria supérfluo, como utópico, pensar em sistemas fechados, teoricamente perfeitos – trata-se, antes, de alcançar a adequação entre meios e fins. Mais do que pretender total alinhamento, trata-se de aparar e eliminar arestas, permitindo convivência harmônica dos sistemas, nos quais desempenham papel vital as normas de conflito”<sup>123</sup>.

Analisando a harmonização jurídica em um cenário mais amplo, qual seja, o de negociações no sistema internacional, infere-se que a harmonização tem um limite claro, podendo resolver conflitos aparentes, porém não conflitos verdadeiros. De

---

<sup>121</sup> VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 2ª ed., 1970, p. 28-29.

Haroldo Valladão completa: “Doutra parte, mesmo se o Direito Uniforme progredisse, unificando completamente certas normas jurídicas, suprimindo as divergências legislativas entre todos os sistemas jurídicos do mundo, ele só se compreenderia perfeitamente sob a igualdade de normas e qualificações jurídicas comuns, idênticas, promulgadas e aplicadas por um poder judiciário superior, por uma Côrte Suprema Universal. (...) Assim, o direito uniforme passa a compreender apenas certos assuntos, atinge hoje somente grupos pequenos de Estados, restringe-se, tecnicamente, à formulação legislativa (tratados, leis uniformes...) de certos e limitados preceitos. Não é geral e completo no seu objeto nem universal quanto aos diversos grupos sociais, nem amplo, na técnica para abranger, como seria necessário, a unidade de interpretação através de um só tribunal supremo”.

<sup>122</sup> CASELLA, Paulo Borba (coord.). *Integração Jurídica Interamericana: as convenções interamericanas de Direito Internacional privado (CIDIPs) e o direito brasileiro*. São Paulo: LTr, 1998, p. 83

<sup>123</sup> CASELLA, Paulo Borba (coord.). *Integração Jurídica Interamericana: as convenções interamericanas de Direito Internacional privado (CIDIPs) e o direito brasileiro*. São Paulo: LTr, 1998, p. 86.

outra forma, é como se as partes sempre pudessem realizar esforços de harmonização, desde que haja vontade de harmonizar. No entanto, pode acontecer que tais esforços não existam, em função do choque de interesses ou preferências ou mesmo à diferença de poder de barganha entre as partes, fazendo com que uma tenha posição mais débil e frágil que outra. Em outras palavras, o Direito Internacional é considerado como parte do sistema internacional, idéia que tem estado presente de forma mais significativa desde o aparecimento e sedimentação do pensamento sobre interdependência complexa e assimétrica.

A respeito da compatibilidade entre os diferentes ordenamentos normativos observados em um processo de integração, Claudino Pita destaca que:

“para compatibilizar a estrutura e a distribuição da carga tributária inerente à tributação não basta considerar apenas as mudanças decorrentes da adequação dos objetivos nacionais aos regionais, devendo também contemplar-se a aplicação, pelos países, não só de impostos, mas de sistemas tributários compatíveis, a fim de que possam ser operados harmonicamente em função das diferentes alternativas que vão apresentando os objetivos regionais no decorrer do processo de integração econômica.<sup>124</sup>

Para Edison Carlos Fernandes<sup>125</sup>, o processo de integração econômica, no plano jurídico, compreende a coordenação, a harmonização e a uniformização de normas. No primeiro caso, a legislação apenas se ajusta às linhas gerais do tratado constitutivo. Na uniformização por sua vez, são criadas normas comuns, o que resultaria na renúncia plena da própria soberania. Por fim, a harmonização processo mais realista, busca simplesmente eliminar as diferenças extremas presentes nas disposições legislativas. A idéia de harmonização é inerente ao processo de integração.

Para conceituar os institutos da coordenação e harmonização tributárias, Edison Carlos Fernandes traz o seguinte ensinamento de Xavier Basto:

“Quando esses efeitos minoram através de medida que não envolve substanciais modificações internas dos sistemas fiscais, isto é, quando se estabelecem apenas providências capazes de

---

<sup>124</sup> PITA, Claudino. *Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUL*. In: *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Antônio Salazar P. Brandão; Lia Valls Pereira [Orgs.]. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996, p. 129.

<sup>125</sup> FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do MERCOSUL: O processo de harmonização das legislações tributárias*. 3. ed. rev., atua. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 208-230.

evitar ou minorar esses efeitos indesejáveis sem, todavia, aproximar-se (ou, no limite, eliminar) as diferenças de fiscalidade que os provocam, diz-se que se promoveu a coordenação fiscal internacional (ou interjurisdicional). Quando se vai mais longe e, para erradicar a fonte daqueles efeitos, se aproximam os sistemas fiscais – as estruturas e tipos de impostos adotados, as suas bases de incidência, eventualmente as suas taxas – diz-se que estamos perante medidas de harmonização fiscal internacional (ou interjurisdicional). A harmonização fiscal implica, assim, modificações internas dos próprios sistemas de impostos e é um processo típico de espaços econômicos integrados ou em vias de integração.”<sup>126</sup>

Heleno Taveira Tôres, afirma que

“(…) a harmonização tributária, que se manifesta numa potencial tentativa de neutralização de divergências entre os ordenamentos tributários dos países-membros do processo de integração, mediante a fixação de critérios de aproximação ou de uniformização quanto à definição dos elementos de qualificação e de determinação dos tributos, implica infalivelmente numa redução da autonomia fiscal dos Estados-membros, mas isto em favor do desenvolvimento do processo de integração, sua grande virtude e razão de ser.”<sup>127</sup>

Observe que, mesmo o Tratado de Assunção imponha regras em seu elemento constitutivo que impliquem na necessidade de uma livre circulação de mercadorias, de serviços e de fatores de produção, e ainda na adoção de tarifas aduaneiras comuns e políticas aduaneiras, compromissos acordados entre os países membros, para definir o Mercado Comum do Sul, esta ainda não é a realidade que se observa.

Acredita-se que as dificuldades nascem diante das diversas situações e das diferentes mercadorias que englobam o comércio internacional no âmbito do MERCOSUL, cuja grandiosidade inviabiliza a mensuração de tais possibilidades. No entanto, o que se tem, de maneira fiscal ou extra-fiscal, são instrumentos que ainda viabilizam as políticas aduaneiras dos Estados do bloco onerar ou desonerar os produtos importados sempre com a atenção voltada a proteção do mercado doméstico, classes específicas de produtos, etc.

---

<sup>126</sup> FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 3a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 208.

<sup>127</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Harmonização fiscal no MERCOSUL e suas implicações no planejamento tributário*. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 242.

Para que haja uma compatibilidade da carga tributária, ou melhor, da incidência tributária igualitária entre os países membros do bloco deve deixar de existir a função protecionista enraizada nas normas de caráter fiscal e não fiscal no ordenamento aduaneiro de cada país membro. Somente desta forma, teremos um tratamento isonômico sem taxações que onerem aquele ou este produto específico.

Importante observar, que a harmonização fiscal deve ser apontada de forma verticalizada, o que só permitiria avanços de escaladas a curtos passos. A busca de uma carga tributária igualitária deve passar por análises conjuntas que devem atingir a reestruturação do “conceito tributário aduaneiro” de cada país do Bloco. Quando se fala em conceito tributário aduaneiro deve-se ter que a harmonização deve ser recíproca. Os impostos, as tarifas e os produtos devem ser simetricamente iguais. Não se pode tratamento diferenciado quando se tratar de carga fiscal como fator preponderante integralista.

No caso do Mercado Comum do Sul, a fonte de harmonização legislativa não é autônoma, como o é na União Européia. Lá, as normas emanadas dos órgãos legiferantes comunitários são, e devem ser obedecidos como lei diretamente aplicável; aqui, as normas comunitárias são atreladas ao Direito Internacional concebido da forma tradicional, como verdadeiros acordos e tratados internacionais.

Como consequência desse processo de harmonização legislativa, se impede que as normas emanadas dos órgãos do MERCOSUL sejam completas e de aplicação direta, devendo, antes, ser incorporada ao ordenamento jurídico de cada Estado-membro.

Já a uniformização, remete a uma total igualdade das legislações internas, o que pressupõe mais do que uma aproximação, pretendendo uma identidade de texto, isto é, uma identidade das regras comuns a que se submetem os Estados-Partes. Uniformizar, é tornar idêntico, dar uma forma igual, invariável, ao objeto em análise, que no presente caso é a legislação interna dos Estados participantes do processo integracionista. Na esfera tributário, representa a igualdade das *cargas tributárias que recaem sobre uma mesma matéria tributável, vale dizer, igualar as legislações de um*

*determinado tributo nos aspectos tanto estruturais quanto técnico-formais e referentes a alíquotas.*<sup>128</sup>.

### **3.2 Considerações sobre o Pacto Federativo brasileiro**

O Brasil se organiza na forma de uma federação. A forma adotada pelo Brasil, forma federativa de Estado é considerada um dos fundamentos da organização política brasileira, tanto é que sua constituição se encontra assegurada como cláusula pétrea, é o que dispõe o art. 60, §4º, I, da Constituição Federal<sup>129</sup>.

No Brasil, por sua vez, as antigas Províncias do Império transformaram-se em Estados Federados, dotando-lhes de larga autonomia. Tem-se aí o primeiro sinal do nosso Estado Federal. O Estado unitário imperial se fragmenta e se constrói uma federação.

E é justamente a fragmentação que caracteriza a Federação. Logo, esta se consolida pela existência de unidades internas de poder, dotadas de competências próprias atribuídas pela Constituição Federal.

A Constituição Brasileira dispõe sobre as competências dos Estados Federados no seu artigo 25 e garante a participação desses entes na formação da vontade nacional, ao estabelecer que os Deputados Federais serão eleitos em cada estado e no Distrito Federal, conforme o artigo 45 e que o Senado Federal será composto de representantes das unidades da Federação, artigo 46.

Observe que, na Constituição Brasileira, a presença de todos os requisitos necessários para a adoção da forma federativa de Estado. É a federação a forma de Estado que mais se aproxima dos ideais democráticos e de se organizar o poder dentro do Estado da divisão de competências entre o poder central e os poderes das entidades políticas autônomas.

Além dos critérios gerais mencionados acima, devemos ainda observar de que forma a Constituição Federal aborda a forma federativa do Estado brasileiro.

---

<sup>128</sup> PITA, Claudino. *Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUL*. In: SALAZAR, Antônio; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: FGV, 1996, p. 132.

<sup>129</sup> Art. 60 da CF: “(...) §4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; (...)”.

Dê-se início pelo artigo 1º da Constituição Federal:

*Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:*

*I – a soberania;*

*(omissis...)*

Os motivos que levam um Estado a adotar a ordem federal, variam de acordo com as individualidades locais. No entanto, as características constantes em determinado país federal poderão não se demonstrar de forma uniforme em outra Federação. A descentralização é, sem dúvida, uma das principais características do sistema. Na federação não existe subordinação à uma entidade superior em matérias e espaços territoriais de competência administrativa, legislativa ou jurisdicional. Nela, a descentralização não se dá apenas no âmbito administrativo: acontece também na esfera política, contemplando a capacidade de autogoverno e auto-organização.

Nessa concepção a implantação do sistema federado cria um ordenamento não estático, na medida em que a solução de tarefas é muito mais eficiente em menores unidades que em grandes esferas. Tendo um poder de decisão mais próximo, em sistemas menores, viabiliza-se a solução de problemas e o cumprimento dos desejos do povo. Da mesma forma, com o federalismo, é garantida e fortificada a liberdade individual pela divisão vertical do poder e se consegue a democracia pela participação efetiva da população na vida política da nação.

A primeira Federação se consolidou nos Estados Unidos da América. O fundamento desse pacto entre os países soberanos foi modificar a situação confederativa para criar um novo poder que resguardasse a unidade das ex-colônias inglesas face às potências externas e ao exercício da autoridade sobre o território americano. O acordo entre os Estados americanos originou a Constituição dos Estados Unidos, com a garantia da autonomia dos entes federados e a igualdade de manifestação entre os países integrantes.

Inspirado na experiência americana, o Brasil implanta esse modelo, porém em outras circunstâncias e por motivos diversos. O Brasil constituía-se em um

Estado Unitário, quando, depois de 1891, o poder político foi distribuído entre as províncias, conservando, porém, o poder central. No entanto, o modelo de constituição do federalismo brasileiro que é a segregação, se deu de forma inversa à americana que é agregação. Atualmente, o princípio da federação é um dos pilares do ordenamento constitucional brasileiro, juntamente com o princípio da república. Tamanha é a sua importância que o texto constitucional o relaciona entre os dispositivos classificados como cláusulas pétreas.

A cláusula pétrea pode ser entendida como o dispositivo que impõe a irremovibilidade de alguns preceitos. Essa afirmativa pode ser obtida por meio do significado de seus termos lingüísticos, que seria "duro como pedra". Na nossa Constituição seriam as disposições que não poderiam ser excluídas por emenda, não poderiam ser modificadas nem possíveis de mudança formal, o que constituiria um núcleo irreformável, inviabilizando que o legislador reformador pudesse excluir ou remover certas matérias. Esses preceitos presentes na constituição possuem superioridade, paralisando a legislação que vier a confrontá-los.

Ao estabelecer essa esfera irreformável, o legislador tenta impedir modificações temerárias em assuntos essenciais para a cidadania e para o próprio Estado. Tratando sobre o assunto, Karl Loewenstein<sup>130</sup> observa a existência e a significância de disposições intangíveis nas Constituições, a fim de impedir alterações de dispositivos constitucionais. Esta restrição à possibilidade de modificação, segundo o referido autor, tem por objetivo garantir as instituições constitucionais e serve para proteger certos valores essenciais fundamentais constantes no ordenamento constitucional. Entre as intangibilidades articuladas, está a organização federal.

Carl J. Friedrich<sup>131</sup> observa a existência de restrições ao poder de reforma da Constituição. Ilustra indicando a França, cuja Constituição de 1884, garantia a imutabilidade da forma republicana, e também os Estados Unidos, estado onde não

---

<sup>130</sup> LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. 2.ed. Trad. Alfredo Gallego Anabitante. Barcelona : Ediciones Ariel, 1970, p. 189-190.

<sup>131</sup> FRIEDRICH, Carl. *Gobierno constitucional y democracia*. Trad. Augustín Gil Lacierr. Madrid : IEP, 1975. v.1, p. 295-296.

pode limitar-se a representação de forma igualitária dos países no Senado, sem a sua própria autorização.<sup>132</sup>

Como se observa, o poder constituído que é o poder responsável pela reforma constitucional, diferente do poder constituinte originário, que é um "poder instituído e derivado", implantando alterações no texto da Constituição, sempre considera as delimitações estabelecidas pelo poder que o estabeleceu. Essas restrições estabelecem o centro de imputação, cuja finalidade é garantir "*a permanência das decisões políticas fundamentais reveladas pelo poder constituinte originário*"<sup>133</sup>.

São as cláusulas pétreas que restringem a matéria do órgão reformador, objetivando garantir a integridade constitucional, evitando que eventuais reformas provoquem a deturpação, o enfraquecimento ou origem profundas mudanças de identidade na ordem constitucional, preservando, na medida do possível, sua estabilidade.

Seguiu esse entendimento o tratamento dispensado pela primeira Constituição republicana brasileira, a de 1891, vez que já abordava limitação à modificação do princípio federativo. O artigo 90, parágrafo 4º, trazia de forma expressa a vedação à mudança das matérias tendentes "*a abolir a forma republicana federativa, ou igualdade da representação dos estados no Senado*". Por este disposto, constata-se a importância conferida à Federação, vez que, além de apontar expressamente como dispositivo imodificável, ainda é reafirmada pela exigência da manutenção da igualdade da representação dos estados no Senado. Não diferente, a Constituição de 1934 prevê, igualmente, no seu artigo 178, parágrafo 5º, que "*não serão admitidos como objeto de deliberação projetos tendentes a abolir a forma republicana federativa*". Mesmo tratamento se observa na Constituição de 1946, artigo 217, parágrafo 6º, e no texto de 1967/69, artigo 47, parágrafo 1º.

