

WALTER NEY ZAMBENEDETTI

**A SUPREMACIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA**

FLORIANÓPOLIS

2002

**WALTER NEY ZAMBENEDETTI**

**A SUPREMACIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada no Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito à obtenção do título de Mestre em Direito.

**ORIENTADOR: PROF. DR. UBALDO CESAR BALTHAZAR**

**FLORIANÓPOLIS**

**2002**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO –PROGRAMA DE MESTRADO  
TURMA ESPECIAL – CONVÊNIO UFSC/URI FREDERICO WESTPHALEN

**A SUPREMACIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA**

WALTER NEY ZAMBENEDETTI

Dissertação julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada pelo Curso de Pós-Graduação em Direito Internacional da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, março de 2002.

BANCA EXAMINADORA:

  
Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar – Presidente.

  
Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi

Prof. Dr. Osvaldo Agripino Junior

PROFESSOR ORIENTADOR:

Prof. Dr. UBALDO CESAR BALTHAZAR.

COORDENADORA DO CURSO:

  
Prof. Dr. OLGA MARIA BOSCHI AGUIAR DE OLIVEIRA

## **DEDICATÓRIA**

A minha esposa Inês  
eterna companheira, mulher guerreira,  
pelo incentivo, compreensão e paciência.

Aos meus filhos:

Ricardo, Renata e Rodrigo,  
pelo tempo que lhes tomei emprestado e  
por toda angústia compartilhada.

A todos vocês dedico este trabalho  
como forma de expressar meus  
sinceros agradecimentos.

## **AGRADECIMENTOS**

Aos colegas de mestrado pela agradável convivência, pelos estudos realizados e confraternizações que marcaram época.

Aos professores da UFSC: Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira,  
Dr. Antonio Carlos Wolkmer, Dra. Odete Maria de Oliveira,  
Dra. Vera Pereira de Andrade, Dr. Christian Guy Caubet,  
Dr. Ubaldo Cesar Baltazar, Dr. Welber de Oliveira Barral,  
Dr. Orácio Wanderlei Rodrigues, Dr. Rogério Porta Nova e  
Dr. Ricardo Stersi,

pela simplicidade, dedicação e sabedoria com que desempenharam suas tarefas.

Especialmente ao Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pelo otimismo emprestado durante a orientação.

Ao Prof. Lauro Paulo Mazzutti, coordenador da turma especial de Frederico Westphalen, pela dedicação empenhada durante a realização do curso.

À Universidade Regional Integrada, Campus de Frederico Westphalen, pela oportunidade e custeio de tão importante projeto de formação profissional.

Ao Dr. Arisoli Adão Franciscatto pelo espaço gentilmente cedido.

Ao Dr. Elio Ues por compartilhar momentos de redação do texto.

## RESUMO

Os tratados internacionais são fontes introdutórias de direito que assumem relevante importância no cenário internacional, frente aos acelerados fenômenos de globalização e integração econômica, característicos do período pós-guerra.

Na área tributária, com maior relevância, destacam-se os tratados que visam a eliminação de barreiras tarifárias, com vistas à formação de blocos econômicos e na busca de mercados mundiais, disputados entre países cada vez mais interdependentes e concorrentes no comércio internacional.

Este trabalho investiga a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária, frente à legislação interna, já que na vigente Constituição da República Federativa do Brasil não existe dispositivo indicativo de hierarquia capaz de solucionar os conflitos que se estabelecem entre normas de direito interno e internacional.

De maneira enfática destaca a aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional que atribui supremacia aos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna, em função do caráter de especialidade atribuída às normas alienígenas.

Analisa, também, a possibilidade de tratado internacional, celebrado pelo Estado Federal, exonerar tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, partindo das limitações impostas ao poder de tributar e da distribuição de competências.

Ao final examina a jurisprudência desenvolvida pelo Supremo Tribunal Federal, através dos acórdãos proferidos nos casos práticos submetidos à apreciação da Suprema Corte.

## RESUMEN

Los tratados internacionales son fuentes introductorias del derecho que asumen importancia en el escenario internacional frente al acelerado fenómeno de globalización e integración económica, característico del período posguerra.

En el campo tributario con mayor relevancia se destacan los tratados que visan la eliminación de barreras tarifarias con el objetivo de formar bloques económicos y la conquista de mercados mundiales, disputados entre países cada vez más interdependientes y concurrentes en el comercio internacional.

Este trabajo investiga la supremacía de los tratados internacionales en la cuestión tributaria frente a la legislación interna, ya que en la vigente Constitución de la República Federativa de Brasil no existe dispositivo indicativo de jerarquía capaz de solucionar los conflictos que se establecen entre reglas del derecho interno e internacional.

De manera enfática destaca la aplicación del art. 98 del Código Tributario Nacional que atribuye supremacía a los tratados internacionales sobre la legislación tributaria interna en función del carácter de especialidad atribuida a las reglas extranjeras.

Analisa, también, la posibilidad del tratado internacional, celebrado por el Estado Federal, exonerar tributos de competencia de los Estados-miembros, del Distrito Federal y de los Municipios, partiendo de las limitaciones impuestas al poder de tributación y de la distribución de competencias.

Al final examina la jurisprudencia desarrollada por el Supremo Tribunal Federal, a través de los juzgados proferidos en los casos prácticos submetidos a la apreciación de la Suprema Corte.

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	v
<b>RESUMEN</b> .....	vi
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	09
<b>I - CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE TRATADOS INTERNACIONAIS</b> .....	11
<b>1.1 Estado, evolução histórica e conceitos</b> .....	12
<b>1.2 Soberania, evolução histórica e conceito</b> .....	21
<b>1.3 O princípio da territorialidade</b> .....	25
<b>1.4 Tratados internacionais: generalidades</b> .....	28
1.4.1 Conceito e nomenclatura dos tratados internacionais.....	29
1.4.2 Classificação dos tratados internacionais .....	31
1.4.3 Partes e condição de validade dos tratados.....	32
1.4.4 Formalidades e procedimentos de celebração dos tratados .....	34
1.4.5 Vigência, efeitos e extinção dos tratados.....	36
<b>1.5 Tratados internacionais e as relações com a ordem interna</b> .....	39
1.5.1 Teoria dualista .....	40
1.5.2 Teorias monistas .....	41
1.5.3 Cláusula de recepção .....	43
<b>II - ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	46
<b>2.1 Direito tributário e as limitações ao poder de tributar</b> .....	47
<b>2.2 Fontes de direito tributário</b> .....	51
2.2.1 A Constituição .....	54



2.2.2	Emendas à Constituição.....	56
2.2.3	Leis complementares .....	56
2.2.4	Tratados e convenções internacionais .....	60
2.2.5	Lei ordinária.....	61
2.2.6	Lei delegada.....	62
2.2.7	Medida provisória.....	63
2.2.8	Decretos legislativos.....	64
2.2.9	Decretos regulamentares.....	65
2.2.10	Fontes complementares .....	65
<b>2.3</b>	<b>O conflito de normas de fonte interna e externa.....</b>	<b>66</b>
2.3.1	A Constituição Federal e os tratados internacionais.....	68
2.3.2	Tratados internacionais e o controle da constitucionalidade.....	78
2.3.3	Conflitos derivados dos tratados internacionais .....	81
<b>2.4</b>	<b>Solução de conflitos entre tratados e leis infraconstitucionais .....</b>	<b>84</b>
<b>2.5</b>	<b>O art. 98 do CTN e os tratados internacionais.....</b>	<b>87</b>
<b>III -</b>	<b>OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O</b>	
	<b>ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....</b>	<b>91</b>
<b>3.1</b>	<b>O pacto federativo.....</b>	<b>92</b>
<b>3.2</b>	<b>Repartição de competências e o Poder tributário.....</b>	<b>100</b>
<b>3.3</b>	<b>A exoneração de tributos estaduais e municipais .....</b>	<b>103</b>
<b>3.4</b>	<b>Uma análise da jurisprudência do STF.....</b>	<b>116</b>
3.4.1	A supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação interna.....	117
3.4.2	A supremacia dos tratados internacionais e o art. 98 do CTN.....	123
3.4.3	A exoneração de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais.	129
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>133</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>140</b>

## INTRODUÇÃO

Os acelerados fenômenos da globalização e de integração regional econômica, característicos do período pós-guerra, têm demonstrado a importância dos tratados internacionais na regulamentação das atividades econômicas, sociais e culturais dos Estados soberanos inseridos na comunidade internacional. Não resta dúvida de que o tratado internacional é a mais importante fonte de Direito Internacional Público, ao conferir maior segurança às relações internacionais.

Verificar a posição hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária, diante do ordenamento jurídico brasileiro, é o objetivo principal deste trabalho de investigação científica, frente a inexistência de dispositivo constitucional que atribua supremacia aos tratados internacionais sobre a legislação infraconstitucional.

Outro aspecto importante diz respeito a possibilidade de tratados internacionais, celebrados pela República Federativa do Brasil, representada nas relações internacionais pela União, exonerar tributos de competência Exclusiva dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, frente ao pacto federativo que fundamenta o Estado federal brasileiro. Esse tema assume especial relevância no âmbito do Mercosul, sob a ótica da harmonização tributária entre os signatários do Tratado de Assunção: Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai.

Partindo-se de conceitos básicos de Estado, soberania e princípio de territorialidade procura-se, no primeiro capítulo, investigar todos os aspectos que envolvem a produção do texto convencional, desde as partes envolvidas, as condições de validade, as formalidades e procedimentos de celebração, bem como os aspectos relacionados com a vigência, efeitos e formas de extinção dos compromissos internacionais.

Identificando a existência de duas ordens jurídicas distintas, a interna e a internacional, e as relações que entre elas se estabelecem, aponta-se as maneiras de internalização das normas alienígenas através das teorias monistas e dualista, defendidas pela doutrina, e a cláusula geral de recepção automática plena, de origem constitucional.

No segundo capítulo trata-se de conceitos fundamentais de direito tributário, iniciando-se pelas limitações impostas ao direito de tributar, passando pelas fontes internas e externas de direito tributário, os conflitos que se estabelecem e as possíveis soluções apontadas pela doutrina, legislação e jurisprudência.

Com ênfase, destaca-se a orientação dada pelo art. 98, do Código Tributário Nacional, que aponta uma relação de superioridade dos tratados internacionais em matéria tributária sobre a legislação interna, não pela atribuição de hierarquia, matéria afeta à norma constitucional, mas pela característica de especialidade que reveste o tratado internacional, quando conflitante com a norma geral.

No terceiro capítulo, confronta-se o ordenamento jurídico brasileiro e os tratados internacionais, tomando-se por base as peculiaridades estabelecidas pelo pacto federativo do Estado brasileiro que distribui competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios.

Finalmente estuda-se possibilidade da União, atuando em nome da República Federativa do Brasil, como Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional, através de tratados internacionais, exonerar tributos de competência dos Estados e dos Municípios, procurando-se identificar o posicionamento da jurisprudência brasileira estabelecida ao longo dos anos, no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

A metodologia aplicada consistiu na utilização do método dedutivo, através da análise de publicações bibliográficas de autores nacionais e estrangeiros a respeito do tema, bem como da legislação tributária e da jurisprudência desenvolvida pelos tribunais, principalmente pelo Supremo Tribunal Federal.

A atualidade e importância do tema demonstram a relevância para o mundo jurídico da harmonização de normas jurídicas, que se acentua com o incremento das relações internacionais na busca de mercados mundiais. Daí a importância em reconhecer a supremacia dos tratados internacionais como forma de obediência recíproca aos compromissos internacionais firmados entre Estados.

## CAPÍTULO I - CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE TRATADOS INTERNACIONAIS.

Os tratados internacionais são instrumentos que representam a vontade da comunidade internacional em estabelecer uma ordem jurídica que harmonize interesses comuns de Estados soberanos e independentes. Tidos como principal fonte de direito internacional, juntamente com os costumes e os princípios gerais de direito, são originários de tratativas realizadas entre Pessoas Jurídicas de Direito Público Internacional.

Não há como se falar em tratados internacionais sem que se faça uma breve incursão sobre os fundamentos que regem as sociedades modernas, principalmente frente ao adiantado processo de globalização<sup>1</sup> e formação de blocos econômicos que caracterizam o período pós-guerra. Dentre os conceitos fundamentais destacam-se os de: Estado, soberania e o princípio da territorialidade, cujas importâncias se acentuam aos objetivos perseguidos por esta investigação científica.

Assim, faz-se uma breve incursão histórica sobre a formação e a evolução dos conceitos de Estado, no mundo ocidental, como ente político, seu poder de supremacia sobre os indivíduos e sociedades de indivíduos que caracterizam a soberania e, finalmente, sobre o âmbito de abrangência, isto é, o princípio da territorialidade.

Os tratados internacionais envolvem uma série de requisitos e formalidades que devem obediência tanto ao direito interno de cada Estado como ao direito internacional. Partindo-se de sua conceituação, partes e classificação, investiga-se os aspectos procedimentais que lhes conferem validade e vigência, bem como suas possíveis formas de extinção.

De outro lado, a coexistência de duas ordens jurídicas, a interna e a internacional, denota uma relação entre estes dois âmbitos, fazendo com que a internalização do tratado

---

<sup>1</sup> “[...] processo de internacionalização dos fatores produtivos, impulsionado pela revolução tecnológica e para internacionalização dos capitais. Concomitantemente, alargam-se as atividades das empresas transnacionais, que difundem técnicas produtivas e homogeneizam padrões culturais e de consumo.” BARRAL, Welber. Globalização, neoliberalismo e o Direito do Trabalho no Mercosul. In: ARRUDA JR., Edmundo Lima de; RAMOS, Alexandre Luiz. **Globalização, neoliberalismo e o mundo do trabalho**. Curitiba: IBEJ, 1998, p. 145.

internacional, no direito estatal, possa acontecer segundo as concepções monistas ou dualistas, conforme considerar, o ordenamento jurídico estatal, a existência de uma unidade entre o direito internacional e o interno ou, se de forma diversa, considerar a dicotomia entre aquele e este, exigindo a conversão do direito internacional através de procedimentos legislativos internos, em norma de direito estatal.

Esta relação entre o Direito Internacional Público (DIP) e o Direito interno é uma questão de difícil pacificação doutrinária que envolve desde os conceitos de soberania até aspectos de hierarquia de normas, que, muitas vezes, por falta de dispositivo constitucional que trate deste importante aspecto, como é o caso brasileiro, dá ensejo a uma acirrada discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a superioridade ou não dos tratados internacionais na ordem jurídica interna.

O tratado internacional parece ocupar uma posição de destaque na nova ordem internacional, que tem como cenário a globalização e os processos de integração econômica, efetivando-se como instrumento capaz de gerar direitos e obrigações entre os Estados que pactuam, de forma voluntária, definindo objetivos e prioridades.

Com o propósito de conhecer os aspectos conceituais e básicos que envolvem a conclusão e aplicação dos tratados e convenções internacionais, inicia-se, o presente capítulo, com os aspectos que envolvem a soberania dos Estados e o âmbito de validade do direito internacional para, depois, adentrar no estudo dos tratados internacionais, propriamente ditos, e a sua relação com direito interno.

## 1.1 Estado, evolução histórica e conceitos

Da antigüidade vêm os primeiros ensinamentos sobre o Estado, idealizado por Aristocles, de cognome *Platão* (429-347 a. C.), discípulo de Sócrates<sup>2</sup> (470-399 a. C.), que na sua obra a *República*<sup>3</sup> descreveu o Estado, tal como deveria ser, de acordo com sua própria concepção do homem e do mundo. Defensor da justiça, da verdade e da ética, atribui ao Estado o dever de promover a educação de todos, de acordo com a alma de cada um.

Comparava o Estado ao corpo humano, dividido em três partes: cabeça, peito e baixo-ventre. A cabeça contém a razão e o seu ideal é atingir a sabedoria, por isso corresponderia

<sup>2</sup> “Sócrates não deixou nada escrito. Tudo que o que sabemos sobre suas idéias foi escrito por Platão”. In: RODRIGUE, Joelza Ester. **História em documento: imagem e texto**. v. 5., São Paulo: FTD, 2001, p. 176.

<sup>3</sup> A obra relata, como se fosse, um diálogo de Sócrates, porém é Platão quem fala, com um grupo de amigos seus: Polemarco, Céfalos, Adiamanto, Nicérato, Lisias, Eutidemo, Glauco, Carmantidas de Paianieu, o sofista

aos governantes. O peito contém a vontade e deve demonstrar a coragem, corresponderia aos soldados da cidade. No baixo-ventre está o desejo que deve ser controlado, portanto corresponderia aos trabalhadores. O Estado ideal, platônico, seria aquele em que cada um conhece o seu lugar no todo e os filósofos comandariam a cabeça por meio da razão.

A primeira noção científica de Estado tem origem nos desenvolvimentos do filósofo grego *Aristóteles* (384-222 a. C.), discípulo de Platão, considerado com justiça como o fundador da ciência do Estado, ao escrever um tratado a que deu o nome de *Política*, porque o Estado grego era formado pela cidade. Este pensador, da Antigüidade Grega, inicia sua obra afirmando que:

[...] uma cidade é como uma associação, e que qualquer associação é formada tendo em vista algum bem; pois o homem luta apenas pelo que ele considera um bem. [...] a sociedade formada para atender às necessidades diárias é a família, [...] A primeira sociedade constituída de muitas famílias, visando a utilidade comum, é o pequeno burgo. [...] A sociedade formada por inúmeros pequenos burgos constitui-se uma cidade completa, com todos os meios para se prover a si mesma, e tendo alcançado, por assim dizer, a finalidade que se tinha proposto. Existindo, sobretudo, pela necessidade mesma de viver, ela subsiste para uma existência feliz. Esta é a razão pela qual toda cidade se integra na natureza, [...] Na ordem natural, o Estado antepõe-se à família e a cada indivíduo, visto que o todo deve obrigatoriamente ser posto antes da parte. [...] o Estado é formado pela reunião de famílias<sup>4</sup>.