---

<sup>132</sup> E acrescenta: " Cualquiera que sea el valor último de estas teorías y disposiciones, el caso es que con ellas hay más probabilidad de que se originen revoluciones violentas, ya que limitam las oportunidades de que los cambios "revolucionários" se produzam de un modo gradual. Por ejemplo, Poicaré insitía - hablando del carácter vinculante de la prohibición antes citada - en que "cualquier revision que tuviera por objeto sustituir el sistema repúblicano por el monárquico sería ilegal y revolucionaria". Obligando de este modo a un posible nuevo poder constituyente a recurrir a una revolución violenta, tales prohibiciones tienen el efecto político de restar al poder de enmienda una parte de su función esencial de prever la aparición revolucionária del poder constituyente." (FRIEDRICH, Carl. *Gobierno constitucional y democracia*. Trad. Augustín Gil Lacierr. Madrid : IEP, 1975. v.1, p. 295-296.)

<sup>133</sup> HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte : Del Rey, 1995. p. 124.

Com a Constituição de 1988 acontece da mesma forma. Referidos preceitos estão relacionados no artigo 60, parágrafo 4º e aborda que a forma federativa de Estado, o voto direito, a separação poderes, o voto secreto, direito, universal e periódico e ainda os direitos e garantias individuais são classificadas como um leque de matérias que indicam a estrutura do ordenamento constitucional, que subtraem a disponibilidade do poder de revisão. Estas são as denominadas limitações materiais explícitas ao poder reformador, que ao elaborar um novo texto, não poderá excluir certas matérias e conteúdos do poder instituído<sup>134</sup>.

Como se verifica, a forma federativa consta entre as restrições materiais à reforma, vez que significa ponto de sustentação e, conjuntamente com os outros, não pode ser objeto de modificação. Observe-se que esse texto constitucional veio reafirmar a idéia de Estado federal, garantindo a autonomia das entidades federadas e visando ao desenvolvimento harmônico entre eles. Falando de outra forma, com a Constituição de 1988, estados e municípios tiveram suas competências aumentadas, caracterizadas pela capacidade de legislar, de auto-organização, de auto-governo e de auto-administração, por meio da divisão das competências e na igualdade de representação entre os estados no Senado Federal. Emenda que tente retirar deles parte dessas capacidades, por menor que seja, representa "tendência" a abolir a forma federativa de Estado e, por conseguinte, não poderá ser matéria de reforma constitucional.

Notadamente a liberdade concedida aos entes federados deve observar os princípios constantes na Constituição Federal (supremacia constitucional).

É importante frisar a dimensão do termo "Federação" da forma como se apresenta descrito no texto constitucional. Federação representa um princípio direcionador da ordem constitucional, que de forma explícita ou implícita, serve de sustentação a outros artigos, vez que, além dos limites expressos, existem os limites não expressos que são absorvidos do próprio ordenamento constitucional. O seu conteúdo liga-se ao quanto expresso e elaborado constitucionalmente e o seu respeito tem o mesmo nível e idêntica força quanto ao estabelecido para as limitações expressas, o que

---

<sup>134</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria constitucional*. 2.ed. Coimbra : Almedina, 1988, p. 942.

se aplica não apenas para o poder reformador, mas também para o órgão encarregado de controlar sua realização.

Um exame dos princípios constitucionais que informam o ordenamento jurídico brasileiro poderá servir de auxílio na compreensão do problema. Os princípios são como alicerce que sustentam as estruturas das normas. São fundamentos que definem e caracterizam a orientação política do Estado; definem a forma de Estado, sua estrutura, o regime político e os elementos que caracterizam a forma de governo, da organização política adotada; são normas matrizes, vinculadas a valores políticos e sociais do Estado, explicitadas pelo legislador constituinte originário.

Apesar de a Constituição estabelecer a possibilidade de emendas, a implantação delas deverá obedecer procedimentos especiais e respeitar as restrições constitucionais. Somente o Poder Constituinte Originário, representante legal do poder do povo, é que pode indicar as alterações fundamentais na organização da estrutura do Estado brasileiro.

No mesmo sentido, Raul Machado Horta argumenta:

"O poder de emenda é poder instituído e derivado, instrumento da mudança constitucional de segundo grau, submetido ao 'centro comum de imputação', que assegura a permanência das decisões políticas fundamentais reveladas pelo Poder Constituinte Originário."  
135

Colocados esses preceitos, a questão nasce quando se indaga que tipo de alterações poderão ser implantadas sem ferir o princípio federativo. Obviamente que o Brasil, como Estado Federal, não poderá se tornar um Estado Unitário, da mesma forma como a autonomia das entidades federativas não pode se aumentar ao ponto da Federação converter-se em Confederação.

Ficando de lado os extremismos, é imprescindível o estudo das matérias objeto de emenda constitucional que se apresentam cotidianamente, como por exemplo, a Proposta de Reforma Tributária.

---

<sup>135</sup> HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte : Del Rey, 1995. p. 124.

A análise da PEC que objetiva implementar alterações substanciais no Sistema Tributário Nacional, leva a questionar-se se a sua implementação poderá causar "abalo" ao princípio federativo, vez que o ponto principal dessa Proposta é a unificação de impostos (ICMS e IPI), com a conseqüente redução da competência legislativa estadual, devido à transferência/compartilhamento do novo imposto sobre o consumo entre a União e os Estados-Membros.

Ora dificilmente atenderão ao preceito constitucional emendas que possuam como objetivos alterar ou reduzir a competência dos entes federativos. É de se ponderar também que a Federação subsiste se os Estados possuírem autonomia, correspondendo ao poder de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração. A Federação é um pacto permanente e decorre da Lei Maior do país.

O Brasil, no entanto, por se tratar de Federação, é composto, de acordo com a própria Constituição, pela união indissolúvel de seus entes internos, os quais não possuem o direito de secessão; residindo aí o seu primeiro fundamento: o da soberania.

O artigo 2º trata dos Poderes da União: composto por Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, todos gozando de independência e harmonia entre si.

Os artigos 3º e 4º, por sua vez, continuam a mencionar a República Federativa do Brasil, no entanto, agora estabelecendo os seus objetivos fundamentais e os seus princípios, princípios estes que serão responsáveis pela interação do Brasil com outros Estados.

Não muito distante, mas um pouco mais a frente, no seu artigo 18, a Constituição Federal elucida sobre a organização do Estado:

*Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.*

A abstração minuciosa deste artigo permite-nos concluir que a República Federativa do Brasil não se confunde com a União, pois representam entes distintos, estando a segunda contida na primeira.

Uadi Lammêgo Bulos fez esta observação, e disse que “a República Federativa do Brasil é algo maior e mais pujante que o ente federativo União. Aquela

*incorpora uma ordem jurídica total, enquanto a União sedimenta-se numa ordem jurídica parcial*<sup>136</sup>.

Logo, a República Federativa do Brasil não se simplifica à União. Esta é apenas um dos componentes do Estado Federal brasileiro, constituindo-se numa ordem jurídica parcial. É um ente metafísico; sua área de atuação é definida apenas pelos limites domésticos e a sua existência se origina dos poderes que lhe são conferidos pela Constituição.

A União não é um ente *federado*, mas sim *federativo*. Por não possuir território próprio, a União também não deve ser admitida como uma parte que integra o todo, o Estado Federal. Considere-se, apenas, que, mesmo na condição excepcional de a União vir a possuir território próprio, no caso da criação de Territórios Federais, estes não são considerados, pela Constituição, componentes da Federação, vez que constituem natureza de *autarquia territorial* da União, necessitando de autonomia própria. Note-se, que não existe previsão de representantes dos Territórios no Senado Federal (CF, art. 46).<sup>137</sup>

Logo, afirmar que a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal é o mesmo que afirmar que o Estado Federal brasileiro representa esta união indissolúvel. Assim, pode-se garantir a União não forma a República Federativa do Brasil, e sim a conforma, atribuindo unidade e coesão ao Estado brasileiro.

Por essa razão, no artigo 1º da Constituição, não é mencionada, e sim somente no artigo 2º, que aborda especificamente a organização interna brasileira, a separação dos Poderes.

Isso pode ser observado em função do caráter duplo da Federação.

No âmbito interno, existem várias ordens jurídicas parciais, as quais se encontram ligadas por um elo criado por força da Constituição. Essa ligação reside na União, a qual, assim como os Estados-membros, é uma pessoa jurídica de direito público interno, sendo ela a responsável pelo aspecto uniforme do Estado Federal.

No âmbito externo, o Brasil é um Estado soberano, constituindo-se numa unidade de poder.

De acordo com o ensinamento de Celso Ribeiro Bastos,

---

<sup>136</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 519.

<sup>137</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 493.

“Note-se, ainda, que a significação do fenômeno federativo se exaure dentro do mesmo Estado. É dizer, o Direito Internacional não faz diferença entre o Estado Unitário e o Federal. Esse só tem realidade do ponto de vista do direito constitucional. Isto porque a Federação, embora levando ao extremo a possibilidade de descentralização do poder, toda ela transcorre dentro dos limites de um único Estado. Eis aqui o seu traço distintivo específico: o ser, por um lado, uma reunião ou uma associação de Estados, mas, de outra parte, dar também lugar a um novo Estado que é o único, de fato, reconhecido pela Ordem Jurídica Internacional.”<sup>138</sup>

Dá inferir que somente a República Federativa do Brasil é possuidora de personalidade jurídica de Direito Internacional. A União, assim como os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios são somente pessoas jurídicas de direito público interno. Razão pela qual, sempre que se menciona a ordem jurídica externa, a Constituição menciona literalmente a ‘República Federativa do Brasil’, ou, simplesmente, o ‘Brasil’, e não a ‘União’.

Exemplos podem ser observados no artigo 4º, parágrafo único, artigo 5º, parágrafos 2º e 4º, 12, I, *b*, da Constituição Federal e no artigo 7º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Portanto, externamente apenas se admite a República Federativa do Brasil, entidade soberana, dotada de personalidade jurídica de Direito Internacional.

A fragmentação interna de poder, no âmbito das relações internacionais, iguala-se a meros órgãos, cada um desempenhando as competências que lhe são atribuídas pela própria Constituição Federal. Razão pela qual a Constituição dispõe que compete à União manter relacionamento com países estrangeiros e participar da constituição de organizações internacionais (art. 21, I da CF).

No entanto, isso não representa que a União atue no cenário internacional em nome próprio; ela simplesmente o faz como representante oficial do Estado Federal brasileiro. Como pode ser observado, somente este é dotado de reconhecimento na ordem externa.

De igual forma, ao assinar um acordo internacional ou conquistar as credenciais de embaixadores estrangeiros, o Presidente da República o faz como Chefe de Estado, e não como chefe do Poder Executivo da União.

---

<sup>138</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários a Constituição do Brasil*. Saraiva, 1988, VOL II, p. 217.

Um exemplo prático pode tornar mais claro este mecanismo. É o caso da República Federal da Alemanha, uma federação, que possui esferas de poder internas, os *Länder*; e que mesmo assim se apresenta no cenário internacional, como uma unidade. A delegação alemã representará a Alemanha, e não apenas o Governo Federal, a Baviera, a Turíngia ou a Renânia do Norte-Vestfália; e desta forma comporão a vontade nacional e a vontade Alemã; de acordo com o garantido pela sua lei fundamental.

Uma outra observação que há que se destacar é que tanto a União quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são dotados de autonomia. Isso representa que não existe qualquer hierarquia entre essas entidades político-administrativas, mas sim uma divisão interna de atribuições.

No entanto, a autonomia de tais entidades contradizem com a soberania do Estado Federal brasileiro, a República Federativa do Brasil (CF, art. 1º, I). Isto porque faz surgir, neste momento, uma diferença entre a União e a República Federativa do Brasil. A primeira é simplesmente autônoma, a segunda soberana.

Como se vê, a soberania é um conceito bastante complexo; e apareceu com o surgimento dos primeiros estados territoriais da Europa, sendo entendida como, de acordo com Hans Morgenthau, como “*um poder centralizado que exercia a sua autoridade de legislar e fazer cumprir as suas leis no âmbito de um certo território*”.<sup>139</sup>

Logo, a República Federativa do Brasil é um Estado soberano, não se submete a nenhum outro poder ou Estado, tanto no âmbito interno quanto no âmbito externo.

Em contra partida a autonomia consiste na “*capacidade das ordens jurídicas parciais gerirem negócios próprios dentro de uma esfera pré-traçada pela entidade soberana*”<sup>140</sup>; e está inserida no conceito de soberania, sendo dela decorrente e por ela limitada; é o que dispõe a Constituição Federal no seu artigo 18 ao estabelecer que os entes internos serão autônomas nos termos nela fixados. Logo, apenas o ente soberano poderá atribuir autonomia as entidades internas, bem como estabelecer limites para que esse poder derivado seja exercido.

Estabelecido o paradigma de que a autonomia é parte integrante da soberania, claro se faz a observação de que as entidades autônomas não podem se

---

<sup>139</sup> MORGENTHAU, Hans J. *A política entre as nações: a luta pelo poder e pela paz*. Brasília: UnB, 2003, p. 567.

<sup>140</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 74.

sobrepôr ao ente soberano. Transferindo esta assertiva para o Brasil, conclui-se que a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, ordens jurídicas parciais, encontram o seu poder submetido à supremacia do Estado Federal, da República Federativa do Brasil, da ordem jurídica total.<sup>141</sup>

### 3.3 As repercussões do artigo 98 do Código Tributário Nacional

Ao comentar sobre a questão da efetividade dos tratados internacionais à luz da Constituição Federal brasileira, Sérgio André R. G. da Silva, citando Mariângela Ariosi<sup>142</sup> destaca que há uma verdadeira ausência de dispositivos constitucionais sobre uma conceituação da norma a ser aplicada em caso de conflito que envolvesse tratados internacionais e leis internas. Não apenas a Constituição brasileira de 1988 falhou por omissão nesta matéria, mas, como oportunamente fora observado, nunca houve, em nenhum texto constitucional da história das Constituições brasileiras, qualquer orientação acerca de uma direção, seja esta, monista – radical ou moderada, ou dualista para os conflitos entre tratados e leis internas.

Apesar da ausência de tratamento constitucional sobre a questão, tem-se que o Código Tributário Nacional em seu artigo 98 dispõe: “*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*” O mencionado artigo aborda uma limitação à soberania do direito positivo interno.

Tal dispositivo, como se percebe, atribui supremacia aos tratados internacionais que regulam matéria tributária sobre toda a ordem tributária interna, apontando para o fato de os tratados internacionais alterarem ou revogarem os dispositivos internos sem, contudo, poderem ser alterados ou revogados por estas, o que com certeza lhes atribui status de norma supra-nacional, em respeito ao princípio do *pacta sunt servanda* disposto no artigo 26 da Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados. Os tratados internacionais, da mesma forma como as leis, são entendidos, aplicando-se as regras e princípios do Direito Internacional, e também as regras comuns de hermenêutica.

---

<sup>141</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 567.

<sup>142</sup> SILVA, Sergio André R. G. da. *Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: LUMEN JURIS, 2003, p. 33.

O comando do dispositivo se dirige aos três poderes tributantes: União, Estados Federados e Municípios. Daí se entender então que o tratado internacional, concluído pela República Federativa do Brasil, salvo disposição convencional em contrário, atinge internamente a União e os demais componentes da República (Estados e Municípios) de forma imediata, produzindo efeitos *erga omnis e ex tunc*.

O Código Tributário Nacional foi recebido pela atual Constituição de 1988 com o status de lei complementar. Foi também o que ocorreu com o art. 98 do referido código.

No entanto, tal artigo tem uma redação que dá espaço a diversas discussões, discussões estas que residem no âmbito da hierarquia dos tratados internacionais no plano do Direito Tributário.

É importante ressaltar que o artigo 98 do CTN tem sido entendido como norma inconstitucional porque fere o princípio federativo, pois estaria esbarrando de forma a interferir na autonomia dos estados federados, não restando apoio constitucional, e, também por entenderem que a forma mais correta de dirimir um conflito entre uma norma de direito interno e uma de Direito Internacional seria aplicando o princípio da "lei posterior", prevalecendo, então, a última manifestação do Congresso Nacional. O tratado tem o poder de suspender a eficácia da lei enquanto estiver vigendo, e não o de revogar. Sendo um tratado denunciado, restaura-se a eficácia da legislação interna que com ele era incompatível.

No universo dos doutrinadores, existem aqueles que apóiam a tese de que o art. 98 do Código Tributário Nacional estabelece uma clausula especial de recepção interna dos acordos firmados no âmbito do Direito Tributário.

Estes doutrinadores validam o seu entendimento sob o argumento de que a Constituição Federal traz regra de caráter geral quanto à incorporação e hierarquia dos acordos internacionais e demais tratados no sistema jurídico interno do Brasil, o que não excluiria a possibilidade de outro diploma legal também o instituir.

De acordo com Carlos Alberto Barbosa e Márcia Noll Barbosa<sup>143</sup>, isto seria possível em função do disposto no artigo 59 da Constituição Federal, uma vez que o artigo prevê espécies normativas infraconstitucionais de valor hierárquico superior à legislação ordinária.

---

<sup>143</sup> BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOZA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do MERCOSUL*. Brasília: Senado Federal, 1996, p. 64.

Paulo de Barros Carvalho<sup>144</sup>, por sua vez, tem o entendimento de que a disposição do art. 98 pode ser considerada inadequada, posto que inafastável a necessidade de edição de Decreto Legislativo.

Desde o julgamento do RE 80.004-SE (RTJ 83/809), o STF vem entendendo que os tratados internacionais estão situados no mesmo nível hierárquico das leis ordinárias.

No campo do Direito Tributário, o art. 98 do CTN há de ser interpretado conforme a Constituição, abrangendo apenas os tratados-contrato, pois estes assemelham-se a atos jurídicos perfeitos, protegidos por nosso ordenamento (CF, art. 5º, XXXVI).

Para ingressarem na ordem jurídica interna, os tratados devem ser apreciados pelo Congresso Nacional, o qual, aprovando-o, editará Decreto Legislativo. Com isso, o Presidente da República estará autorizado a ratificar o tratado, promovendo, em seguida, sua publicação no Diário Oficial da União, mediante edição de Decreto.

Convém destacar que o acordo internacional não é substituído pelo Decreto Legislativo ou pelo Decreto presidencial; estes são apenas os meios pelos quais, respectivamente, o Congresso Nacional anuncia sua aprovação e o Presidente da República dá publicidade ao acordo.

É a própria Constituição quem impõe esta conclusão, pois os artigos 102, III, *b*, e 105, III, *a*, mencionam explicitamente os acordos internacionais, e não o Decreto Legislativo ou o Decreto presidencial, como sendo fonte do Direito, juntamente as leis federais; e observe aqui que a Constituição não os iguala somente às leis ordinárias.

Os artigos 21, I, e 84, VIII, da Constituição, estabelece que compete à União, por meio do Presidente da República, firmar tratados internacionais. Como vimos, a União é a face interna do Estado Federal, porém este não se resume àquela. Ao contrário, a República Federativa do Brasil, o Estado brasileiro, ente soberano, é mais abrangente que a União, pessoa jurídica de direito público interno dotada de autonomia.

No âmbito externo, o Brasil, e somente ele se apresenta como uma unidade, uma vez que a forma federativa de Estado é absorvida dentro dos limites do país.

---

<sup>144</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 62.

O cenário internacional não reconhece a União, os Estados-membros, o Distrito Federal ou os Municípios, reconhece somente a República Federativa do Brasil, enquanto unidade dotada de personalidade jurídica de Direito Internacional.

Já que os tratados são firmados apenas por pessoas jurídicas de Direito Internacional, fácil entender que apenas a República Federativa do Brasil possa ocupar o lugar de um dos sujeitos nesses tratados.

O art. 21, I, da Constituição deve ser interpretado como uma permissão para que a União, aqui considerada como pessoa jurídica de direito público interno, represente o Estado brasileiro no mundo internacional. Não é a União quem estabelece relações com Estados estrangeiros ou participa de organismos internacionais, e sim a República Federativa do Brasil.

Logo, a proibição do artigo 151, III, da Constituição não atinge as isenções frutos de acordos internacionais, pois como dito, não é ela quem as concede, mas sim a República Federativa do Brasil.

Somente a ordem jurídica parcial, é contemplada por esse artigo.

O Estado brasileiro, ao celebrar um acordo internacional, pode conceder isenções de tributos estaduais e municipais, isenções estas que sequer deveriam ser denominadas de isenções heterônomas, pois a República Federativa do Brasil, ordem jurídica total, reúne em si as competências distribuídas entre as entidades internas.

São as palavras de José Afonso da Silva,

(...) o território estatal brasileiro, o território como âmbito de validade da ordem jurídica o Estado federal, é mais amplo do que o território da União. Quer dizer, a ordem jurídica do Estado federal – da República Federativa do Brasil – é mais do que a ordem jurídica da União, porquanto abrange também as ordens jurídicas particulares das unidades regionais e locais autônomas.<sup>145</sup>

O conflito é de fácil entendimento, uma vez que a única situação em que a República Federativa do Brasil se exprime de forma individualizada, completamente isolada da União, é no âmbito externo, por meio dos mencionados acordos internacionais.

No âmbito doméstico, suas competências são exercidas pela União, aí sim atuando em nome próprio; já no âmbito internacional ela apenas representa o

---

<sup>145</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 493.

Estado brasileiro. E aqui há que se observar que representar não é ser, daí não se aplicar à República Federativa do Brasil uma limitação imposta tão somente à União.

O Supremo Tribunal Federal, embora apenas superficialmente, já se posicionou neste sentido. No julgamento da ADIN nº 1.600 (RTJ 186/855), em que se discutia a constitucionalidade da cobrança de ICMS sobre o transporte aéreo, o Ministro Nelson Jobim afirmou em seu voto: “*O âmbito de aplicação do art. 151 da CF, em todos os seus incisos, é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União Federal quando esta se apresenta como a República Federativa do Brasil na ordem externa*” (RTJ 186/908).

Em voto-vista, o Ministro Celso de Mello, por sua vez amarrou a questão, dizendo que RTJ 186/939, “*A vedação constitucional em causa [art. 151, III, da CF] incide sobre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, responsável, nessa específica condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma meramente parcial, inconfundível com a posição institucional de soberania do Estado Federal brasileiro, que ostenta a qualidade de sujeito de Direito Internacional público e que constitui, no plano de nossa organização política, a expressão mesma de uma comunidade jurídica global, investida do poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional, essencialmente diversa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, daquela que se consubstancia nas leis e atos de caráter meramente federal. (...) Na realidade, a cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno.*”

O Superior Tribunal de Justiça<sup>146</sup>, não admite que os acordos internacionais sejam considerados superiores a legislação ordinária no âmbito do Direito Tributário, pois entendem que a disposição do artigo se limita aos tratados contratuais, firmados em situações específicas.

O posicionamento de José Francisco Rezek<sup>147</sup> sobre o artigo 98 difere dos anteriores por ele admitir que, se editada uma lei posterior que contrarie um tratado

---

<sup>146</sup> (...) O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de Direito Internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se a acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual." (Recurso Especial nº 195.560-RJ - Primeira Turma - Relator Min. Demócrito Reinaldo - DJ 10/05/1999)

<sup>147</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 14.

internacional, a lei possuirá, um vício capaz de macular a lei complementar, e em contra partida será considerada inconstitucional.

Alberto Xavier, diferentemente, se vale do artigo 98 para apresentar que as normas de caráter externo são superiores às normas domésticas.

“(i) a Constituição Federal consagrou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena (art. 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito de tratados; (ii) o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribui expressa superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (art. 150, 'caput'); (iii) os Tribunais aplicam os tratados como tal e não como lei interna; (iv) a celebração dos tratados é ato da competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art. 84, inciso VIII e art. 49, I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo; (v) o art. 98 do Código Tributário Nacional - que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário - é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei; (vi) nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso Nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza a promulgação, têm o alcance de transformar o tratado em lei interna.”<sup>148</sup>

O artigo 98, apesar de ter uma redação duvidosa, ele não pode, ser desconsiderado. E o fato é que, o silêncio da Constituição sobre a superioridade dos acordos internacionais no âmbito interno, representa que não só deve se considerar que o artigo 98 foi recebido pela nova Constituição, como também que o artigo 98 está perfeitamente condizente atual doutrina de Direito Internacional, que prevê a supremacia dos Tratados Internacionais ao direito interno.

Acontece que, o Superior Tribunal de Justiça, limita a aplicabilidade do artigo 98 aos tratados-contrato, e para isto vale-se de um critério bastante vago e que certamente gera dificuldades em se diferenciar um tratado-lei de um tratado-contrato. Além disto, desconsidera o fato de que ao direito importam apenas as fontes formais.

A matéria foi mais discutida pelo STF no RE 229.096. Iniciando o julgamento, o Min. Ilmar Galvão, mantendo o mesmo posicionamento exposto acima,

---

<sup>148</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Forense, 2004, p. 114-115.

votou pela constitucionalidade da concessão de isenções heterônomas por meio de tratados internacionais.

Logo, o artigo 151, III, da Constituição não se aplica à República Federativa do Brasil, mas apenas à União.

A existência da vedação expressa no artigo 151, III da Constituição Federal tem somente uma razão de ser; é que na Constituição anterior, o artigo 19, §2º, da Carta Magna permitia expressamente à União conceder isenções heterônomas.

Com o objetivo de coibir abusos, o Constituinte de 1988 considerou a inclusão do inciso III do art. 151, porém, este dispositivo, como já dito, não se aplica às isenções decorrentes de tratados internacionais.

Admitir o contrário seria entender que os entes simplesmente autônomos, como Estados, Distrito Federal e Municípios, pudessem coibir a atuação de uma entidade soberana, o Estado Federal brasileiro.

Apesar de o princípio federalista ser um dos pilares do ordenamento constitucional brasileiro, ocupando lugar de cláusula pétrea, ele não pode se sobrepor à soberania, soberania esta que, de acordo com o artigo 1º, I, é o primeiro fundamento da República Federativa do Brasil.

A soberania é a própria razão de ser do Estado brasileiro, enquanto a Federação é simplesmente a forma pela qual esse Estado se organiza. É inegável, portanto, a sua posição de superioridade.

Alguns autores sustentam a impossibilidade da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratado internacional argumentando que este desiderato não pode ser alcançado por leis nacionais, as quais também são uma expressão do Estado Federal brasileiro como um todo.<sup>149</sup>

Deve-se preocupar, contudo, com o fato de que as leis nacionais são editadas pela União, no uso de competência própria. Já a capacidade para assinar acordos, a detém a República Federativa do Brasil, que a exerce por meio de órgãos da União. Não se está querendo dizer que os tratados são hierarquicamente superiores às leis nacionais, mas sim que o Estado Federal brasileiro é superior às ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

---

<sup>149</sup> SILVA, Sérgio André R. G. da. Possibilidade Jurídica da Concessão de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais por Intermédio de Tratado Internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 113, fev. 2005, p. 120.

Apesar de a República Federativa do Brasil e da União se expressarem por meio dos mesmos órgãos, tal situação é insuficiente para descaracterizar o papel desta última como simples mandatária da primeira. Afinal, seria inteiramente descabido e muito dispendioso criar dois quadros administrativos distintos, um atuando no plano interno e outro no cenário internacional.

Também não se deve acolher o posicionamento de que os tratados, por se equipararem às leis ordinárias, são instrumentos inadequados para tratar de tributos estaduais e municipais, considerando que a União deles somente pode dispor por meio de lei complementar. Trata-se do mesmo equívoco apontado anteriormente. Confunde-se a União com a República Federativa do Brasil. Se aquela está adstrita à lei complementar, esta não encontra tal limitação.

Ademais, mesmo que a República Federativa do Brasil somente pudesse instituir isenções heterônomas por meio de norma equivalente a lei complementar, nada impediria que os tratados alcançassem este patamar, desde que se submetessem, quando de sua apreciação pelo Congresso Nacional, ao quorum qualificado. Mecanismo semelhante já é previsto, para os tratados que versam sobre direitos humanos, pelo art. 5º, §3º7, da Constituição.

A ausência de norma constitucional específica para a equiparação às leis complementares é irrelevante, pois, como vimos, a Constituição põe os tratados no mesmo nível das leis federais, sejam elas ordinárias ou complementares, considerando a ausência de hierarquia entre tais espécies normativas. A única razão para que os acordos internacionais sejam iguados às leis ordinárias está no fato de eles, assim como estas, são aprovados pelo Poder Legislativo por maioria relativa. Modificando-se tal processo, o que pode se dar mediante simples alteração nos regimes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, desaparece o empecilho para que se igualem os tratados às leis complementares.

A doutrina pontua como obstáculo à concessão de isenções por meio de tratados internacionais o artigo 151, III, da Constituição Federal. Desta forma o Presidente da República não teria permissão para celebrar acordo de conteúdo cuja competência é exclusiva dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

O artigo 151, III, da Constituição Federal, embora editado com a finalidade de alterar uma situação que ocorria no ordenamento constitucional anterior, é, desnecessário se levarmos em consideração que a instituição de isenções é um exercício da competência constitucional tributária. E desta forma, não poderia a União modificar

uma competência garantida pela constituição por meio de lei complementar ou ainda ordinária.

Sob esse viés, muitos doutrinadores, e dentre eles Élcio Fonseca Reis<sup>150</sup>, entendem que, uma vez pactuado um tratado internacional, o representante do Estado está vinculando todo o país e não apenas a União, motivo pelo qual a vedação do artigo 151, III, não deve ser utilizada fazendo referência às normas de Direito Internacional.

No mesmo sentido é a abordagem de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>151</sup>, segundo o qual, a competência do Presidente da República para representar o país no plano internacional não fere o princípio federativo.

Acontece que Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>152</sup> aprofunda o conhecimento e afirma que o ICMS é um imposto de competência estadual e que na verdade deveria ser de competência federal, pois interfere com as linhas da política de caráter nacional. Por essa razão é tão minguada a competência do Estado-membro para regê-lo. E ainda acrescenta que, os impostos sobre valores agregados são impostos característicos de países unitários; e quando não são, pertencem à competência do poder central das federações.

Tal posição não pode ser considerada incorreta. Se, de um lado, compete exclusivamente ao Presidente da República firmar tratados internacionais; por outro, podem os tratados internacionais versarem sobre qualquer matéria, o que incluiria aquelas de competência estadual, o que representaria um desrespeito ao princípio federativo. Surge o impasse.

A solução, no entanto, parece não residir no artigo 151, III da Constituição Federal; pois se pode observar que o tratado internacional está criando uma imunidade tributária, pois foi extraída uma parte da competência das outras entidades da federação. Se não há competência para tributar, fica claro que o nível da norma trazida pelo Direito Internacional é de uma regra constitucional, impondo limites ao exercício da competência legislativa dos Estados e Municípios.