Demonstrando profundo conhecimento sobre a natureza humana, Aristóteles descreve o homem como um ser social que se agrega naturalmente para suplantar sua insuficiência, destacando a justiça como a base da sociedade, cujo objetivo é o bem comum e a felicidade.

A base da sociedade grega era a *cidade-estado*, também denominada de *polis*, formada por uma cidade cercada de terras com campos cultivados, pastos, florestas e casas de camponeses. Cada cidade-estado mantinha sua autonomia em relação às demais apresentando leis e governos próprios. A maioria dos habitantes morava no campo, fora da cidade, mas era na cidade que se realizavam as tarefas de artesanato, cerimônias religiosas e as assembléias para a decisão de assuntos públicos, daí a origem da palavra política “[...] porque a atividade essencial dos cidadãos da polis (cidade-estado) era a política, ou seja a participação nas decisões que afetavam toda a comunidade”<sup>5</sup>.

---

Trasímaco de Calcedônia e Clitofonte. In: ARISTÓTELES. *Política*. Tradução: Torrieri Guimarães. São Paulo: Martin Claret, 2001, p 12.

<sup>4</sup> ARISTÓTELES. *Política*. Tradução: Torrieri Guimarães. São Paulo: Martin Claret, 2001, p 11-15.

<sup>5</sup> SCHMIDT, Mario. *Nova história crítica*. v. 1. São Paulo: Nova Geração, 1999, p. 139.

Juntamente com os gregos, os romanos influenciaram de maneira acentuada o mundo ocidental. Roma era uma aldeia no centro da Itália que, no século V a. C., iniciou um movimento de conquistas, através de seus exércitos, e em pouco tempo quase toda a Itália estava sobre seu domínio e tributária dos cofres do Estado Romano.

A expansão romana extrapolou os limites da Europa, atingiu o Oriente e Roma dominava parte da África e da Ásia, transformando-se na capital de um grande império. As terras conquistadas pertenciam ao Estado e se transformavam em terras públicas, que acabaram concentradas nas mãos dos patrícios, membros de famílias romanas tradicionais, grandes proprietárias de terras e escravos.

A grande contribuição que se destaca, no estudo da gênese do Estado Moderno, é a unificação dos povos desenvolvida pelas conquistas romanas. O Rei primeiramente e, depois, o Imperador passou a concentrar o poder em suas mãos. O Império Romano era dividido em províncias, administradas por governadores, nomeados pelo imperador, a quem deviam obediência.

Outro fato histórico importante a ser destacado foi o nascimento de Jesus, na Palestina dominada pelos romanos. Inicialmente o cristianismo foi perseguido pelos imperadores que o consideravam uma blasfêmia contra os deuses romanos. Até que o imperador Constantino, convertido no ano 313, proíbe o ataque aos cristãos. Logo depois, o cristianismo tornou-se religião oficial de Roma e a Igreja se ligou ao Estado.

A queda do Império Romano Ocidental, em 476 d. C., marca o fim da antigüidade e o começo da Idade Média que se estende até 1453 com a tomada de Constantinopla, último reduto do Império Oriental Romano, bem como o início da formação da Europa. A nova civilização europeia misturava ao passado cultural greco-romano, a cultura dos povos bárbaros, que tinham acabado de chegar e adotavam, de forma universal, a religião cristã.

A Europa medieval se caracterizou por ser uma sociedade feudal. “O homem do período medievo era essencialmente o camponês, que vivia e morria numa mesma aldeia, ligado à terra que cultivava em nome do senhor feudal que geralmente ostentava um título de nobreza [...]”<sup>6</sup>. As grandes extensões de terras, os latifúndios, eram concedidas aos senhores amigos do rei, que com ele mantinham uma relação de vassalagem. O vassalo, o nobre, normalmente era um comandante militar, que recebia uma parte do território dominado. Em troca deste território o vassalo firmava um *pacto de honra* e fidelidade para com o rei. “Esse pacto de honra e fidelidade entre os nobres e o rei era uma das características mais

---

<sup>6</sup> LUPI, André Lipp Pinto Basto. *Soberania, OMC e Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 24.

importantes da sociedade medieval. Tinha o nome de vassalagem”.<sup>7</sup> O rei era o suserano do vassalo.

A economia feudal era fechada e auto-suficiente, voltada para satisfazer as necessidades locais. O trabalho no feudo era realizado pelos servos, camponeses sem propriedade da terra e sem remuneração. Estes recebiam do senhor a posse de uma área de terra que podiam cultivar e dela retirar o seu sustento. Não eram escravos, porém não eram livres, pois não podiam abandonar o feudo, deviam obrigação total ao senhor e, principalmente, deviam cumprir uma série de obrigações feudais, entre elas: a corvéia; a talha e as banalidades.

A corvéia era a obrigação de cultivar a terra do senhor durante alguns dias da semana, bem como fazer todo o serviço necessário no feudo e no castelo (reparar muralhas, limpar chaminés, construir pontes e estradas, limpar canais, etc.) A talha, consistia em entregar ao senhor parte do que produzia (animais, cereais, ovos, leite, lã, mel, etc.). As banalidades eram o pagamento, em produtos, para utilizar as instalações do feudo (celeiro, forno, moinho, etc.).

A hierarquia feudal se estabelecia a partir do rei, normalmente um general que conduzia um povo bárbaro à conquista de uma vasta região. Para dominar o território conquistado, o rei, distribuía parte deste território entre os seus comandantes. Esses comandantes formavam a *nobreza*, prometendo fidelidade ao rei. Os nobres, por sua vez podiam repartir suas terras entre comandantes militares a eles subordinados.

Os nobres não tinham maiores obrigações para com o rei, apenas deviam honra e fidelidade militar, isto é, o dever de defender o território real em caso de guerra ou invasão de outros povos. Desta forma, o rei não exercia quase nenhum poder sobre a nobreza, a não ser no seu próprio território. Os nobres, por sua vez, exerciam um poder total sobre as pessoas que viviam em suas terras, daí o aspecto atomizado da sociedade feudal, onde cada feudo se tornava “[...] um mundo fechado, no qual o nobre era o senhor absoluto de todos aqueles que o serviam”<sup>8</sup>.

O único traço de união entre esses povos era o cristianismo. A Igreja se empenhou na conversão dos reis bárbaros, que eram seguidos pela de seus guerreiros e de seu povo. O Papa passou a ser respeitado e considerado um mediador nas disputas territoriais. “Os reis buscavam o apoio da Igreja, cercavam-se de bispos que os aconselhavam e redigiam suas

---

<sup>7</sup> SCHMIDT, Mario. *Nova história crítica*, v. 2, p. 27.

<sup>8</sup> SCHMIDT, Mario. *Nova história crítica*, v. 2, p. 28.



cartas e testamentos. Diante dos representantes da Igreja faziam-se os juramentos e doavam-se os feudos. Eles abençoavam os guerreiros antes dos combates e coroavam os reis”<sup>9</sup>.

Nas observações de André Lipp Pinto Lupi:

[...] duas organizações representam o caráter universalista na Idade Média: o Papado e o Sacro império Romano, o primeiro chefe das questões espirituais e o segundo uma instituição política temporal. Daí vem a distinção tradicional na Idade Média entre *autorictas* e *potestas*. O imperador detinha a *plenitudo potestatis*, mas o Papa detinha a *autorictas pontificum*. O imperador era consagrado pelo Papa e o catolicismo elevado a religião universal do mundo civilizado<sup>10</sup>.

A influência da Igreja, grande latifundiária, era tão intensa sobre as atividades políticas desempenhadas pelos reis, que muitas vezes extrapolava a sua atividade eclesiástica, podendo excomungar reis e príncipes que discordavam de suas posições. Nas palavras de Crossman: “[...] A civilização era católica, e o catolicismo era civilização”<sup>11</sup>.

Para completar o entendimento da sociedade feudal medieval, deve-se ressaltar quem eram esses servos ou camponeses. Eram os antigos habitantes do Império Romano ou soldados dos exércitos bárbaros que “[...] se submetiam à aristocracia guerreira e dona das terras porque se sentiam protegidos contra os ataques de outros bandos guerreiros”<sup>12</sup>.