---

<sup>150</sup> REIS, Élcio Fonseca. *Os tratados internacionais e seu regime jurídico no Direito Tributário brasileiro: o problema das isenções heterônomas*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 77, 2001, p. 262.

<sup>151</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados Internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, 2000, p.190.

<sup>152</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados Internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, 2000, p.190.

Sem utilizar a palavra "imunidade", Roque Antonio Carrazza<sup>153</sup> escreve sobre a impossibilidade de se instituir isenções heterônomas por tratados internacionais, pois estes violariam competências legislativas exclusivas dos entes federados.

Uma isenção heterônoma, quando criada por lei interna, é inconstitucional por força do artigo 151, III e por agredir a competência constitucional tributária. Quando essa espécie de isenção, porém, é instituída por uma norma de Direito Internacional impõe-se a observância da possibilidade de o acordo internacional alterar a competência tributária, criando uma imunidade.

Acontece que, a compatibilização do artigo 98 do Código Tributário Nacional com o sistema jurídico-tributário brasileiro nunca se deu de forma tranqüila, não tendo ele ficado imune às críticas de praticamente toda a doutrina tributarista nacional.

A primeira crítica aborda a sua redação, uma vez que, segundo a doutrina especializada, tais tratados não revogam propriamente a legislação tributária interna, mas sim sobre ela prevalecem no caso concreto. A expressão revogação foi mal utilizada, quando deveria utilizar derrogação. Revogação é gênero do qual fazem parte a ab-rogação (revogação total de uma lei) e a derrogação (revogação parcial dessa mesma lei).

Paulo de Barros Carvalho por sua vez escreve que há equívoco incontornável na dicção do art. 98 do CTN. Isto porque, não são os tratados internacionais e as suas convenções que têm capacidade jurídica para revogar ou alterar a legislação doméstica, e sim os decretos legislativos que são os instrumentos legítimos que os confirmam, e os incorporam à ordem jurídica interna brasileira.<sup>154</sup>

Há evidente impropriedade terminológica na disposição legal. Um tratado internacional não modifica nem exclui a legislação interna. A lei revogada não volta a vigor ter vigência pela revogação da lei que a revogou, enaltece Hugo de Brito

---

<sup>153</sup> CARRAZZA, Roque Antonio apud REIS, Élcio Fonseca. *Os tratados internacionais e seu regime jurídico no Direito Tributário brasileiro: o problema das isenções heterônomas*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 77, 2001, p. 259.

<sup>154</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário nos Termos da Constituição Federal de 1.988*, 4ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1.991, p. 62. Na mesma linha vem afirmar Alberto Xavier, ao escrever que *é manifestadamente incorreta a redação do art. 98 do CTN. Não se trata de revogação, mas sim de prevalência no caso concreto de uma fonte situada em ordem superior. Sendo as convenções de ordem bilateral elas não revogam as leis fiscais que permanecem em vigor para a generalidade de seus efeitos*. Cf. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 37.

Machado<sup>155</sup>. Denunciado um tratado internacional, a lei interna com ele incongruente restará estabelecida, em pleno vigor. O que o CTN pretende dizer é que os acordos e tratados internacionais são hierarquicamente superiores sobre a ordem interna, seja ela anterior ou até mesmo posterior.

Natanael Martins aponta alguns argumentos que o artigo 98 do CTN, é considerado como norma inconstitucional:

“uma porque teria ferido o princípio federativo (interfere na autonomia dos Estados); duas porque não teria respaldo no texto constitucional; três porque em qualquer hipótese, no caso de conflito da norma de direito interno com norma de Direito Internacional, a questão deve ser solucionada pela aplicação do princípio da "lei posterior"; vale dizer, em caso de conflito deve prevalecer sempre a última palavra do Congresso.”<sup>156</sup>

Nesse mesmo seguimento, Valmir Pontes Filho<sup>157</sup> conclui pela inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, argumentando não ter caráter complementar, isto é, não encerra norma geral de Direito Tributário sobre conflitos de competência ou sobre limitações constitucionais ao poder de tributar; e ainda porque pretende fazer prevalecer os tratados internacionais sobre a legislação tributária estadual ou municipal, ferindo os princípios constitucionais federativo, da autonomia estadual, distrital e municipal e da competência tributária.<sup>158</sup>

Mas José Francisco Rezek<sup>159</sup> parece esclarecer tal controvérsia, e se posiciona no sentido de que a norma interna de Direito Tributário que se encontre conflitante com o Direito Internacional está maculada com um vício congênito, vício este capaz de violar a norma complementar. E nesse sentido aponta que, o artigo 98 do

---

<sup>155</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1.993, p. 558/9. Veja também: Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3ª ed., São Paulo, Resenha Tributária-MEC, 1975, vol. I, p. 139.

<sup>156</sup> MARTINS, Natanael, *Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, in Imposto de Renda - Estudos XX, São Paulo, Resenha Tributária, jun/1991, p. 133.

<sup>157</sup> PONTES FILHO, Valmir. *ICM - Mercadoria Importada do Exterior*, In Revista de Direito Tributário, nº 42, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, p. 131, com respaldo na Dissertação de Mestrado do Prof. Waldir Luiz Braga, apresentada na PUC-SP (não publicada).

<sup>158</sup> O Supremo Tribunal Federal, no RO 80004, julgado em 1.977, alterando a orientação justificadora do surgimento do art. 98 do CTN, ao decidir sobre matéria comercial (Convenção de Genebra), contra o voto do relator, Ministro Xavier de Albuquerque, passou a entender que o tratado não prepondera sobre a lei interna editada posteriormente e que com ele conflita. Nas decisões relativas ao ICMS onde se discutiu a prevalência das modificações introduzidas pelos Estados, em face da inovação introduzida pela Emenda Passos Porto (EC 23/93) o STF reafirmou, ainda que implicitamente, a plena aplicabilidade do art. 98 do CTN., afastando em definitivo a tese da sua inconstitucionalidade. Da mesma forma caminhou o Superior Tribunal de Justiça, como se pode verificar pelos Recursos Extraordinários nºs 119.814-1-SP, 116.335-6-SP e 113.759-2-SP.

<sup>159</sup> RESEK, José Francisco. *Direito Internacional público*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

Código Tributário Nacional deve ser aplicado com relação aos tratados celebrados no âmbito do Direito Tributário.

A segunda crítica aborda a sua aparente inconstitucionalidade. Não cabe ao Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal de 1988, disciplinar qualquer hierarquia de normas sem autorização da Constituição. Para nós, equivoca-se quem assim entende, pois tal norma fez exatamente o papel que cabe à lei complementar, que é o de complementar as normas constitucionais, direcionando seu comando à lei ordinária, a fim de que se observe o comando estabelecido pelos tratados.

Assim, é possível afirmar que o art. 98 do CTN apenas confirma o posicionamento da superioridade do Direito Internacional face à legislação interna estatal, não destoando do que ocorre com os demais tipos de tratados ratificados pelo Estado brasileiro, que passa então a ter a obrigação de cumprir e fielmente executar aquilo que pactuou no cenário internacional. A vantagem do referido art. 98 é ter deixado claro que nenhuma legislação contrária ao tratado anteriormente firmado e em vigor no Brasil poderá ser aplicada sem antes se proceder à denúncia do instrumento convencional, caso este já não mais satisfaça os interesses nacionais.<sup>160</sup>

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem adotado uma interpretação restritiva do citado dispositivo, entendendo ser o mesmo somente aplicável aos chamados *tratados-contrato* (que são normalmente bilaterais e não dão causa à criação de uma regra geral e abstrata de Direito Internacional, mas à estipulação recíproca e concreta das respectivas prestações e contraprestações individuais com fins comuns) e não aos *tratados-normativos* (os quais, por sua vez, criam normatividade geral de Direito Internacional, constituindo-se normalmente em grandes convenções multilaterais).<sup>161</sup> Tal posicionamento do STF, manifestado inicialmente no julgamento do RE nº 80.004-SE, carece de fundamento jurídico, uma vez que o art. 98 não faz qualquer referência a um ou outro tipo de tratado, devendo ser interpretado no sentido de que se aplica a ambos. Trata-se de aplicar o conhecido brocardo jurídico segundo o qual *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (onde a lei não distingue, não

---

<sup>160</sup> BRONZATTO, Carlos Alberto & BARBOZA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do MERCOSUL*. Brasília: Senado Federal/Associação Brasileira de Estudos de Integração, 1996, p. 66.

<sup>161</sup> O Superior Tribunal de Justiça, na esteira da jurisprudência do STF, assim também já decidiu: “O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual”. (REsp. 196560/RJ, rel. Min. Domócrito Reinaldo, julg. 18.03.1999, in *DJ* 10.05.1999, p. 118).

devemos distinguir). De qualquer forma, mesmo a interpretação constritiva do STF confirma a primazia dos tratados sobre dupla tributação em relação à legislação tributária interna, na medida em que tais tratados são tratados-contrato, que versam sobre assuntos específicos nas relações bilaterais entre dois Estados.<sup>162</sup>

Tem-se então, que o Código Tributário Nacional pretendeu dizer no artigo 98 é que os tratados e convenções internacionais sobre pairam por toda a legislação tributária interna seja esta anterior ou posterior. Em outras palavras: o tratado em matéria tributária derroga a legislação tributária anterior incompatível e sobre paira à legislação posterior. Neste último caso, entende-se que a lei posterior existe, Mas não tem eficácia e aplicabilidade, pois são barradas pelo tratado.

E tal disposição está perfeitamente de acordo com a teoria segundo a qual quando o Congresso Nacional aprova um compromisso internacional, assume ele a responsabilidade de não legislar de maneira contrária ao conteúdo do acordo. Ou seja, se o Congresso Nacional concorda com a ratificação de um tratado é porque reconhece que, se ratificado o tratado internacional, está impedido de editar normas posteriores que o contradigam, o que significa que uma lei ordinária que pretenda contradizer tratado anterior passa a ser igualmente ineficaz sob o ponto de vista da Constituição.

À luz do texto constitucional em vigor, nenhum conflito apresenta o art. 98 relativamente a qualquer dispositivo inscrito na Lei Maior. Pelo contrário: a constitucionalidade dessa disposição legal é reafirmada pelo seu *status* de lei complementar, em consonância com o disposto no art. 146, inc. III, da Constituição de 1988, segundo o qual cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”. Neste caso, a lei complementar (art. 98 do CTN), disciplinando o que a Constituição reservou para o seu âmbito de competência, passa a vincular o legislador ordinário ao cumprimento daqueles tratados celebrados pela República Federativa do Brasil e em vigor na nossa ordem jurídica interna.<sup>163</sup>

Por esse motivo é que nos países em que o texto constitucional reconhece o Direito Internacional como parte integrante do direito nacional, uma lei que viole tratado internacional anteriormente ratificado, além de ineficaz e inaplicável, é também – de modo indireto – inconstitucional.

---

<sup>162</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*, 6ª ed. reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 137.

<sup>163</sup> MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Eficácia e Aplicabilidade dos Tratados em Matéria Tributária no Direito Brasileiro* in *Direito Tributário e Segurança Jurídica*, coord. Maria de Fátima Ribeiro, MP Editora, São Paulo, 2008, p. 248.

### **3.4 As Isenções de Tributos Estaduais e Municipais por meio de Tratados Internacionais a partir da vigência da Constituição Federal de 1988**

Antes de adentrar na possibilidade ou impossibilidade das isenções de tributos Estaduais e Municipais por meio dos tratados Internacionais por meio dos tratados Internacionais a partir da vigência da Constituição Federal de 1988, necessário se faz uma abordagem a cerca das referidas Isenções Tributárias.

#### *3.4.1 Isenções Tributárias*

O sistema constitucional de uma Federação, que é o caso do Brasil, tradicionalmente fragmenta as competências tributárias entre suas entidades federadas. A competência tributária reside, assim, em uma autorização da Constituição para que os entes federados exerçam o poder de tributar.

A autorização constitucional, por sua vez, tanto autoriza que se crie como autoriza que se aumente, reduza ou até mesmo isente um tributo.

Dessa forma, o poder de isentar nada mais é que o pleno exercício da competência tributária conferida pela Constituição aos entes federados.

A doutrina tradicional admite a isenção ser a dispensa legal do pagamento do tributo. Logo, para tal doutrina, o fato imponível ocorre só que o pagamento é isentado pela lei. São defensores dessa corrente, Rubens Gomes de Souza e Amílcar de Araújo Falcão.

Para Roque Antonio Carrazza<sup>164</sup>, no entanto, a referida idéia de isenção acaba por confundir definições de isenção e de remissão tributária pois, de acordo com ele, seria a remissão a verdadeira dispensa legal do pagamento do tributo e não a isenção.

Alfredo Augusto Becker<sup>165</sup> concorda com Roque Antonio Carrazza e para ele, na isenção não temos a incidência da norma tributária, pois a isenção seria uma hipótese legal de não incidência tributária, uma "regra não-juridicizante".

---

<sup>164</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 530.

<sup>165</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 305-306.

Neste caso, o da isenção, a obrigação tributária nem chega a aparecer, ou, como comenta Pedro Luciano Marrey Júnior, "*o efeito principal da isenção é impedir o nascimento da obrigação tributária*".<sup>166</sup>

Uma terceira corrente surge com Paulo de Barros Carvalho, que busca uma conceituação de isenção tributária diferenciando normas de conduta de normas de estrutura. De acordo com o autor, tanto as normas de conduta quanto as normas de estrutura possuem a mesma estrutura: uma hipótese e uma consequência, só que nas regras de conduta, a consequência seria um comando destinado ao comportamento das pessoas e nas regras de estrutura por sua vez, o mandamento atingiria outras normas e não, especificamente a conduta.

Assim, para Paulo de Barros Carvalho<sup>167</sup> a norma que dá origem a uma isenção limita a norma de incidência em algumas de suas características, limitando seu espectro de abrangência. Seria, portanto, uma norma de estrutura que poderia interferir na norma de incidência por variadas formas: pela hipótese, incidindo o critério material, especial ou temporal; ou, pelo consequente, incidindo o critério pessoal ou quantitativo.

Tanto o posicionamento de Alfredo Augusto Becker quanto o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho parecem mais adequados teoricamente; pois se um fato ou situação pode ser objeto de isenção, claro resta também que pode ser objeto de tributação, pois estariam na mesma esfera de competência do ente estatal.

Dessa forma, haveria uma nítida renúncia à possibilidade de se tributar, sendo pela instituição de uma "regra-matriz" de isenção ou pela criação de uma norma de estrutura. A argumentação de Paulo de Barros Carvalho não pode ser entendida como uma negativa ao entendimento de Alfredo Augusto Becker, e sim uma evolução na definição de isenção, pois ele a aborda com maior exatidão os casos de isenção.

Paulo de Barros Carvalho ao abordar a teoria de Alfredo Augusto Becker aponta que: "*a propósito das regras de isenção, foi ele quem trouxe, efetivamente, o primeiro impulso no trajeto da reconstrução das linhas gerais do pensamento jurídico-tributário brasileiro, fomentando os acréscimos que a doutrina elaborou.*"<sup>168</sup>

No entanto, um pouco mais a frente afirma que a teoria de Alfredo Augusto Becker

---

<sup>166</sup> MARREY JÚNIOR, P.L. apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. São Paulo, Malheiros, 1999, p. 532.

<sup>167</sup> CARVALHO, Paulo de Barros: *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 333.

<sup>168</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 329.

"padece do vício da definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos dessa idéia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, exsurja o dever de recolhimento do tributo."<sup>169</sup>

Roque Antonio Carrazza<sup>170</sup>, confirma essa complementaridade e ensina que os dois conceitos, o de José Souto Maior Borges e o de Paulo de Barros Carvalho não se excluem; mas se complementam, pois abordam a isenção tributária com visões diferentes; e unidos, acabamos por nos permitir uma completa visão deste instituto tão pouco abordado.

Por derradeiro, resta o exame das chamadas isenções parciais. Estas, por sua vez, não se constituem isenções. Elas podem ser consideradas como simples reduções no valor a ser pago a título de um tributo. É o entendimento de José Souto Maior Borges<sup>171</sup> e de Paulo de Barros Carvalho<sup>172</sup>.

#### 3.4.2 Princípios aplicáveis às isenções

Não diferente, as isenções, assim como as demais figuras jurídicas, devem respeito aos princípios constitucionais.

Num primeiro momento, e de acordo com José Souto Maior Borges, as isenções devem respeito ao princípio da legalidade, "*porque a disciplina de tributos é reservada à lei, a disciplina das isenções está igualmente vinculada ao princípio da legalidade*".<sup>173</sup>

Nesse sentido dispõe o § 6º do art. 150 da Constituição Federal, com redação da Emenda Constitucional nº 03/93: "*Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima*

---

<sup>169</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 329.

<sup>170</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 538.

<sup>171</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 192.

<sup>172</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 307-308.

<sup>173</sup> BORGES, José Souto Maior: *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 48.

*enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”*

A Constituição prevê, então, de forma clara e taxativa, a obrigatoriedade da isenção ser criada por meio de lei.

Num segundo momento as isenções também devem respeito ao princípio da isonomia fiscal, pois elas apenas podem ser outorgadas caso não firam o princípio que aborda a generalidade da tributação.

Nesse sentido, as isenções são consideradas somente exceções à generalidade da tributação. José Souto Maior Borges explica: "*a generalidade, aspecto particular da garantia da igualdade jurídica, vedando as isenções injustificadas de pessoas ou grupos determinados.*"<sup>174</sup>

Para Marlon Alberto Weichert<sup>175</sup>, a isenção, por sua vez, está sempre pressupondo uma agressão ao princípio da isonomia tributária, somente podendo ser concedida como fruto da ponderação de outros valores constitucionais. Segundo ele, a validade de seu argumento reside no fato de que toda vez que se concede um benefício fiscal, o ônus do tributo é transferido ao restante da sociedade; pois todos os demais contribuintes pagarão tributos mais elevados de forma que compense o que não foi arrecadado em função de isenção concedida.

Se o benefício não encontrar sólido embasamento, de maneira que valide essa desigualdade, o Estado estará concedendo tratamento discriminatório a todos os demais cidadãos.

Para ele, a regra seria que a isenção sempre respeitasse a igualdade; e caso ela seja objeto da ponderação de outros valores constitucionais, deverá estar fundamentada na divisão dos encargos do Estado conforme a capacidade econômica; como é o caso da isenção concedida com a finalidade de incentivar o desenvolvimento local, ou seja, no contexto da tentativa de se diminuir as desigualdades locais; artigo 3º, III, da Constituição Federal.

Num terceiro momento, o princípio da capacidade contributiva ganha especial lugar em relação às isenções; e acordo com ele, o legislador deve sempre respeitá-lo para a concessão de uma isenção.

---

<sup>174</sup> BORGES, José Souto Maior: *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 48.

<sup>175</sup> WEICHERT, Marlon Alberto. *Isenções tributárias em face do princípio da isonomia*. Revista de Informação Legislativa, Brasília ano 37, n. 145, jan./mar. 2000. p. 51.

Por outro lado, não pode esquecer-se de observar a possibilidade de tal princípio ser o instrumento viabilizador da declaração de inconstitucionalidade de uma isenção que desrespeite aos critérios da justiça tributária. As isenções, todavia, não costumam ser concedidas com a finalidade de atender exclusivamente o princípio da capacidade econômica.

O princípio da capacidade contributiva serve para a constatação do respeito ao princípio da isonomia, sendo a isenção normalmente concedida com base em outros valores.

Marlon Alberto Weichert esclarece e esclarece que necessário se faz fixar alguns critérios para a identificação da juridicidade da isenção, e são eles:

“(a) ter fundamento na proteção de um valor econômico ou social consagrado constitucionalmente; (b) haver pertinência lógica entre o seu fundamento e os elementos que atinge na obrigação tributária; (c) ser concedida por meio de mecanismos razoáveis e em valores proporcionais ao fim buscado”.<sup>176</sup>

A razoabilidade na concessão da isenção é também um dos elementos referidos por Ricardo Lobo Torres<sup>177</sup> na obra de Marlon Alberto Weichert. De acordo com o autor, são considerados "odiosos" os privilégios concedidos (a) sem atender ao ideal da justiça, (b) sem fundamento ético, (c) discriminando iguais e igualando desiguais, (d) de forma excessiva ou, ainda, (d) sem observância aos princípios constitucionais da tributação.

Para Guilherme Calmon Nogueira da Gama<sup>178</sup>, o artigo 150, II, da Constituição Federal seria uma limitação à concessão de privilégios destituídos de razoabilidade e de apoio nos princípios da capacidade contributiva e do desenvolvimento econômico. Para ele, o também artigo 70 da Constituição Federal concede legitimidade ao Tribunal de Contas para a análise do mérito real das abdições de recursos para o efetivo desenvolvimento do País.

Num quarto momento temos o princípio da segurança jurídica, previsto na Constituição Federal, no seu artigo 5º, XXXVI, e aponta que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

---

<sup>176</sup> WEICHERT, Marlon Alberto. *Isenções tributárias em face do princípio da isonomia*. Revista de Informação Legislativa, Brasília ano 37, n. 145, jan./mar. 2000. p. 241.

<sup>177</sup> TORRES, Ricardo Lobo apud WEICHERT, Marlon Alberto. *Isenções tributárias em face do princípio da isonomia*. Revista de Informação Legislativa, Brasília ano 37, n. 145, jan./mar. 2000. p. 241

<sup>178</sup> GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. *Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, 2001. p. 221.

Tal princípio tem aplicabilidade em relação às chamadas isenções tributárias, principalmente aquelas que têm tempo determinado e também aquelas que exigem do contribuinte uma contraprestação. Essas categorias de isenções representam exceções à regra geral que trata que as isenções podem ser revogadas a qualquer momento. Essa é a redação do art. 178 do Código Tributário Nacional: "*Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.*"

Isso não significa que existe um direito adquirido à isenção tributária. Toda isenção pode ser revogada. No entanto, devem ser respeitados os casos no qual a concessão da isenção depende de uma contraprestação por parte do contribuinte.

A revogação de uma isenção representa, também, o aumento da hipótese de incidência do tributo. Conseqüentemente deve ser observado o princípio da anterioridade tributária em caso de revogação do benefício.

Por fim, sem se tentar esgotar os princípios constitucionais que tem aplicabilidade às isenções, deve ser observado que, na hora em que uma isenção é revogada, está o legislador no exercício de sua competência, alargando a esfera de atuação de determinado tributo. Dessa forma, o ato que implica no surgimento de uma obrigação tributária para um determinado agrupamento de contribuintes deve respeitar aos princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias.

Nesse sentido é o magistério de Paulo de Barros Carvalho<sup>179</sup>. Para ele, é questão assente que os preceitos de lei que excluam ou minimizem isenções só entrem em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que forem publicados. Os dispositivos editados com esse fim equivalem, em tudo e por tudo, aos que instituem o tributo, inaugurando um tipo de incidência.

### *3.4.3 Imunidade, Remissão, Anistia e Alíquota Zero*

Tendo sido expostos aspectos acerca do conceito da isenção tributária, necessário agora é diferenciá-los das outras hipóteses em que o sujeito passivo da relação é dispensado do pagamento do tributo, como é o caso da imunidade, da remissão, da anistia e da alíquota zero.

---

<sup>179</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 307-339.

A imunidade tributária origina de uma ordem interna que distancia da esfera da competência constitucional tributária a possibilidade de se tributar certas situações ou pessoas. Por envolver matéria de direito constitucional, necessita a imunidade ser criada por uma norma constitucional.

E nesse sentido Roque Antonio Carrazza explica que "*a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias*"<sup>180</sup>.

É o mesmo o entendimento de José Souto Maior Borges<sup>181</sup>.

A imunidade, então, é sempre observada como sendo uma norma que restringe a competência tributária. A diferença em face à isenção é clara, pois esta última se processa em um plano formal e materialmente inferiorizado ao da imunidade, o que representa simples decorrência do exercício da competência tributária.

A imunidade é uma limitação ao exercício da competência tributária, enquanto que a isenção decorreria justamente do exercício desta competência tributária.

Diversos autores entendem que a imunidade é, em si, um direito ou garantia individual. Tal posição, contudo, não parece acertada, porque toda garantia individual representa em si um grande conteúdo valorativo, mais especificamente pode-se dizer que, em cada direito ou até mesmo garantia individual resta fácil observar a busca pela preservação da dignidade da pessoa humana. E tal situação não é observada nas imunidades tributárias. Essas espécies jurídicas são, na verdade, meios garantidores do exercício de um direito individual, não se constituindo, em si, nesta espécie de direitos.

Tal associação entre o direito individual e a imunidade tributária ocorre, porém, em um plano pré-jurídico, eis que não se indaga, no caso concreto, se a imunidade está atendendo ao objetivo ao qual foi criada. Não é dado ao aplicador do direito perquirir acerca do cumprimento dos objetivos da imunidade. Os livros, por exemplo, detêm imunidade independentemente de seu conteúdo, e da mesma forma templos são imunes independentemente de seu culto.

A remissão por sua vez é a dispensa do pagamento da obrigação tributária. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 156, IV, a considera uma causa de extinção do crédito tributário.

---

<sup>180</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 459.

<sup>181</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218-219.

Desse modo, diferentemente da isenção, na remissão a obrigatoriedade tributária surge, no entanto o seu pagamento estaria dispensado por lei.

A isenção tributária também não deve ser confundida com a figura da anistia tributária. A anistia tributária possui a característica de excluir, as penalidades pecuniárias, enquanto que a isenção tributária diz respeito à obrigação tributária principal. Observe que, constantemente os sujeitos passivos de relações tributárias imunes ou isentas estão obrigados ao cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Um exemplo é o caso das pessoas isentas do pagamento do imposto de renda mas que mesmo assim estão obrigadas a apresentar a declaração de rendimentos, sob pena de imposição de multa. A isenção da obrigação tributária principal não implica, portanto, isenção da obrigação tributária acessória.

De acordo com José Souto Maior Borges "*pode ocorrer entretanto que a lei estabeleça a isenção da obrigação tributária principal, a prestação do tributo, persistindo, na plenitude de sua perfeição, outra relação ex lege de direito público, a obrigação tributária acessória*"<sup>182</sup>.

Por fim, a isenção tributária e a alíquota zero são figuras jurídicas diferentes. Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>183</sup>, as reduções de base de cálculo e de alíquota não são isenções, nem mesmo parciais.

São diminuições do *quantum debeatur* e, portanto, pressupõem a ocorrência do fato gerador da obrigação. Atuam na consequência da norma de tributação. A diversidade é material.

#### 3.4.4 Isenções Heterônomas

Até a Constituição Federal de 1967, não existia, na República Federativa do Brasil, um ordenamento claro quanto à possibilidade ou impossibilidade de a União conceder isenções sobre tributos que seriam de competência dos estados e municípios.

Para Aliomar Baleeiro<sup>184</sup>, até a Constituição de 1946, parecia poder a União, em virtude da teoria dos poderes implícitos, conceder isenção ou redução de impostos estaduais e municipais desde que a isenção ou redução estivesse vinculada a

---

<sup>182</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 335.

<sup>183</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 741.

<sup>184</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 944.

realização de um fim de sua competência ou de suas atribuições. Contudo, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a isenção somente poderia ser instituída pela entidade competente para a criação do tributo.

No entanto, na Constituição Federal de 1967, o legislador constituinte expressamente abordou a questão, e a partir daí houve a previsão da possibilidade de serem criadas pela União isenções de tributos de competências estaduais e municipais, conforme requisitos previstos no § 2º do art. 20: "*§ 2º A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais*"

Acontece que, em 1988 a Constituição Federal, no seu art. 151, III impõe limitação à possibilidade das isenções: Art. 151. "*É vedado à União: (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*". Assim, com o novo texto constitucional, aparece uma proibição expressa para a instituição de isenção de tributos estaduais e municipais por parte da União Federal.

Apesar de a vedação do inciso III do artigo 151 da Constituição Federal ser, em uma interpretação literal, extensível apenas à União com relação aos demais entes federados, convém mencionar que a mesma vedação se estende as relações entre os Estados-membros e os Municípios. Dessa forma, mesmo não existindo dispositivo constitucional exposto, a permissão da isenção de um tributo de competência municipal pelo Estado-membro origina uma situação de inconstitucionalidade.

De toda forma, se não houvesse a vedação expressa do disposto no artigo 151, III, da Constituição Federal, permaneceria em um caso de inconstitucionalidade da isenção criada pela União sobre tributos de outras entidades federadas, uma vez que ela estaria legislando sobre matéria que não é de sua competência. Seria um caso de violação ao princípio federativo.

A referida vedação do artigo 151, III, da Constituição Federal possui exceções, e estas se encontram estabelecidas nos artigos 155, XII, da Constituição Federal e artigo 156, § 3º, II, da também Constituição Federal. Dessa forma, pode ainda a União instituir, por meio de lei complementar, isenções do ICMS sobre as exportações para o cenário internacional de serviços de transporte e de comunicação e ainda de mercadorias que não representarem produtos industrializados e do ISS incidente sobre a exportação de serviços ao exterior.

As isenções, por sua vez, são divididas em isenções autônomas e heterônomas. De acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho, "*as primeiras são autolimitações - do ponto de vista legislativo - do poder de tributar. As segundas são heterolimitações e ocorrem quanto a Constituição declina regra de competência a uma ordem de governo para isentar tributos de outra.*"<sup>185</sup>

Em relação às isenções heterônomas, contrasta a proibição de a União instituir isenções de tributos estaduais e municipais com a possibilidade de um acordo internacional prever tal isenção.

Com relação à natureza jurídica das isenções, podem ser consideradas como uma das expressões da competência tributária, na qual a entidade política faz a opção de não tributar determinada situação.

Quando uma norma de Direito Internacional institui uma isenção, não há um cuidado em se escolher qual a terminologia que definirá a figura jurídica enquadrada no âmbito do ordenamento interno, isto porque ao Direito Internacional, irrelevante se faz se a norma representará imunidade, isenção ou não-incidência.

Assim, a terminologia apresentada em um acordo internacional não será necessariamente a mesma adotada pelo direito nacional. Uma isenção estabelecida em tratado internacional pode não ter o mesmo significado no âmbito do direito interno. Quando é estabelecido um tratado que determine a isenção de um tributo federal, não existem maiores questionamentos. A disciplina de Direito Internacional incorpora sistema jurídico interno como se fosse lei ordinária, revogando todos os dispositivos contrários. Existe uma real isenção tributária, pois a mesma entidade política que manifestou sua vontade na norma internacional exerceu sua competência constitucional deixando de tributar determinada situação.

No entanto, quando se trata de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a situação é diferente. Nenhum dos entes da República Federativa tem poder de decisão com relação aos tratados internacionais. Os atos são de exclusivos da Presidência da República, sendo, posteriormente, apreciados pelo Congresso Nacional.

Assim, quando um tratado estabelece uma isenção, em tal dispositivo não houve ingerência dos entes da federação, pois a competência constitucional tributária deles não foi exercida.