Com o final das invasões bárbaras, depois de um longo período de hibernação, provocado pelo isolamento do homem nos feudos, uma nova visão do homem e do mundo, no final da Idade Média e início da Idade Moderna, proporcionou profundas transformações na Europa. A intensificação da vida urbana, o desenvolvimento da economia monetária e comercial, o surgimento e o enriquecimento da burguesia, o fortalecimento do poder dos reis, as Grandes Navegações e o desenvolvimento das ciências em geral, são conseqüências desse período.

Os pensadores humanistas colocam o homem no centro das atenções, opondo-se ao pensamento teocentrista medieval que atribuía a Deus a responsabilidade de suas conquistas e fracassos. O humanismo se tornou um movimento literário e filosófico que propunha uma nova educação, cuja finalidade era a descoberta do funcionamento e a razão de ser de todas as

<sup>9</sup> RODRIGUE, Joelza Ester. **História e documento**: imagem e texto. v. 2, p. 18.

<sup>10</sup> LUPI, André Lipp Pinto Bastos. **Soberania, OMC, e Mercosul**, p. 24-25.

<sup>11</sup> CROSSMAN, R. H. S. **Biografía del Estado Moderno**. Trad. J. A. Fernández de Castro. 4. ed. rev. México: Fondo de Cultura Económica, 1992, p. 23. Nos termos do original: “La civilización era católica, y el catolicismo era civilización.”

<sup>12</sup> SCHMIDT, Mario. **Nova história crítica**, v. 2, p. 28.

coisas. Propunham uma reinterpretação das mensagens bíblicas, colocando em cheque a autoridade da Igreja.

O Renascimento questiona as verdades estabelecidas pela Igreja, desenvolve a ciência experimental, baseada na observação da natureza, revoluciona as artes e a política. Grandes pensadores da época procuram melhorar a sociedade em que vivem desenvolvendo idéias modernas sobre Estado, política e soberania. Esse movimento cultural dos séculos XVI e XVII surge com o objetivo de “[...] romper com valores e tradições do passado, bem como de criar uma nova postura que identifique a classe burguesa emergente e torne sua proposta existencial atrativa a todos”<sup>13</sup>.

No século XVI, *Maquiavel*, mais precisamente no ano de 1513, escreve o *Príncipe* e lança os fundamentos da política, como a arte de governar os Estados, ou mais exatamente, como arte de atingir, exercer e conservar o poder. Baseado na conquista do poder a qualquer preço, de tal modo a justificar os meios empregados para atingir os fins desejados, admite que “[...] Os mais importantes alicerces de qualquer Estado, seja ele novo, velho ou ainda misto, são as boas leis e os bons exércitos. [...]”<sup>14</sup>. Com Maquiavel, “[...] aparece, pela primeira vez, o emprego moderno da expressão Estado (do latim ‘status’) para configurar sociedades políticas existentes na Itália e, posteriormente, ao longo dos séculos XVI e XVII, na França, Inglaterra e Espanha”<sup>15</sup>.

Várias são as teorias sobre o aparecimento do Estado Moderno como ente político e soberano, como hoje é conhecido. Dentre elas destacam-se: as doutrinas teológicas e as teorias contratualistas de Grócio, Hobbes, Locke e Rousseau.

As doutrinas teológicas do direito divino sobrenatural e do direito divino providencial têm como representantes doutores da Igreja, dentre eles, Santo Agostinho, Santo Tomás de Aquino e outros como os franceses: Jacques-Bénigne Bossuet, Joseph Marie de Maistre e Louis Gabriel-Ambroise de Bonald, que atribuem a Deus a Criação do Estado, ou por interferência direta, ou de forma providencial.

Para a doutrina do direito sobrenatural, o Estado é obra imediata de Deus, uma manifestação direta de seu poder no universo, designando, o próprio Deus a pessoa ou a família que, assim divinizada, vai exercer a autoridade estatal.

<sup>13</sup> LEAL, Rogério Gesta. *Teoria do Estado: cidadania e poder político na modernidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 49.

<sup>14</sup> MAQUIAVEL, De Nicolau. *O Príncipe*. Tradução de Antonio Caruccio-Capolare. Porto Alegre: L&PM, 1999, p. 68.

<sup>15</sup> WOLKMER, Antonio Carlos. *Elementos para uma crítica do Estado*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1990, p. 20.

Para a doutrina do direito divino providencial, o Estado é instituído pela graça da Providência divina, que o conduz indiretamente, isto é, pela direção providencial dos acontecimentos e das vontades, porque os homens, dotados de livre arbítrio, praticam seus atos e se organizam entre si, respondendo, no entanto, à onipresença de Deus<sup>16</sup>.

Estas doutrinas fundamentavam e defendiam a manutenção do regime monárquico e a ligação umbilical entre o Clero e o Estado, cuja secularização acontece com o advento das idéias calvinistas e com o surgimento da Igreja Anglicana, criada pelo Rei Henrique VIII, da Inglaterra, no século XVI.

As teorias contratualistas baseiam suas premissas num contrato entre os indivíduos que transferem para a sociedade o poder de gerir os seus destinos e o dever de submeter os interesses individuais aos da coletividade. Essa corrente de pensadores, afinados com a burguesia emergente, e contrários à tradição medieval, identifica o Estado como o produto de um pacto social realizado de maneira voluntária entre os homens.

Considerado como o primeiro contratualista, o filósofo inglês Thomas Hobbes, em seu *Leviatã* (1651), descreve a transferência que os indivíduos fazem de “[...] toda força e poder a um Homem, ou a uma Assembléia de homens, que possa reduzir as diversas Vontades, por pluralidade de votos, a uma só Vontade, [...]”<sup>17</sup>. As pessoas, assim unidas em comunidade, subordinam-se ao poder do Estado – o *grande Leviatã* – cujo desejo é o desejo de todos exercido através de um *poder soberano* sobre seus *súditos*.

Jean-Jacques Rousseau, em seu livro *Do Contrato Social*, editado em 1762, propõe uma maneira de superar os obstáculos capazes de pôr em perigo a espécie humana, através de um contrato firmado entre os participantes da coletividade como

[...] uma forma de sociedade que defenda e proteja com toda a sua força comum a pessoa e os bens de cada sócio, e pela qual, unindo-se cada um a todos, não obedeça todavia se não a si mesmo, e fique tão livre como antes. [...] Esta pessoa pública, formada assim pela união de todas as outras, [...] é por seus membros chamado *Estado* quando é passivo, *soberano* se é ativo, *poder* se o comparam com seus iguais. A respeito dos associados, tomam coletivamente o nome de *Povo*, e chamam-se em particular *Cidadãos*, como participantes da autoridade soberana, e *Vassalos*, como submetidos às leis do Estado<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> MENEZES, Anderson de. *Teoria geral do Estado*. Forense: Rio de Janeiro, 1964, p. 81.

<sup>17</sup> HOBBS, Thomas. *Leviatã, ou, A matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. Trad., Rosina D’Angina; consultor jurídico: Thélío de Magalhães. Ícone: São Paulo, 2000, p.126.

<sup>18</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Tradução: Pietro Nassetti. São Paulo: Editora Martin Claret, 2000, p. 31-32.

Várias outras teorias tentam explicar o aparecimento do Estado como organização política hodiernamente conhecida, por vezes admitindo a violência<sup>19</sup> como forma de dominação do mais fraco pelo mais forte, ora admitindo a família<sup>20</sup> e o patriarcado como fontes formadoras da organização estatal e, até, de fatos naturais que determinariam o agrupamento de pessoas em forma de sociedade num determinado território, sob a administração de um governo soberano e voltada para o bem comum.

O Estado Moderno surge sob a forma de Estado Absolutista, legitimado pela monarquia, no qual se verifica a centralização de todos os poderes na pessoa do rei, secularizado, isto é, marcado pela separação entre Estado e Igreja, soberano, dotado de poder supremo, constituído por um território e sua população, que definem a nacionalidade. Evolui para um Estado Liberal, identificado com a burguesia enriquecida, marcado pela separação de poderes, governo representativo eleito pelo povo, supremacia constitucional e o império da lei, direitos e garantias individuais e liberalismo econômico movido pelas leis de mercado.

O Estado Contemporâneo, como hoje se apresenta, pode ser entendido com sendo uma “[...] organização político-jurídica de uma sociedade para realizar o bem público, com governo próprio e território determinado”<sup>21</sup>. Estas características, porém, não são suficientes para determinar o aparecimento ou não de um Estado. A soberania é o elemento diferenciador que confere aos Estados um poder peculiar, independente de qualquer outro, e único, não admitindo divisões.

O exercício do poder político determina a forma de Estado. Existindo uma unidade de poder sobre o território, pessoas e bens, tem-se o Estado unitário, com exemplo o Uruguai, Paraguai, Chile, etc. Se há uma divisão, no espaço territorial, de poderes, originando uma diversidade de organizações governamentais, tem-se um Estado composto, que pode se apresentar sob a forma de Estado Federal, como no caso brasileiro, ou sob a forma de confederação de Estados.