---

<sup>185</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 741.

Na realidade, o instrumento do Direito Internacional que criou a isenção, se for considerada válida no ordenamento jurídico interno, terá a finalidade de excluir dos entes federados uma parcela de sua competência tributária. Os entes federados não expressaram sua vontade na criação de uma isenção e também não possuem o direito de revogar o benefício, sob pena de estarem desrespeitando ao Direito Internacional. Só há isenção quando há liberdade para tributar. Se, com o tratado, os entes da federação não detém mais competência para a tributação, não há isenção e sim algo que afetaria a competência tributária em si.

As isenções heterônomas instituídas por tratados representam, portanto, imunidades tributárias, pois se teria retirando parcela da competência tributária dos entes da federação.

Segundo o Código Tributário Nacional, de acordo com o artigo 175, I, a figura da isenção constitui uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário e sempre decorre de lei (art. 176).

Para o doutrinador Roque Antonio Carrazza, a isenção seria “*uma limitação legal no âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado*”<sup>186</sup>. Compartilhando com o mesmo entendimento, Hugo de Brito Machado, por sua vez, conceitua isenção como “*a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação*”.<sup>187</sup>

De maneira geral, o poder de isentar decorre da competência para instituir o tributo, ou seja, de tributar. Acontece que a isenção se desdobra, e quando ela é instituída pela própria entidade política competente para criar o tributo, diz-se que ela é *autônoma*. E ao contrário, quando ela é instituída por entidade política diversa da competente para criar o tributo, diz-se que ela é *heterônoma*.

Dispondo sobre as isenções heterônomas, a Constituição Federal apenas estabelece duas hipóteses possíveis de concessão, pela União, por meio de lei complementar, dessas, ambas voltadas para o incentivo à exportação.

São elas: as mencionadas nos arts. 155, §2º, XII, e, e 156, §3º, II, e que dizem respeito ao ICMS e ao ISS, respectivamente. Excluídas as mencionadas

---

<sup>186</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 755.

<sup>187</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 198-199.

hipóteses, resta completamente proibido a concessão de isenções de tributos estaduais e municipais, por meio da União. É o que trata o art. 151, III, da CF.

O questionamento a se fazer agora é se a referida restrição também se aplica às isenções de tributos estaduais e municipais concedidas por meio de acordos internacionais.

A partir do artigo 2º, 1, a, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, tratado seria “*um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica*”. De uma forma mais ampla, Saulo Bahia os conceitua como sendo “*um acordo de vontades entre pessoas de Direito Internacional, regido pelo direito das gentes*”.

De posse de todas as considerações anteriores, tem-se condição, agora, de passar a análise da possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por meio de acordos internacionais.

Uma questão que surge da superioridade hierárquica dos tratados internacionais em geral, e dos tratados em matéria tributária, em especial, remete à possibilidade de a União, por meio da celebração de tratados, isentar tributos de competência dos estados e dos Municípios.

O Brasil é um Estado Federal, que divide as competências tributárias entre União, os seus Estados membros, o Distrito Federal e os Municípios. Esse conteúdo é objeto de inúmeras polêmicas no campo do Direito Internacional e interno, e significa um enorme desafio aos legisladores e os operadores do direito. O detalhe da questão reside, no entanto, na probabilidade de isenção heterônoma, que se entende como sendo a possibilidade de um ente federativo poder instituir isenção de tributos de outro ente da Federação, com base no seu próprio conjunto de atribuições constitucionais.

O preceito normativo inscrito no art. 151, III, da Constituição Federal tem que ser analisado sob a ótica do modelo institucional que caracteriza o Estado federal brasileiro.

A Constituição compreende uma complexa estrutura política a qual molda o modelo federal de Estado brasileiro. Tal modelo prevê a coexistência de entidades jurídicas responsáveis pela pluralização de ordens normativas próprias que se distribuem de acordo com critérios materiais fixados pela própria Constituição.

Os entes da federação, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, atuam no âmbito de suas competências, amparados pela Lei Maior. Em um Estado Federal, como no Estado brasileiro, o poder tributário é repartido entre os entes da federação, de maneira a garantir aos mesmos, efetiva autonomia. Os entes autônomos e independentes entre si exercem, na ordem jurídica interna a competência estabelecida pela Constituição Federal. Assim, o art. 18 da Constituição Federal de 1988 institui que "*a organização político administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição*". Desta forma, a autonomia dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal deve ser assegurada.

O relacionamento normativo entre essas entidades de poder, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de acordo com Pinto Ferreira<sup>188</sup>, encontra respaldo na própria Constituição Federal de 1988, e representa, no contexto político-institucional do Estado Brasileiro, a exteriorização formal do pacto federal.

A ordem constitucional, que estabelece a matriz do pacto federal, cria uma relação de equilíbrio entre a União e as entidades políticas locais (Estados, Distrito Federal e Municípios); conferindo, ao Estado Brasileiro, um sistema de discriminação de competências estatais complexo, traduzido por Geraldo Ataliba como sendo um sistema composto por "*ordens jurídicas parciais e coordenadas entre si, subordinadas à comunidade total, que é o próprio Estado Federal.*"<sup>189</sup>

Na federação existe uma ordem jurídica total, que emana do próprio Estado Federal, enquanto comunidade jurídica total, e, uma pluralidade de ordens jurídicas parciais, que resultam da atuação da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios.

Nesta ceara, as entidades jurídicas parciais são responsáveis pela instauração de ordens normativas limitadas. A União, de natureza central e caráter interno, os Estados e o Distrito Federal de natureza regional e os Municípios de natureza local. Todos revestidos de autonomia institucional.

Cabe ressaltar, no entanto, que a União, de natureza central e caráter interno (pessoa jurídica de direito público interno) não pode se confundir com a União

---

<sup>188</sup> FERREIRA, Pinto, *Comentários à Constituição Brasileira*, vol 1, 1989, São Paulo, Saraiva, p. 374.

<sup>189</sup> ATALIBA, Geraldo. "*Estudos e Pareceres de Direito Tributário*". Vol. 3, 1980, RT, p. 24.

enquanto Estado Federal Brasileiro, enquanto comunidade jurídica total; pois esta detém “o monopólio da personalidade internacional”.<sup>190</sup>

É o que explica Victor Nunes Leal:

“Com aquela corrente se harmoniza a concepção de KELSEN, segundo a qual, nas federações, existe uma ordem jurídica ‘total’, acima das ordens jurídicas central e estadual, as quais serão, em face da primeira, ordens jurídicas ‘parciais’. As normas centrais - diz ele - formam uma ordem jurídica central, pela qual se acha constituída uma comunidade jurídica parcial, compreendendo todos os indivíduos que residem em todo o território do Estado federal. Essa comunidade parcial, constituída pela ordem jurídica central, chama-se ‘União’. Ela é parte do Estado Federal total, no sentido em que a ordem jurídica central é parte da ordem jurídica total do Estado federal. As normas locais, válidas apenas para determinadas partes do território inteiro, formam ordens jurídicas locais, pelas quais se acham constituídas comunidades jurídicas parciais. Cada comunidade jurídica parcial compreende os indivíduos que residem num desses territórios parciais. Essas comunidades jurídicas parciais são os ‘Estados membros’. Cada indivíduo pertence, assim, simultaneamente, a um Estado-membro e a União. O Estado Federal, ou a comunidade jurídica total, consiste assim da União, que é uma comunidade jurídica central, como dos Estados-membros, que são várias comunidades jurídicas locais. A doutrina erroneamente identifica a União com o Estado Federal total. Cada uma das comunidades parciais, tanto a União como os Estados-membros, baseia-se na sua própria constituição – a constituição da União e a constituição do Estado-membro. Todavia, a constituição da União, chamada ‘Constituição Federal’, é ao mesmo tempo, a constituição do Estado Federal total.”<sup>191</sup>

Segundo o artigo 151, III, do texto constitucional brasileiro, é vedado a União: “*instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito federal ou dos Municípios.*” Daí questionar: Pode a União conceder isenção de tributos estaduais e municipais quando celebra tratado internacional?

Quando é assinado um tratado que estabeleça a isenção de um tributo federal, não há maiores questionamentos. A norma de Direito Internacional é incorporada no ordenamento jurídico interno com força de lei ordinária, revogando disposições em contrário. Há uma autentica isenção tributária, pois a mesma entidade

---

<sup>190</sup> BONAVIDES, Paulo. “*Ciência Política*”. 14ª ed., 2007, Malheiros, p. 197.

<sup>191</sup> LEAL, Victor Nunes. *Problemas de Direito público* 1960, Forense, Rio de Janeiro, p. 160-161.

política que manifestou sua vontade na ordem internacional exerceu sua competência constitucional deixando de tributar determinada situação.

No entanto, quando se trata de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a questão é diferente. Nenhum dos membros da federação possui o poder de decisão com relação aos tratados internacionais. Esses atos são de exclusividade da Presidência da República, sendo, posteriormente, aprovados pelo Congresso Nacional.

Assim, quando um tratado prevê uma isenção, em tal cláusula não houve ingerência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. A competência constitucional tributária definitivamente não foi exercida pelos entes, pois estes não tiveram a iniciativa de excluir a tributação sobre determinado fato.

Gabriel Pithan Daudt<sup>192</sup> ressalta que

“ na realidade, a norma de Direito Internacional que criou a isenção - caso aceita como válida no ordenamento jurídico interno - teria o papel de excluir dos entes federados uma parcela de sua competência tributária. Os entes federais não expressaram sua vontade na criação de uma "isenção" e não possuem o poder de revogar benefício, sob pena de infringência ao Direito Internacional. Criou-se, assim, uma verdadeira imunidade tributária – norma materialmente constitucional - por meio de tratado. Só há isenção quando há liberdade para tributar. Se, com o tratado, os entes federados não possuem mais competência para tributar, não há isenção, mas sim algo que afeta a competência tributária em si.”

As isenções heterônomas concedidas por meio de tratados constituem-se, portanto, como já ressaltado anteriormente, em imunidades tributárias, retirando parcela da competência tributária dos entes da federação. Desse modo, em sendo a imunidade uma matéria de direito constitucional, a aceitação ou não da norma de Direito Internacional dependerá diretamente da sua relação com o direito constitucional. Mais precisamente, dependerá da possibilidade ou não de o Direito Internacional determinar a modificação do texto constitucional.<sup>193</sup>

---

<sup>192</sup> DAUDT, Gabriel Pithan. *Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas*. Rev. Jur., Brasília, v. 7, n. 77, p.55-84, fev/março, 2006, p. 75.

<sup>193</sup> DAUDT, Gabriel Pithan. *Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas*. Rev. Jur., Brasília, v. 7, n. 77, p.55-84, fev/março, 2006, p. 75.

A jurisprudência pátria<sup>194</sup> vem reiteradamente negando a possibilidade de se instituir isenções pela via de tratados internacionais. No entanto, tal entendimento parece equivocado, uma vez que não é a União quem celebra tratado, mas sim a República Federativa do Brasil, da qual a União é apenas parte. Em verdade, o comando do legislador constituinte que proíbe a concessão de isenções heterônomas está direcionado tão somente à União e não a República Federativa do Brasil, que é a pessoa jurídica de Direito Internacional, à qual o texto constitucional dá competência para assumir compromissos exteriores.

Nesse mesmo sentido Roque Antonio Carraza, afirma que, não é a União, *enquanto ordem jurídica parcial central*, que firma o tratado internacional, mas, sim, a República Federativa do Brasil, *enquanto ordem jurídica global* (o Estado brasileiro), contrapomos que, no plano interno, mesmo quando esta pessoa política representa a Federação, não pode conceder isenções heterônomas, com exceção das expressamente autorizadas nos arts. 155, § 2º, XII “e”, e 156, § 3º, II, ambos da CF. O tratado internacional não pode obrigar os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a abrirem mão de parte ou da totalidade de suas competências tributárias. Nem mesmo quando ratificado por meio de Decreto legislativo.<sup>195</sup>

Estabelecidas tais distinções, torna-se fácil verificar que a proibição constitucional do art. 151, III incide somente sobre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, responsável pela implementação de uma ordem normativa autônoma e meramente parcial. Não se aplicando, portanto, aquela que é

---

<sup>194</sup> Jurisprudência Tributária - Direito Tributário. Recepção pela Constituição da República de 1988 do acordo geral de tarifas e comércio. Isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional firmado pela república federativa do Brasil.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No Direito Internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE 229096 / RS - RIO GRANDE DO SUL. Órgão Julgador: Tribunal Pleno: STF. Julgamento: 16/08/2007.

<sup>195</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 555.

sujeito de Direito Internacional público, investida do poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional e total, essencialmente diversa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade da que se verifica por meio de leis e atos de caráter simplesmente federal.

Sob tal análise, nada impede que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que contenha cláusulas concedendo isenções de tributos estaduais ou municipais. E se ele assim o fizer, estará praticando ato legítimo, incluso na esfera de suas prerrogativas, enquanto pessoa jurídica de Direito Internacional público que o é. O Estado Federal brasileiro detém o monopólio da soberania e da personalidade internacional.

Na realidade, a cláusula de vedação do art. 151, III da Constituição incide, unicamente, no plano das relações domésticas (internas), estabelecida entre as pessoas políticas de direito público interno. Observe que o referido artigo não fez qualquer menção relacionada a proveniência da lei, se do legislador federal, estadual ou municipal; isto porque o CTN tem status reconhecido de lei complementar, reunindo as normas gerais em matéria de legislação tributária, exigidas pelo art. 146, III, da CF/88. Conseqüentemente possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios.

Geraldo Ataliba esclarece:

“As normas gerais de direito financeiro e tributário são, por definição e pela sistemática constitucional, leis nacionais; leis que não se circunscrevem ao âmbito de qualquer pessoa política, mas os transcendem aos três. Não se confundem com a lei federal, estadual ou municipal e tem seu campo próprio e específico, excludente das outras três e reciprocamente.

(...)

A distinção entre norma nacional (geral, global, total) e norma simplesmente federal (parcial, central) é melhor compreendida da meditação sobre a argumentação de KELSEN contra a tese de que a supremacia da competência, no estado federal, se radia na União.

Ao demonstrar a insubsistência deste pensamento, adverte, depois de lúcidas e oportunas considerações, que a supremacia da competência corresponde sempre à ordem total, jamais a qualquer das ordens parciais. ‘Por isso, quando se fala que a

União – pura e simplesmente – possui a supremacia da competência, deve-se pensar na união como ordem total (global) e não como mera ordem central”.<sup>196</sup>

Celso Antonio Bandeira de Mello também esclarece que:

“(…) A federação compreende três ordens jurídicas distintas; a coletividade central, as coletividades-membros e a comunidade total. As duas primeiras ordens são juridicamente iguais, porque estão, na mesma medida, subordinadas à ordem jurídica superior – a comunidade total. Elas são ordens jurídicas parciais, pois as suas competências se circunscrevem somente a certas matérias que lhe foram conferidas pela ordem jurídica total.

As ordens jurídicas parciais, ao passo que se acham subordinadas à ordem jurídica total – que possui a suprema competência – encontram-se entre si numa relação de coordenação. A coletividade central e as coletividades-membros compreendem dois sistemas harmônicos que se encerram na coletividade total. Esta constitui verdadeiramente o Estado federal, pois, como ordem jurídica total, abarca as duas ordens jurídicas parciais – União e membros – e surge na sua completa integridade.