No Estado unitário o poder é único, nacional e central. No Estado Federal há uma divisão de poderes que podem ser distinguidos entre *soberania* e *autonomia*. A soberania está concentrada na Nação, politicamente organizada sob a forma federativa. A autonomia confere às entidades federativas competências para exercerem, na ordem interna, parcela de poder

---

<sup>19</sup> A doutrina da força e da violência, século XIX, “[...] advoga o nascimento do Estado como resultado de lutas e guerras, predominando a imposição de grupos mais fortes e seletos”. In: WOLKMER, Antonio Carlos. **Elementos para uma crítica do Estado**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1990, p. 22.

<sup>20</sup> “*Doutrina familiar ou patriarcal* (Robert Filmer): esta proposta conservadora que foi desenvolvida para justificar o absolutismo monárquico e o poder real da família inglesa, observa que a fonte do governo provinha da ampliação do sistema patriarcal e da sucessão hereditária. Assim, a base primária e formadora do Estado teria sido a família (pensava-se na família inglesa, é claro)”. In: WOLKMER, Antonio Carlos. Op. cit., p. 22.

constitucionalmente previsto. Na confederação de Estados, estes mantêm a soberania, podendo afastar-se, livremente, dos demais. A diferença básica entre Estado Federal e confederação de Estados é a existência obrigatória, no primeiro, da União Federal.

O Estado Federal, o todo, como pessoa reconhecida pelo Direito internacional, é o único titular da soberania, considerada *poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação*. Os Estados federados são titulares tão somente de autonomia, compreendida como *governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal*<sup>22</sup>.

No caso brasileiro, o *Estado Federal*, denominado *República Federativa do Brasil*<sup>23</sup>, é o todo dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional, representante soberano, no Direito Internacional, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, competente para firmar tratados internacionais com outras Pessoas Jurídicas de Direito Público Internacional.

Internamente, a República Federativa do Brasil apresenta-se constituída por ordens jurídicas parciais representadas por Pessoas Jurídicas de Direito Público interno, compreendendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

O cerne do conceito de Estado federal está na configuração de dois tipos de entidades: a *União* e as coletividades regionais autônomas (*Estados federados*).

*Estado Federal* é o todo dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional. A *União* é entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Os *Estados-membros* são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de Direito Público interno<sup>24</sup>.

A autonomia federativa, de que são dotados os Estados-membros, caracteriza-se, basicamente, pela ocorrência de dois elementos: órgãos governamentais próprios, independentes quanto à forma de seleção e investidura e; competências exclusivas, declinadas nos arts. 18 a 42 da Constituição Federal de 1988.

---

<sup>21</sup> AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do Estado*. 4.ed. Porto Alegre: Globo, 1968, p.8.

<sup>22</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 104.

<sup>23</sup> A República Federativa do Brasil, é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, conforme art. 1º e 18 da Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>24</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 104

O Município caracteriza-se como divisão política dos Estados-membros, elevado à categoria de entidade federativa pela atual Constituição.

O Distrito Federal assume posição jurídica específica, não podendo ser dividido em Municípios, acumula as competências legislativas destes e dos Estados. Brasília é a Capital da União, Capital Federal, Capital da República Federativa do Brasil e sede do Governo do Distrito Federal.

A repartição de competências entre as entidades federativas origina uma estrutura complexa, que apresenta aspectos de unidade e de federação. É unitário por apresentar um só território e uma só população submetidos ao poder da União, no exercício da competência federal, regidos pela Constituição e por leis nacionais. É federativo enquanto associação de Estados-membros participantes da vontade nacional, no exercício de competências exclusivamente reservadas pela Constituição.

No âmbito interno, tanto a União como os Estados-membros não são soberanos e convivem num mesmo nível jurídico. A União é apenas pessoa jurídica de Direito Público interno tal qual o são os Estados e os Municípios. A conjugação destas ordens jurídicas parciais origina o Estado Federal, regulado pela Constituição e caracterizado pela convivência entre os órgãos parciais central e regionais.

Desta forma estabelece-se, no Brasil, três esferas governamentais: a da União, a dos Estados e a dos Municípios. As duas primeiras exercendo o poder de forma tripartite, isto é, através do Executivo, Legislativo e Judiciário e a última desprovida de poder judiciário próprio.

Importante, pois, o estudo do conceito de soberania, um dos atributos do Estado Moderno e Contemporâneo, sua evolução histórica como poder supremo e a sua implicação no contexto do direito internacional, frente às limitações decorrentes do relacionamento entre nações igualmente soberanas.

## **1.2 Soberania, evolução histórica e conceito**

O termo soberania, como hodiernamente é empregado, surge umbilicalmente unido ao aparecimento dos Estados territoriais, primeiramente na Europa, em épocas que variam de país para país, mas que se situam no longo de um largo período de tempo que abrange os séculos XIII a XVII. O aparecimento do Estado como potência soberana é fruto do movimento renascentista que, rompendo com as concepções feudais, promove uma grande transformação na sociedade medieval para adentrar no modernismo.

A obra mais importante que trata sobre soberania, no período de formação do Estado Moderno, é atribuída ao jurista francês Jean Bodin. Foi ele “[...] quem pela primeira vez empregou o termo soberania, para identificar os novos Estados independentes que se formaram na Europa a partir do Século XIII”<sup>25</sup>. Bodin, através de sua obra *Os Seis Livros da República*<sup>26</sup>, editado em 1576, “[...] passou para a história do pensamento político como o teórico da soberania. Contudo, o conceito de soberania não foi inventado por ele. ‘Soberania’ significa simplesmente poder supremo”<sup>27</sup>.

Soberania é a característica fundamental do Estado, definida como sendo “[...] o poder absoluto e perpétuo de uma república [...]”<sup>28</sup>. Para Bodin, soberano é aquele que exerce o poder sem o controle de nenhum outro, pois a ninguém é subordinado, exceto a Deus. A perpetuidade do poder se confunde com a vida do soberano. A principal característica da soberania é o poder de dar leis aos súditos em geral, independentemente de qualquer outra autoridade, além do aspecto de ser perpétua, absoluta, indivisível, intransmissível, indelegável, inalienável e imprescritível.

Este poder absoluto, no entanto, não é ilimitado, pois o soberano submete-se às leis de Deus e da natureza, devendo governar com justiça, fundamento do Estado, evitando as desigualdades entre os súditos e colocando o bem público como prioridade para atingir e alcançar o bem comum.

Historicamente, soberania confundia a pessoa do soberano com o Estado, transformando-se em absolutismo. A superação deste obstáculo acontece através das concepções contratualistas, representadas pela *vontade geral*, com o aparecimento do Estado constitucional, estribado na teoria do poder constituinte como detentor da soberania popular

Rousseau, no ano de 1762, no seu livro *O Contrato Social* transfere a titularidade da soberania da pessoa do governante para o povo. Para ele a soberania reside unicamente no povo, no corpo coletivo oriundo do contrato social, isto é, o Estado, que deve exprimir a vontade geral.

---

<sup>25</sup> MELLO, Celso D. De Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 4.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974. p. 200.

<sup>26</sup> No original: *Le Six Livres de la République*.

<sup>27</sup> BOBBIO, Norberto. **A teoria das formas de governo**. Trad. de Sérgio Bath, 4. ed. Brasília: UNB, 1985, p. 95.

<sup>28</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 11.

Montesquieu formula a teoria da separação dos poderes na sua obra *O Espírito das Leis*<sup>29</sup>, de 1748, atribuindo as três funções do Estado a órgãos diferentes: o Executivo, o Legislativo e o Judiciário.

O caráter perpétuo da soberania deve ser entendido como um período de tempo indeterminado, atribuído a uma pessoa ou a uma entidade. O poder absoluto, por sua vez, não deve ser confundido com poder ilimitado, eis que delineado por normas de direito interno e por normas de direito internacional. O poder soberano, na concepção bodiana, consiste na capacidade de fazer leis gerais que interessam a toda a comunidade.

Consagrada como princípio fundamental da República Federativa do Brasil, a soberania é exercida pelo povo, como autoriza o parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal, direta ou indiretamente, por meio de representantes eleitos ao determinar que: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Genericamente, a autoridade estatal se distingue pelo fato de ser suprema, dotada de poder de coação irresistível em relação aos indivíduos e grupos que formam sua população, e ser independente em relação ao governo de outros Estados. Desta afirmação infere-se a existência de dois aspectos da soberania: interno e externo. No âmbito interno significa o poder supremo, *summa potestas*, a potestade<sup>30</sup> e, no externo, a condição de igualdade com os demais Estados, não admitindo a dependência e muito menos a subordinação. Soberania, no entanto, é una e indivisível e representa, sob o ponto de vista jurídico, um poder independente em relação aos demais Estados e supremo dentro do próprio Estado.

Alguns autores tributaristas fazem distinções de alguns aspectos da soberania, como é o caso de Bernardo Ribeiro de Moraes que a distingue entre supremacia e independência, ao afirmar que:

[...] a soberania, pode apresentar-se com sentido positivo, quando a vontade do Estado predomina sobre as pessoas sob sua jurisdição (diz-se ‘supremacia’) ou com sentido negativo, quando a vontade do Estado não se subordina à outra vontade estatal (diz-se ‘independência’); a soberania pode apresentar-se como de jurisdição interna, representada pela autoridade do Estado na ordem interna; ou de jurisdição externa, representada pelo Estado em suas relações com outros Estados<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> No original: *L'Esprit des Lois*

<sup>30</sup> Poder, potência, força. In: LAROUSSE. Grande Dicionário Larousse Cultural da língua portuguesa. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 731.

<sup>31</sup> MORAES, Bernardino Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 1995. p. 248.



Alberto Xavier subdivide a soberania em pessoal e territorial, quando estuda o âmbito de incidência das leis tributárias:

[...] a soberania pessoal é o poder de legislar sobre as pessoas que, pela nacionalidade, se integram no Estado, seja qual for o território em que se encontrem; a soberania territorial é o poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizam no seu território<sup>32</sup>.

A interdependência dos países, tanto do ponto de vista econômico, financeiro e social, que se apresenta de forma crescente, provoca mudanças em todos os níveis da atividade humana, influenciando costumes, direitos e atingindo de forma violenta o conceito de Estado Nacional. Novos atores – empresas multinacionais e transnacionais, organizações internacionais, blocos econômicos - surgem para dividir com o Estado a função de regulamentar setores anteriormente tidos como de exclusiva responsabilidade estatal. “Agora cada Estado tem de levar em consideração a situação internacional para promulgar leis de caráter nacional, em setores cada vez mais numerosos [...]. O direito nacional adquire de maneira ampliada a forma de direito internacional”<sup>33</sup>.

O Direito Internacional passa a ser uma força oposta ao conceito de soberania, frente à nova ordem internacional baseada na cooperação entre Estados que participam de organizações internacionais. A relação de coordenação e coexistência, em muitos casos, é substituída pela relação de subordinação e cooperação conferida a instituições internacionais de caráter supra nacional, como a União Européia, por exemplo.

O conceito de soberania passa a ser relativo e condicionado ao ordenamento jurídico internacional, de forma que desaparece o caráter absoluto para dar lugar ao caráter limitativo, imposto pelo direito internacional. O adjetivo ‘relativo’ é o que tem sido mais usado para designar a soberania perante o moderno Direito Internacional.

O que ocorre em fenômenos de integração econômica é uma limitação ao poder de legislar [...], voluntária [...] e pontual [...]. Assim, o Estado que delega parte de suas competências soberanas não deixa de ser soberano, nem se subordina a outro, nem a nenhum poder central internacional. [...], o que há é uma divisão de competências bem definida, politicamente negociada mas juridicamente consolidada e implementada<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 13.

<sup>33</sup> ROTH, André-Noel. O Direito em crise: fim do Estado moderno. In: FARIA, José Eduardo.(Org.) **Direito e globalização econômica: implicações e perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 21.

<sup>34</sup> LUPI, André Lipp Pinto Basto. **Soberania, OMC e Mercosul**, p. 283-284.

A tendência fundamental do Direito Internacional aponta para a construção de uma nova ordem internacional baseada na cooperação entre Estados, que exige a limitação do caráter absoluto da soberania. Tais limitações, “[...] necessárias para assegurar a plena realização das finalidades dos tratados”<sup>35</sup>, dependem de autorização constitucional que, no caso brasileiro, “[...] é surpreendentemente acanhado e tímido na matéria, [...]”<sup>36</sup>.

Não há no Texto Constitucional “[...] qualquer artigo que reconheça o direito internacional como fonte de direito interno, se não houver um ato do Congresso Nacional (art. 49, I) que o introduza no Direito Nacional”<sup>37</sup>. Muito pelo contrário, a orientação dada pelo art. 4º da Constituição, relativamente às relações internacionais, deixa transparecer um “[...]extremado nacionalismo jurídico [...]”<sup>38</sup>, ao prescrever os princípios da independência nacional e da não-intervenção, embora reconheça a necessidade de cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e a busca de condições necessárias para a formação de uma comunidade latino-americana.

A única referência contida na Carta, referente à recepção automática de normas de Direito Internacional, encontra-se no parágrafo segundo do art. 5º, dos direitos e deveres individuais e coletivos, ao admitir que tais direitos não excluem outros, não enumerados, porém pertencentes ao regime e aos princípios adotados, ou dos *tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*, aspecto que será examinado oportunamente.

Feitas as considerações iniciais sobre a formação do Estado e caracterizado o seu aspecto de soberania resta discorrer sobre o princípio da territorialidade, ou seja, sobre a aplicação da norma no espaço.

### 1.3 O princípio da territorialidade

O estabelecimento preciso do espaço em que a soberania poderá ser exercida é uma imposição de operacionalidade e, muitas vezes, uma difícil tarefa, frente à multiplicidade de relações que podem se estabelecer no âmbito dos Estados. “A faculdade de estabelecer leis com autonomia corresponde ao estabelecimento de uma ordem jurídica estatal; a coexistência

<sup>35</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. p. 15.

<sup>36</sup> BASTOS, Celso Ribeiro de; MARTINS, Ives Granda da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1998. p. 450.

<sup>37</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*, p. 16.

<sup>38</sup> BASTOS, Celso Ribeiro de; MARTINS, Ives Granda. *Comentários à Constituição do Brasil*. p. 450.

de diversos Estados obriga à definição de limites claros para a aplicabilidade de cada uma dessas ordens jurídicas”<sup>39</sup>.

Soberania territorial é um termo que designa o espaço ou os limites de validade de uma norma jurídica. O próprio termo soberania admite duas acepções: independência e autonomia. Independência indicando a inexistência de subordinação entre os Estados, no plano internacional; autonomia como o exercício de competências soberanamente estabelecidas. Assim, os tratados internacionais não atingem a independência dos Estados pactuantes, apenas delimitam competências legislativas e âmbitos de validade de normas.

Os elementos constitutivos do Estado - povo, território e governo soberano – servem para caracterizar o aspecto interno de aplicação da norma, isto é, a aplicação da lei, normalmente, limita-se ao território sobre o qual o governo exerce sua soberania. “Legislar dentro de seu particular âmbito territorial é um dos caracteres próprios da soberania dos Estados”<sup>40</sup>. Neste nível o Estado exerce a supremacia *subordinando*, compulsoriamente, à vontade do legislador, as pessoas, os bens e os fatos, dentro dos limites territoriais de sua jurisdição, através de uma ordem jurídica hierarquizada, tendo como lei fundamental a Constituição.

No âmbito internacional o *ajuste de vontades* é a base legislativa, pois, neste plano

[...] não existe autoridade superior nem milícia permanente [...]. Os Estados se organizam horizontalmente, e prontificam-se a proceder de acordo com as normas jurídicas [...] objeto de seu consentimento. [...] a coordenação é o princípio que preside a convivência organizada de tantas soberanias<sup>41</sup>.

Não existe hierarquia entre as normas de Direito Internacional Público. Esse ajuste de vontades não atinge a soberania dos Estados, eis que continuam independentes, porém, concordam em delimitar alguns aspectos de autonomia.

Pelo princípio da territorialidade, as leis se aplicam aos fatos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, isto é, aos nacionais e aos estrangeiros, em todo o território sob jurisdição.

Preliminarmente, deve-se trazer à colação alguns aspectos relativos aos limites das leis, dentre eles a distinção entre âmbito de incidência e âmbito de eficácia das leis no espaço. Entende-se por âmbito de eficácia das leis a possibilidade da norma ser coercitivamente

<sup>39</sup> MARIOTTI, Alexandre. **Teoria do Estado**. Porto Alegre: Síntese, 1999, p. 23-24.

<sup>40</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p. 40.

<sup>41</sup> RESEK, J. F. **Direito internacional público: curso elementar**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 1-2.

aplicada em território estrangeiro ou, se norma estrangeira pode ser coercitivamente aplicada em território nacional. Âmbito de incidência diz respeito à competência do poder legislativo do Estado em criar abstratamente normas de seu interesse.

Quanto ao âmbito de incidência das leis tributárias, dois limites se vislumbram, ambos denominado de limites autônomos, são eles: as limitações unilaterais, estabelecidas pelo próprio legislador interno e; as limitações decorrentes de tratados ou convenções internacionais. A doutrina não admite limites heterônomos ao âmbito de incidência das leis, isto é, nenhum Estado pode interferir na atividade soberana de legislar de outro Estado, porém ao Direito Internacional Público é permitido demarcar a esfera de validade das diversas normas nacionais, isto é, definir o âmbito de eficácia das leis no espaço.