A chamada ‘constituição federal’ pode ser desdobrada em duas cartas distintas: a constituição total e a constituição da União. A constituição total compreende a verdadeira constituição federal e regula, portanto, os poderes do Estado federal. A constituição da União dispõe somente sobre as competências da coletividade central, delegadas pela constituição total. Ela se encontra em plano idêntico ao das constituições dos Estados-membros, que regem as competências outorgadas pela constituição total às coletividades parciais. Desse modo se evitam confusões como as que quotidianamente ocorrem entre a União – uma das coletividades parciais – e o Estado federal – a comunidade total. (...)”<sup>197</sup>

Sampaio Dória em nada discrepa sobre a questão:

“Nação se compõe da União, dos Estados, e, além destes e daquela, o Distrito federal e territórios. O continente não é a União, de que os estados fossem o conteúdo. O continente é a Nação soberana, e são conteúdo seu a União, os Estados e, mais, o Distrito Federal e os territórios.”<sup>198</sup>

---

<sup>196</sup> ATALIBA, Geraldo. *Estudos Jurídicos em homenagem a Vicente Rao*. São Paulo. Saraiva. p. 131.

<sup>197</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Natureza Jurídica do Estado Federal*, 1979 *apud* SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 229096, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 11-04-2008.

<sup>198</sup> DORIA, Sampaio - *Direito Constitucional*, Max Limonad, 4a edição, vol 1 tomo 1, São Paulo, 1958, p. 483.

Idêntica visão dispõe Vitor Nunes Leal:

“A doutrina tradicional erroneamente identifica a União com o Estado Federal total. Cada uma das comunidades parciais, tanto a União como os Estados –membros, baseia-se na sua própria constituição – a Constituição da União e a Constituição do Estado-membro. Todavia, a Constituição da União, chamada ‘Constituição federal’, é, ao mesmo tempo, a constituição do Estado Federal total.

Límpida e cristalinamente se vê que a constituição da União ‘dispõe somente sobre as competências da coletividade central’ juridicamente parificada às constituições dos estados federados”.<sup>199</sup>

Sendo assim, o que a regra do art. 98 do CTN fez foi estabelecer norma geral, para respeito por todos os entes federativos, constituindo lei nacional.

Se lei de caráter nacional estabeleceu a prevalência dos tratados internacionais de natureza tributaria sobre as leis, também, no mesmo momento, reconheceu o seu caráter de fonte normativa nacional o que, aliás, é consoante com o conceito de Estado federal, que é a pessoa soberana de direito público internacional, que atua, juntamente com os demais Estados soberanos, no palco dos direitos das gentes; conceito que, no entendimento de Geraldo Ataliba, “*nenhuma relação guarda com as eventuais divisões políticas internas (...)*”<sup>200</sup>.

Neste mesmo sentido Paulo Bonavides preceitua:

“O Estado federal, sede da *suma potestas*, a saber, da soberania, aparece por único sujeito de direito na ordem internacional, toda a vez que se trate de atos que impliquem exteriorização originária da vontade soberana.

É esse grau na qualidade de um poder que se move externamente com absoluta independência o traço mais visível com que distinguir o estado federal das coletividades estatais associadas.

(...)

O monopólio da personalidade internacional por parte do Estado federal – porquanto somente ele, segundo Kunz, comparece perante o fórum do Direito das Gentes, tornando mediata e de segundo plano a ação internacional dos Estados

---

<sup>199</sup> LEAL, Victor Nunes. *Problemas de direito público e outros problemas*. Brasília:Ministério da Justiça, 1997, p. 7.

<sup>200</sup> ATALIBA, Geraldo. “*Estudos Jurídicos em homenagem a Vicente Rao*”. P. 131.

federados, de presença externa sempre acobertada ou afiançada pelo poder soberano da organização federal – induziu a Kelsen, Kunz e alguns internacionalistas da chamada Escola de Viena a tomarem o Estado federal como dotado da mesma natureza ou estrutura do Estado unitário, havendo entre ambos tão somente diferença de grau e não de fundamento.”<sup>201</sup>

A partir de conceituações pode-se dizer que o art. 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária sobre as leis, explicitou o caráter geral, ou seja, nacional dos acordos em matéria tributária, pontuando que eles, os tratados, não representam ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas sim da união enquanto ordem total e como tal, dirigida a todos os brasileiros.

Cabe mencionar, neste ponto, José Souto Maior Borges que assim se pronuncia:

“ 5.1 A União é uma pessoa jurídica de direito público interno. Por isso o exercício de sua competência, no direito interno, pode ser contrastado com o da competência estadual e municipal, dado que são ordens jurídicas parciais, como visto. Daí a proibição de instituir a União, isenções de impostos estaduais e municipais. Não se deve confundir a República Federativa do Brasil com uma entidade que a integra – a União, que não é sujeito de Direito Internacional. Muito menos os Estados-membros e Municípios. Nenhum desses é em si mesmo dotado de personalidade internacional.

5.2 Constitui, porém, equívoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição das competências para o plano das relações interestaduais. Essas reclamam paradigma diverso de análise. Nesse campo, como já o fizera dantes com as leis nacionais, a CF dá a União competência para vincular o Estado brasileiro em nome dela e também dos Estados-membros e Municípios. A procedência dessa ponderação é corroborada pelo art. 5º, §2º, da CF, in fine, ao referir expressamente os ‘tratados internacionais em que a República federativa do Brasil (sic: não a União Federal) é parte’. São, pois, áreas diversas e autônomas de vinculação jurídica. (...) Que um agente ou órgão da União, o Presidente da República ou Ministro do Estado, subscreva um tratado não significa que os Estados e Municípios estejam pré-excluídos dos vínculos decorrentes da sua celebração. Precisamente o contrário é o que ocorre na hipótese, como a CF, art. 5º, §2º, in fine, deixa claro. Insiste-se: é a República Federativa do Brasil (CF, arts. 1º e 18) que celebra o tratado e é

---

<sup>201</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 213.

por ele vinculada, e, portanto, também os Estados-membros e Municípios, e não apenas a União. A esse ato interestatal, o Presidente da República comparece, não como Chefe de Governo Federal, mas como chefe de Estado.”<sup>202</sup>

Esse mesmo entendimento é acompanhado por Sacha Calmon Navarro

Coelho:

“A proibição de isenção heterônoma na ordem interna não deve ser utilizada como argumento para impedir que a República Federativa do Brasil disponha sobre o regime tributário de bens e serviços tributados pelo ICMS e ISS em encerramentos de tratado internacional. De tudo quanto vimos, sobraram as seguintes conclusões: a constituição reconhece o tratado como fonte de direitos; o tratado, assinado pelo Presidente ou Ministro plenipotenciário e autorizado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independente do estado em que residam; o CTN assegura a prevalência do tratado sobre as legislações da União, dos Estados e Municípios; a proibição de isenção heterônoma é restrição à competência tributária exonerativa da União como ordem jurídica parcial, e não como pessoa jurídica de Direito Público externo. Procurou-se evitar a hipertrofia da União, e não a representação da Nação na ordem internacional; o interesse nacional sobreleva os interesses estaduais e municipais e orienta a exegese dos tratados; a competência da União para celebrar tratados em nome e no interesse da República Federativa do Brasil não fere a teoria do federalismo (sé que existe, ante as diversidades históricas das federações), nem arranha o federalismo arrumado na Constituição do Brasil de 1988, o federalismo brasileiro é concentracionário, depositando na União a condução dos princípios políticos de coordenação com os demais países.

(...)

O Federalismo brasileiro é tal que centraliza na União a condução das políticas mais importantes, mormente no plano externo. Quem tem os fins deve ter os meios. No âmbito da Organização Mundial do Comércio ou do MERCOSUL, a previsão, em tratado multilateral, de isenção de produto ou serviço, vale juridicamente. Caso contrário, seria a inabilitação da união para as políticas de harmonização tributária, justamente ele que detém a representação da república Federativa do Brasil, embora sejam o ICMS e o ISS impostos de competência estadual e municipal.”<sup>203</sup>

---

<sup>202</sup> BORGES, José Souto Maior. “Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-membros e Municípios”, “in” “Direito Tributário – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba”, vol. 1, 1997, Malheiros, p. 166, 176-177.

<sup>203</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Curso de Direito Tributário Brasileiro”. 6ª. Ed. Forense, 2001, p. 550-551.

Assim, quando se celebra um acordo internacional, ainda que prevendo determinada isenção que, internamente, seria de competência tributária dos estados ou municípios, o ente que o está celebrando é a República Federativa do Brasil, da qual a União, os Estados e os Municípios fazem parte.

Ives Gandra da Silva Martins preleciona que

“... se o artigo 151, inc.III, proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, à nitidez, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar Tratados veiculares de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder”.<sup>204</sup>

Apesar de não ter vingado, a proposta de Emenda Constitucional 175 de 1995 pretendeu modificar o texto do artigo 151, III da Constituição Brasileira que passaria a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 151. É vedado a União:

(...)

III- instituir isenção de tributo de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.”<sup>205</sup>

Se assim fosse estaria quase solucionada a questão.

Enfim, não se discute que a Constituição atribuiu autonomia aos Estados e Municípios para instituir determinados tributos. Contudo, autonomia não significa soberania. Esta é atributo da República Federativa do Brasil e não das entidades componentes da federação, que não tem personalidade jurídica de Direito Internacional Público. Daí dizer que as limitações ao poder de tributar só se aplicam às relações jurídicas internas da União, jamais às relações internacionais. Embora sendo os Estados-membros, autônomos no âmbito do direito interno, não possuem soberania.

---

<sup>204</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação no MERCOSUL*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1997. p. 33.

<sup>205</sup> V. *Diário do Congresso Nacional*, Seção I, edição de 18 de Agosto de 1995, p. 18.857.

Assim, tanto a União quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são pessoas de direito público interno, com competências delimitadas pela Constituição Federal.<sup>206</sup>

Alberto Xavier enaltece que o Presidente da República quando mantém relações com estados estrangeiros, não o faz como chefe do Poder Executivo de uma pessoa de direito público interno, mas como órgão de uma pessoa jurídica de Direito Internacional público, competente para disciplinar qualquer dos seus interesses, sejam eles do conjunto ou de cada um dos entes que compõem a Federação. E, afirma que, “as limitações ao poder de tributar e de isentar, como as do art. 151, III, só devem, por conseguinte, operar no âmbito das relações internas entre os elementos componentes da Federação, por via da lei federal, mas não assim no âmbito das relações internacionais, por via de tratado”.<sup>207</sup>

O destaque apresentado por Luciano Amaro, ao escrever sobre isenção de tributos estaduais e municipais seguindo as trilhas de Natanael Martins, Sacha Calmon Navarro Coelho, Geraldo Ataliba, Agostinho Toffoli Tavoraro e Valdir de Oliveira Rocha, afirma que *não se deve confundir o tratado firmado pela União com as leis federais. Quem atua no plano internacional com soberania é o Estado Federal, e não os Estados federados ou os Municípios*. Portanto, o tratado não é ato que se limite à esfera federal. E acrescenta: *Compete ao Congresso Nacional, de modo expresse resolver definitivamente sobre os tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. (art. 49-CF)*<sup>208</sup>

Por tal razão ressalta Hugo de Brito Machado, de forma que não se pode deixar de considerar que os tratados internacionais, embora celebrados por órgãos da União, são atos da soberania externa, praticados pelo Estado brasileiro, que há de ser visto por um prisma diferente do que se vê a União como órgão de soberania interna.

---

<sup>206</sup> José Afonso da Silva ensina que, o estado federal – a República Federativa do Brasil – é que é a pessoa jurídica de Direito Internacional. Na verdade, quando se diz que a União é pessoa jurídica de Direito Internacional, não se está dizendo bem, mas quer-se referir a duas coisas: a) as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, integram a competência desta, conforme dispõe o art. 21, incs. I a IV; b) os Estados federados não têm representação nem competência em matéria internacional, nem são entidades reconhecidas pelo Direito Internacional, são simplesmente de direito interno. SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 492.

<sup>207</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 137.

<sup>208</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1997, p. 176.

Nos atos internacionais, *a União representa toda a Nação, na qual se incluem obviamente os Estados membros e Municípios.*<sup>209</sup>

Em se tratando de linha contrária à prevalência do Direito Internacional sobre o sistema constitucional brasileiro<sup>210</sup> é interessante mencionar a posição de José Francisco Rezek:

“Não existe no sistema jurídico no mundo contemporâneo, dessarte, que consagre a prevalência dos tratados internacionais sobre a Constituição local. Esta, ao contrário - como sucede de modo bastante explícito no caso brasileiro -, é um parâmetro de aferição de qualidade tanto das leis quanto dos tratados internacionais, que se subordinam a ela duplamente: no seu conteúdo - que não pode colidir com regras substantivas da Carta - e sobretudo na sua gênese, na liturgia de produção: o tratado é inconstitucional quando celebrado pelo Governo à revelia de certos preceitos constitucionais (...)”<sup>211</sup> .

Para Tulio Rosembuj, um tratado internacional não pode ser alterado por uma lei interna.<sup>212</sup>

E por que os tratados e convenções internacionais devem integrar a legislação tributária? Esse é o questionamento que Fábio Fanucchi faz ao comentar o art. 98 do CTN. Salienta, então, que comumente ocorre que determinada situação tributável se submeta a uma pluralidade de poderes impositivos, de Estados soberanos distintos. Desde que ocorrida esse circunstância e a fim de evitar que o sujeito passivo se subordine a várias imposições perante um só fator de avaliação de sua capacidade contributiva, surgem os tratados e convenções internacionais que, no seu contexto, declaram pretender evitar a *bitributação* internacional.<sup>213</sup>

---

<sup>209</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Isenções Tributárias no MERCOSUL*, IOB, junho/1997, nº 11/97, caderno 1, p. 269.

<sup>210</sup> O Supremo Tribunal Federal, no RO 80004, julgado em 1.977, alterando a orientação justificadora do surgimento do art. 98 do CTN, ao decidir sobre matéria comercial (Convenção de Genebra), contra o voto do relator, Ministro Xavier de Albuquerque, passou a entender que o tratado não prepondera sobre a lei interna editada posteriormente e que com ele conflita.

<sup>211</sup> RESEK, José Francisco. *Tratado e Legislação Interna em Matéria Tributária*, in ABDF - Resenha nº 22.

<sup>212</sup> “Los tratados internacionales no pueden derogarse, modificarse o suspenderse sino en la forma prevista en los propios tratados, o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional. Así, como afirma Santaolalla, una norma posterior, incluso una ley aprobada por las cortes no puede prevalecer sobre lo dispuesto en un tratado... los tratados y convenios internacionales tienen primacia sobre las leyes y demás fuentes del Derecho Interno.” (ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario*, Barcelona, Editorial Blume, 1982, p. 55, *apud* Hugo de Brito Machado, *Isenções Tributárias no MERCOSUL*, IOB, junho/97, nº 11/97, caderno 1, p. 268.)

<sup>213</sup> FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro* .3ª ed., São Paulo. Resenha Tributária-MEC, vol. I, 1975, p. 138.

No Sistema Tributário Brasileiro, por tratar-se de um Estado Federal, as dificuldades a serem superadas neste processo de integração econômica do MERCOSUL, envolvem não somente as relações diretas com outros países, mas as relações internas, em consequência do poder tributante dos estados e municípios, previsto na Constituição Federal, conforme já enaltecido.

Deve ser destacado que, rigorosamente, nos termos da Constituição Federal, incumbe à União manter relações internacionais, podendo Estados e Municípios efetuarem empréstimos externos com autorização do Senado Federal.

Logo, apesar de a constitucionalidade do art. 98 do CTN ter sido repetidas vezes questionado,<sup>214</sup> o referido artigo, no dizer de Rezek, construiu, no domínio do Direito Tributário, uma regra de primado do Direito Internacional (desde que obviamente introduzido no ordenamento jurídico nacional através do *referendum* do Congresso Nacional) sobre o direito interno.<sup>215</sup>

Constitui, porém, equívoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição das competências para os planos das relações internacionais. Essas precisam ser analisadas de forma diversa, isto porque nesse campo, como já o fizera antes com as leis nacionais, a Constituição Federal concede a União competência exclusiva para vincular o Estado Brasileiro em nome dela (República Federativa do Brasil) e também dos Estados-membros e Municípios. A confirmação dessa assertiva é corroborada pelo art. 52, §2º, da CF, *in fine*, quando este trata de forma expressa sobre os tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil é parte.

---

<sup>214</sup> Confira o trabalho de Natanael Martins, publicado no vol. XX da Coletânea de Imposto de Renda/Estudos da Editora Resenha Tributária. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária*. São Paulo, Resenha Tributária, Coletânea de Imposto de Renda nº 22, jun/1991.

<sup>215</sup> RESEK, José Francisco. *Tratado e Legislação Interna em Matéria Tributária*, in ABDF, Resenha nº 22, p. 22.

## CONCLUSÃO

Com as transformações na ordem econômica e seus desdobramentos, além dos acontecimentos históricos recentes, é evidente o processo de relativização da soberania. O próprio Direito deve passar por reformas para permanecer competitivo em um mundo em que as fronteiras devem ser também reinterpretadas.

A divergência existente entre os sistemas impositivos mostra que a redução da soberania de cada país, como consequência da competição tributária, é um processo de longo prazo. A soberania tributária não está ligada, necessariamente, ao conceito de soberania territorial. O Estado tem soberania fiscal quando edita suas leis, quando a sua vontade é a última a prevalecer, quanto aos seus administrados e igualmente, a soberania fiscal ultrapassa o território do Estado, quando sua competência tributária alcança seus contribuintes onde quer que ele esteja.

Desta forma, a harmonização da legislação tributária é sem dúvida uma das etapas mais difíceis a ser ultrapassada na integração regional do MERCOSUL e demais blocos econômicos de integração, assim como foi para a União Européia, uma vez que são diferentes Estados, com diferentes legislações, e necessidades e interesses arrecadatórios divergentes entre si.

No entanto, a harmonização tributária sempre será necessária como um instrumento que possa garantir práticas leais de competição internacional e de sistemas impositivos, efetivamente adequados à economia globalizada.

É importante frisar que a harmonização não implica, necessariamente uniformização do conjunto de normas tributárias, inclusive as relativas a incentivos fiscais. Procura-se, de maneira em geral, compatibilizar os sistemas tributários efetuando modificações na legislação e nas práticas pertinentes à matéria, com a

finalidade de eliminar distorções, respeitando-se as identidades nacionais, os valores éticos e a diversidade cultural e sócio-econômica dos povos, que determinam, em grande parte, diferenças nos sistemas tributários.

O Brasil é uma República Federativa, constituída pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, todos autônomos e independentes entre si. Somente a República Federativa tem competência para representar a totalidade do Estado brasileiro nas relações internacionais, sendo nesse caso, dotada de soberania. Deve ser ressaltado que a República Federativa do Brasil não se confunde com a União, uma vez que esta é uma ordem jurídica parcial e autônoma, enquanto que aquela se constitui numa ordem jurídica total e soberana, sustentando que a autonomia está contida na soberania, sendo dela decorrente e por ela delimitada.

Para tanto, o processo de celebração dos tratados internacionais, no Brasil, envolve a participação do Presidente da República, que detém a competência para celebrá-los e a apreciação do Congresso Nacional que os aprova ou não. Após a aprovação pelo Poder Legislativo, o tratado é remetido ao Chefe do Poder Executivo para ratificação.

Os tratados em matéria tributária celebrados pela República Federativa do Brasil podem isentar tributos Estaduais e Municipais, sem que se possa aí vislumbrar qualquer vício de inconstitucionalidade.

A limitação constitucional ao poder de tributar e isentar do artigo 151, inciso III da Constituição Federal, aplica-se apenas no âmbito das relações internas, entre os entes da federação e não nas relações internacionais.

Portanto, deve o Brasil adequar sua legislação interna para acompanhar o progresso da harmonização da legislação tributária do MERCOSUL bem como para atender as demandas de outros tratados e que é signatário e adequar a Constituição Federal às novas tendências da globalização econômica com vista aos tratados internacionais. E, da conjugação dos dispositivos constitucionais tem-se que, respeitada a independência nacional, deverá o Brasil praticar os atos necessários para celebrar tratados e acordos internacionais, atendendo desta forma o que propugna a Constituição Federal - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e integração da América Latina.

Conclui-se, portanto, que o art. 98 do Código Tributário Nacional é perfeitamente compatível com o sistema jurídico-tributário da Constituição brasileira de 1988 e com os princípios convencionais do Direito Internacional Público.

## REFERÊNCIAS

- ACCIOLY, Hildebrando. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. *Manual de Direito Internacional público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARAÚJO, Luís Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional público*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. “*Estudos e Pareceres de Direito Tributário*”. Vol. 3, RT, 1980.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BASSO, Maristela (org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários a Constituição do Brasil*. Saraiva, vol. II, 1988.
- BAUMAN, Z. *Globalização: as conseqüências humanas*. RJ: Zahar. 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BONAVIDES, Paulo. “*Ciência Política*”. 14ª ed., Malheiros, 2007.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BORGES, José Alfredo. *Tratado Internacional em Matéria Tributária como Fonte de Direito*, In *Revista de Direito Tributário*, nº 27/28, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRONZATTO, Carlos Alberto & BARBOZA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do MERCOSUL*. Brasília: Senado Federal/Associação Brasileira de Estudos de Integração, 1996.
- BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. Del Rey: Belo Horizonte, 2001.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. rev., amp. e atual. até Emenda Constitucional n° 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário nos Termos da Constituição Federal de 1.988*, 4ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1.991.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da Territorialidade no regime de tributação de renda mundial (Universalidade)*. “in” *Justiça Tributária*, Max Limonad: São Paulo, 1998.

CASELLA, Paulo Borba (coord.). *Integração Jurídica Interamericana: as convenções interamericanas de Direito Internacional privado (CIDIPs) e o direito brasileiro*. São Paulo: LTr, 1998.

CASTELLS, M. *A sociedade em rede*. Vol.1. SP: Paz e Terra. 1999.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 8ª Edição, Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados Internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, 2000.

CORABI, Giampaolo. *Taxation of E-Commerce Transactions*. “in” *Adiuncta Forum*, n. 4, March 2000.

DANTAS, Ivo. *Direito Constitucional Econômico – Globalização & constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 2004.

DAUDT, Gabriel Pithan. *Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas*. *Rev. Jur.*, Brasília, v. 7, n. 77, p.55-84, fev/março, 2006.

DIMOULIS, Dimitri. “*Elementos de definição da função econômica do direito*”. *ARGUMENTUM - Revista de Direito* n. 8, UNIMAR, 2008, p. 18.

DORIA, Sampaio. *Direito Constitucional*, Max Limonad, 4ª edição, vol 1 tomo 1, São Paulo, 1958.

- FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed., São Paulo. Resenha Tributária-MEC, vol. I, 1975.
- FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do MERCOSUL: O processo de harmonização das legislações tributárias*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- FERNANDES, Edison. *Normas Tributárias do MERCOSUL in O Direito Tributário no MERCOSUL*, Forense, RJ, 2000.
- FERREIRA, Pinto, *Comentários à Constituição Brasileira*, vol 1, São Paulo, Saraiva, 1989.
- FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- FINKELSTEIN, Claudio. *O processo de formação de mercados de bloco*. São Paulo: IOB - Thompson, 2003.
- FRAGA, Mirtô. *O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código tributário nacional comentado*. 3. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.
- FRIEDRICH, Carl. *Gobierno constitucional y democracia*. Trad. Agustín Gil Lacierr. Madrid : IEP, 1975.
- GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. *Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, 2001.
- GIDDENS, A. *A terceira via*. RJ: Record, 2000.
- GONZÁLEZ CANO, Hugo. *La armonización tributaria en procesos de integración económica. Impuestos*. Buenos Aires, may, 1.991.
- GRUPEMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.
- HARADA, KIYOSHI. *Direito financeiro e tributário*. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 2005.
- HELD, David, *et al.* *An Introduction to the globalization debate*. Cambridge, England: Polity Press, 2000
- HELD, David. *A democracia, o Estado-nação e o sistema global*. Lua Nova. 1991. São Paulo: Cedec, n. 23.

HELD, David e MCGREW, Anthony. *Prós e Contras da Globalização*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2001.

HERZ, Monica. A internacionalização da política: a perspectiva cosmopolita em face do debate sobre a democratização da ONU. *Contexto internacional*. 1999. Rio de Janeiro: IRI-PUC, vol. 21, n. 2.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte : Del Rey, 1995.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário* . 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

JO, Hee Moon. *Introdução ao direito internacional*. São Paulo: LTr, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 4ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LEAL, Victor Nunes. *Problemas de Direito público*”, Forense, Rio de Janeiro, 1960.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Globalização, Regionalização e Soberania*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

LIMA, Sérgio Mourão Corrêa. *Tratados internacionais no Brasil e integração*. São Paulo: LTR, 1998.

LLORENS, F. A. *Desenvolvimento econômico local: caminhos e desafios para a construção de uma nova agenda política*, Rio de Janeiro: BNDES, 2001.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. 2.ed. Trad. Alfredo Gallego Anabitante. Barcelona : Ediciones Ariel, 1970.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 7. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1.993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Isenções Tributárias no MERCOSUL*, IOB, junho/1997, nº 11/97, caderno 1.

MACHADO, Patrícia Ferreira. *A constituição e os tratados internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Globalização, Constituição e Tributos*. Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTFP) Set/Out/2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação no MERCOSUL*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1997.

MARTINS, Natanael, *Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, in Imposto de Renda - Estudos XX, São Paulo, Resenha Tributária, jun/1991.

MATTOS, Carlos de Meira. *Estado-Nação e Globalização*. RTDP Jul/Set/1996, n. 16/251.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, *Curso de Direito Internacional público*, São Paulo: RT, 2006.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Eficácia e Aplicabilidade dos Tratados em Matéria Tributária no Direito Brasileiro* in Direito Tributário e Segurança Jurídica, coord. Maria de Fátima Ribeiro, MP Editora, São Paulo, 2008.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Tratados internacionais*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

McLURE, Charles E. Jr. *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*. "in" Bulletin for International Fiscal Documentation, August 2001/328.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito constitucional internacional: uma introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

MELLO, Celso de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional público*. 11 ed. rev. aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. v. 1.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional público*, vol. 1, 15ª ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 2v., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Teoria dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

MINHOTO, Antonio Carlos Baeta. *Globalização e Direito – O Impacto da Ordem Mundial Global sobre o Direito*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

MIRANDA, Napoleão. *Globalização, Soberania Nacional e Direito Internacional*. Revista CEJ, Brasília, n. 27, p. 86-94, out./dez. 2004.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 5.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORGENTHAU, Hans J. *A política entre as nações: a luta pelo poder e pela paz*. Brasília: UnB, 2003.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. *Reforma Tributária - MERCOSUL & União Européia*. Curitiba: Juruá, 2003.

NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, Regionalizações e Tributação – A nova matriz mundial*. Rio: Renovar, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.) *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

NUNES, Maria Terezinha. *Harmonização tributária e consolidação do MERCOSUL*, Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 42 n. 166 abr./jun. 2005.

NYE JR., Joseph. *O paradoxo do poder americano*. 2002. São Paulo: Editora Unesp.

OLIVEIRA, M. F. “Conjuntura internacional e sua influência na constituição e desenvolvimento do MERCOSUL”. In: VIGEVANI, Tullo (org.). *MERCOSUL: a emergência de uma nova sociedade*. 2001. São Paulo: Cedec, Relatório Final de pesquisa apresentado ao CNPq.

PEREIRA, Ana Cristina Paulo. *Organização Mundial do Comércio: uma ameaça à soberania estatal? “in” Anuário Direito e Globalização*, Coord. Celso de Albuquerque Mello, Rio: Renovar, 1999.

PINHEIRO, Jurandi Borges. *Direito Tributário e Globalização – Ensaio crítico sobre preços de transferência*. Rio: Renovar, 2001.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 7ª ed., amp. E atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

PIOVESAN, Flávia. *Temas de direitos humanos*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

PITA, Claudino. *Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUL*. In: SALAZAR, Antônio; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: FGV, 1996.

PONTES FILHO, Valmir. *ICM - Mercadoria Importada do Exterior*, In Revista de Direito Tributário, nº 42, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais.

QUOC DIN, Nguyen; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito Internacional público*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

REIS, Élcio Fonseca. *Os tratados internacionais e seu regime jurídico no Direito Tributário brasileiro: o problema das isenções heterônomas*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 77, 2001.

REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

REZEK, Jose Francisco. *Direito Internacional público*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998.

RESEK, José Francisco. *Tratado e Legislação Interna em Matéria Tributária*, in ABDF - Resenha nº 22.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do MERCOSUL*. Scientia Iuris, Londrina-PR, v. 1.1997.

RODRIGUES, Diego (Coord.). *Dicionário Larousse escolar da língua portuguesa*. São Paulo: Larousse do Brasil, 2004.

ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributário*, Barcelona, Editorial Blume, 1982.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 7ª Edição, Premier Máxima. 2001.

SANTOS, B. S. (org.) *A globalização e as ciências sociais*. 2. ed. SP: Cortes, 2002.

SASSEN, Saskia. *Perdiendo el control? La soberania en la era de la globalización*. 2001. Barcelona: Edicions Bellaterra.

SCHINDEL, Angel. *Antiguos y nuevos desafíos para La delimitación cualitativa y cuantitativa de La base gravable de lãs ganâncias empresariais*. “in” *Vision Renovada de La Imposicion*. Consejo Profesional de Ciencias Economicas: Bueno Aires, 2001.

SCHUELTER, Cibele Cristiane. *Tratados internacionais e a lei interna brasileira: o problema da hierarquia das normas*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003.

SILVA, Carlos Roberto Lavallo da. *Harmonização Tributária no MERCOSUL, in MERCOSUL - Perspectivas da Integração*, Rio de Janeiro, FGV, 1996.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes da. *Reconhecimento de decisão judicial estrangeira no Brasil*. Rio de Janeiro: 2004. (mimeo.)

SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SILVA, Sergio André R. G. da. *Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SOUZA, N. A. *O Colapso do neoliberalismo*, São Paulo: Global, 1995.

STRENGER, Irineu. *Direito Internacional Privado*. São Paulo: LTr, 5ª ed., 2003.

Supremo Tribunal Federal: <http://www.stf.gov.br/imprensa/pdf/re466343.pdf>. Acesso

TORRES, Heleno Taveira. *Benefícios fiscais: as convenções internacionais e as concessões da União*. Fisco. Vitória, ano I, n. 5, p. 33-35, jun. 1998.

TORRES, Heleno Taveira. *Harmonização fiscal no MERCOSUL e suas implicações no planejamento tributário*. In: *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

TORRES, Heleno Taveira. *Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 86, nov. 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2 ed. rev, atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. atual. Até Emenda Constitucional nº 42/03. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

UCKMAR, Victor. *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Padova: CEDAM, 1999.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 2ª ed., 1970.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*, 6ª ed. reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, São Paulo, Resenha Tributária, 1977.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Rio: Forense, 2004, 6ª ed.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

WEICHERT, Marlon Alberto. *Isenções tributárias em face do princípio da isonomia*. Revista de Informação Legislativa, Brasília ano 37, n. 145, jan./mar. 2000.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)