Alberto Xavier<sup>42</sup> distingue três critérios no princípio da territorialidade, ao se referir sobre a aplicação da norma tributária: territorialidade em sentido positivo e negativo; territorialidade em sentido real e pessoal; territorialidade em sentido material e formal.

Territorialidade, no sentido negativo, significa que as leis estrangeiras não se aplicam no território do país em causa e; no sentido positivo, as leis internas se aplicam aos nacionais e estrangeiros que se encontram no território sob jurisdição do Estado. No sentido pessoal considera os aspectos subjetivos do tributo, tais como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte; no real, os aspectos reais como a situação dos bens, o local do exercício da atividade, o local da fonte de produção pagamento ou rendimento. No sentido material, destaca a esfera de aplicação das normas tributárias, o âmbito espacial de incidência da lei; no sentido formal, o âmbito da eficácia, isto é, a suscetibilidade de execução coercitiva da ordem tributária.

O aspeto material não afronta a soberania estatal, visto que os comandos gerais e abstratos apenas indicam a possibilidade de determinada atividade, patrimônio ou renda ser objeto de regulamentação extraterritorial, porém, o aspecto formal, da eficácia de produzir efeitos, este sim, deve observar os limites impostos pelo princípio da territorialidade, sob pena de caracterizar-se como uma verdadeira afronta à soberania.

O crescente processo de globalização e integração econômica entre os países, que de forma soberana e deliberada participam de organizações internacionais ou simplesmente pela efetivação de tratados e convenções, tornam o princípio da territorialidade insuficiente para solucionar conflitos quanto à aplicação da lei tributária no plano internacional. Cada vez mais, o Direito Internacional impõe soluções baseadas na extraterritorialidade da lei tributária. “A

---

<sup>42</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 22-23.

invocação do princípio da territorialidade já não constitui, pois, critério suficiente para a imputação de um dado fato tributário a um determinado território [...]”<sup>43</sup>.

A intensificação das relações internacionais e a complexidade dos sistemas tributários, com as dificuldades delas decorrentes, impõem a reformulação de conceitos como os de soberania e territorialidade. O Estado soberano, intocável por questões internacionais, há muito deixou de existir para dar lugar a uma sociedade internacional fundada na cooperação entre os povos para alcançar objetivos ou resolver problemas comuns à “Aldeia Global”<sup>44</sup>.

#### 1.4 Tratados internacionais: generalidades

Dentre as fontes<sup>45</sup> de Direito Internacional, os tratados assumem importância primordial, a ponto de o Estatuto da Corte de Haia, redigido em 1920, o apresentar em primeiro lugar, no rol das fontes de normas internacionais, seguido dos costumes e dos princípios gerais de direito.

A sociedade internacional, composta por Estados soberanos, organizados horizontalmente, apresenta-se sob a forma descentralizada, sem que haja uma autoridade superior capaz de impor sua vontade frente os demais. Assim, o Direito das Gentes, como também é conhecido o Direito Internacional, senta suas bases nos usos e costumes, e nos princípios gerais da boa-fé e *pacta sunt servanda*<sup>46</sup>.

Embora se tenha notícia de tratado internacional firmado antes da era cristã<sup>47</sup>, a sua regulamentação somente aconteceu em 1969, através da Convenção de Viena, que entrou em vigor em 1980, após ter sido ratificado ou aderido por 35 países, quorum mínimo exigido pelo seu artigo 84.

Longe de pretender esgotar o assunto, o presente estudo se propõe fazer uma breve incursão histórica dos tratados internacionais, sua evolução, conceitos, classificações e partes que podem convencionar.

<sup>43</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais, p. 28

<sup>44</sup> IANNI, Octavio. **A sociedade Global**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1997, p. 114.

<sup>45</sup> “Por fontes do DIP entendemos os documentos ou pronunciamentos dos quais emanam os direitos e os deveres das pessoas internacionais; são os modos formais de constatação do direito internacional. [...] fonte real [...] é constituída pelos princípios gerais do direito, [...] fontes formais ou positivas, [...] são os costumes e os tratados”. In: MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 9. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1992, p. 16.

<sup>46</sup> Princípio segundo o qual o que foi pactuado deve ser cumprido. In: RESEK, J.F. Op. cit., p.3.

<sup>47</sup> “O primeiro registro seguro da celebração de um tratado, naturalmente bilateral, é o que se refere à paz entre Hatusil III, rei dos hititas, e Ramsés, faraó egípcio da XIXª dinastia. Esse tratado, pondo fim à guerra nas terras sírias, num momento situado entre 1280 e 1272 a.C., dispôs sobre paz perpétua entre os dois reinos, aliança contra inimigos comuns, comércio, migrações e extradições”. In: RESEK, J.F. **Direito internacional público**: curso elementar. p. 11.

Pela relevância do assunto, eis que, através do tratados internacionais são efetivadas as vontades dos Estados, pretende-se uma visão clara desta importante norma de direito internacional, na certeza de que, ao reunir resumidamente as informações, se possa contribuir de forma científica para a compreensão deste tão importante instrumento do Direito Internacional.

#### 1.4.1 Conceito e nomenclatura dos tratados internacionais

A convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 1969, que se aplica aos Estados signatários, conceitua tratado como “[...] 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 [...]”<sup>48</sup>.

A limitação quanto às partes, foi corrigida pela Convenção de Viena Sobre os Direitos dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, de 1986, que incluiu, no conceito anterior, a possibilidade de as organizações internacionais figurarem como parte de tratados, regidos pelo direito internacional.

A doutrina, no entanto, ampliando o âmbito de aplicação dos tratados, conceitua de forma mais abrangente este aspecto do Direito Internacional de forma que a abstração possa incluir um número maior de acordos, especialmente os não regidos pela citada Convenção.

Substituindo Estados e Organizações Internacionais por *sujeitos de Direito Internacional Público* e, a forma escrita pelo termo *formal concluído*, Resek conceitua tratado como sendo: “[...] todo acordo formal concluído entre sujeitos de Direito Internacional Público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”<sup>49</sup>.

Deste conceito algumas palavras chaves podem ser destacadas: acordo; formal; concluído; sujeito de Direito Internacional Público e efeitos jurídicos.

O termo *acordo* expressa a disposição de vontade entre dois ou mais *sujeitos de Direito Internacional Público*<sup>50</sup>, ou partes, no sentido de ajustar direitos e obrigações, de forma livre e espontânea, sem qualquer imposição, seja de quem for. Neste sentido um Estado só participa de um tratado se assim o quiser, de forma soberana e independente.

<sup>48</sup> Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais. Art. 2º, 1, a. Registre-se que o Brasil, embora tenha assinado, ainda não ratificou a aludida convenção.

<sup>49</sup> RESEK, J.F., **Direito internacional público: curso elementar**, p. 14

<sup>50</sup> “Estados soberanos [...], a Santa Sé - e as organizações internacionais”. In. RESEK, J. F. **Direito internacional público: curso elementar**, p. 18.

Formal<sup>51</sup> significa a forma como os tratados são concluídos, indicando a forma escrita, a escritura, como a maneira precisa de se expressar. Diferentemente dos usos e costumes, os tratados devem primar pela precisão, com a finalidade de evitar interpretações ambíguas.

Concluído e ratificado exprime não apenas o término das negociações, mas a confirmação do compromisso e sua entrada em vigor. “Antes deste último evento não existe um *tratado internacional*, senão um *projeto* concluído”<sup>52</sup>.

Com relação às partes, pessoas jurídicas de Direito Internacional Público, entende-se os Estados soberanos, a eles comparados a Santa Sé, e as organizações internacionais<sup>53</sup>. Estas, segundo Sobrino Heredia, são:

[...] associações voluntárias de Estados, estabelecidas por acordo internacional, dotadas de órgãos permanentes, próprios e independentes, encarregados de gestionar certos interesses coletivos, com capacidade de expressar uma vontade juridicamente distinta da vontade de seus membros<sup>54</sup>.

O uso constante do vocábulo “*tratado*” significando acordos ou ajustes internacionais, entre pessoas jurídicas de Direito Internacional Público, assume um caráter genérico, podendo representar outras denominações<sup>55</sup>, de acordo com a forma, conteúdo, objeto ou fim. Assim, convenção se apresenta como um sinônimo de tratado e, não raras vezes, são utilizados juntos - tratados e convenções - para significar a mesma coisa.

*Convenção* tem sido empregada para designar tratados multilaterais, “[...]do tipo normativo, que estabeleçam normas gerais em determinado campo”<sup>56</sup>; *carta, constituição ou estatuto* para tratados constitutivos de organizações internacionais; *protocolo* para documento - ata - que consigna o acordo a que chegaram os negociadores de um tratado; *declaração* para proclamar regras ou princípios de direito internacional, ou para esclarecer ou interpretar algum ato internacional; *convênio, acordo ou ajuste*, para designar compromissos de importância restrita; *compromisso* refere-se a ajuste para submeter uma questão à arbitragem;

<sup>51</sup> “O tratado é um acordo *formal*: ele se exprime com precisão, em determinado momento histórico, e seu teor tem contornos bem definidos”. In: RESEK, J. F. **Direito internacional público: curso elementar**, p. 17.

<sup>52</sup> RESEK, J.F. **Direito internacional público: curso elementar**, p. 18.

<sup>53</sup> “O surgimento das organizações internacionais como sujeitos de direito internacional é um fato relativamente recente. [...] Após a Segunda Guerra Mundial [...] o Tribunal Permanente de Justiça Internacional reconheceu ações demandadas no plano internacional por determinadas entidades que não eram Estados soberanos, destacando-se as organizações internacionais, cujo desenvolvimento nos últimos anos resultou vertiginoso”. In: OLIVEIRA, Odete Maria de. **União européia: processos de integração e mutação**. Curitiba: Juruá, 1999, p. 57.

<sup>54</sup> SOBRINO HEREDIA, J.A. Organizaciones internacionales: generalidade. Apud: OLIVEIRA, Odete Maria de. **União européia: processos de integração e mutação**. Curitiba: Juruá, 1999, p. 58.

<sup>55</sup> Convenção, protocolo, declaração, convênio, acordo, compromisso, *modus vivendi*, Carta, Constituição e concordatas.

<sup>56</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 8.

*concordata* para os acordos sobre matéria religiosa, celebrados entre a Santa Sé e Estados que têm cidadãos católicos. *Atos* internacionais correspondendo a quaisquer manifestações de vontade aptas a produzir efeitos ou conseqüências jurídicas, decorrentes de práticas unilaterais, sem acordo de vontades.

#### 1.4.2 Classificação dos tratados internacionais

Várias classificações são utilizadas para os tratados internacionais, desde a mais simples, que leva em consideração o número de partes contratantes até a que leva em conta a natureza jurídica do ato.

Quanto ao número de partes os tratados podem ser: bilaterais, quando celebrados entre duas partes, e multilaterais, quando celebrado entre numerosas partes. Podem ser abertos, se permitem as adesões de outras partes que não participaram do acordo como signatárias; fechados se não permitem tal adesão. A adesão pode ser limitada ou ilimitada, livre ou condicionada a determinada condição.

Quanto à natureza jurídica, Accioly, os divide em: tratados-contratos e tratados-leis ou normativos<sup>57</sup>. Estes, normalmente celebrados entre vários Estados, objetivam fixar normas de Direito Internacional Público, de caráter genérico como, por exemplo, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assinada em 1989, que define princípios válidos para qualquer tratado. Aqueles, regulamentam interesses recíprocos dos Estados, como num tratado comercial, normalmente bilateral.

Accioly<sup>58</sup> distingue, ainda, os tratados-contratos em executados ou executórios. Executados são os de efeito transitório ou limitado, isto é, devem ser de pronto executados e seus efeitos são permanentes, como na cessão ou permuta de territórios. Os executórios, permanentes ou de efeitos sucessivos, são os que se prolongam no tempo e são executados toda vez que se apresentam as condições necessárias, como os tratados de comércio e extradição.

Quanto à forma, os tratados admitem a escrita e não-escrita. “A preferência pela forma escrita é facilmente explicada ante a certeza jurídica, a estabilidade e a clareza que dela advêm. Porém, é incontestável que o comércio jurídico e a necessidade de agilidade nas relações internacionais constantemente fazem prescindir desta forma”<sup>59</sup>.

<sup>57</sup> ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 11. ed. 3. tiragem, rev. pelo Embaixador Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 24.

<sup>58</sup> ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**, p. 25.

<sup>59</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**, p. 8



A classificação dos tratados apresenta importância pedagógica, posto que um tratado pode se apresentar de forma híbrida, ao reunir características de contrato e de lei ou normativa, dependendo do objetivo a ser alcançado. Mais importante é a observância da capacidade das partes e das condições de validade dos tratados, cujo tema será a seguir abordado.

### 1.4.3 Partes e condição de validade dos tratados

Somente podem ser partes de tratados internacionais as Pessoas Jurídicas de Direito Internacional Público: “os Estados soberanos – aos quais se equipara [...], a Santa Sé - e as organizações internacionais”<sup>60</sup>.

Estados federados, pessoas físicas e jurídicas, independente de tamanho e poderio econômico, não possuem capacidade para celebrar tratados, podem, no entanto, ser objeto dos tratados ou sujeito indireto no direito internacional convencional, beneficiado, por exemplo, de tratados celebrados diretamente por Estados.

O direito das organizações internacionais celebrar tratados entre si e com Estados, somente foi reconhecido em 1986 pela Convenção de Viena, que iniciada em 1969 passou a vigorar em 1989.

A condição de validade dos tratados exige que: a) as partes, Estados e organizações internacionais, tenham capacidade; b) os agentes estejam habilitados; c) haja consentimento mútuo e; c) o objeto seja lícito e possível.

Quanto à capacidade das partes, não restam dúvidas que somente Estados e organizações internacionais podem celebrar tratados e convenções. Dalmo de Abreu Dallari reconhece que “[...]o *jus tractatum* - direito de celebrar tratados - é prerrogativa inerente à soberania estatal juntamente com o *jus legaciones* – direito de receber ou enviar representantes diplomáticos - e o *jus belli* – direito de fazer a guerra”<sup>61</sup>.

Necessário se faz determinar quem está habilitado para, em nome das partes, cumprir os trâmites negociais que precedem a feitura de um tratado. “A representatividade exterior do Estado é matéria de Direito Internacional, sedimentada pela via costumeira, e hoje, versada na Convenção de Viena”<sup>62</sup> podendo ser exercida por: Chefes de Estados e de Governo; Plenipotenciários e Delegações nacionais.

<sup>60</sup> RESEK, J.F. *Direito internacional público: curso elementar*, p. 18.

<sup>61</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 79.

<sup>62</sup> RESEK, J.F. *Direito internacional público*, p. 35-36.

Segundo Resek, “A voz externa do Estado é, por excelência, a voz do seu chefe [...]”<sup>63</sup>, cujos plenos poderes são reconhecidos pelo Direito Internacional Público de forma originária, estendendo-se aos Chefes de Governo<sup>64</sup>, dispensados de apresentação de carta de plenos poderes. A autoridade e idoneidade de seus cargos lhes conferem fluência internacional para representar o consentimento estatal definitivo.

O art. 84, VIII, da CF 88, atribui ao Presidente da República Federativa do Brasil competência privativa para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. A questão interna, no entanto, não possui relevância nas Relações Internacionais, interessando apenas a representatividade e o consentimento.

Outras pessoas, ou grupos de pessoas podem representar a vontade dos Estados, desde que devidamente habilitados e mediante apresentação de carta de plenos poderes, firmada, normalmente, pelos Chefes de Estado ou de Governo.

Os Ministros de Estado, responsáveis pelas relações exteriores, exercem a representatividade derivada de forma plena, atualmente, dispensados de apresentação de carta de plenos poderes, conforme art. 7º da Convenção de Viena. “Hoje em dia, os chefes de Estado, os chefes de Governo e os Ministros das Relações Exteriores são considerados representantes de seu Estado, independentemente da apresentação de plenos poderes”<sup>65</sup>.

Os Embaixadores, chefes de missões diplomáticas, também são dispensados de tal formalidade, cuja plenipotência é inerente ao cargo que lhes é conferido. Os demais plenipotenciários – diplomatas, servidor público, agente particular – somente estarão habilitados mediante carta de plenos poderes outorgada por quem de direito.

O Estado poderá ser representado, na fase de negociação, por Delegações nacionais, cujo chefe detém a carta de plenos poderes subordinando os demais delegados, assessores ou suplentes a sua vontade. Embora não obrigatória, a presença de diplomatas em delegações é costumeira. A habilitação dos agentes signatários é condição de validade dos tratados, cujos procedimentos e formalidades serão examinados nos parágrafos seguintes.

---

<sup>63</sup> RESEK, J.F. **Direito internacional público**, p. 36.

<sup>64</sup> Nos sistemas presidencialistas o Chefe de Estado e de Governo se confundem numa só pessoa, já nos sistemas parlamentaristas o Chefe de Estado é o presidente enquanto que a chefia do governo é exercida pelo Primeiro-Ministro.

<sup>65</sup> ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**, p. 28.

#### 1.4.4 Formalidades e procedimentos de celebração dos tratados

A produção do texto convencional envolve duas fases distintas: a fase das negociações e a fase da celebração.

“A *fase das negociações* inicia-se 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 formulação do acordo e que tem como objetivo prático fixar o texto que será submetido a ratificação”<sup>66</sup>. A autenticação que pode assumir a forma de rubrica ou de assinatura *ad referendum* - quando o negociador encontra-se desprovido de poderes para uma assinatura normal - tem por finalidade expressar a concordância com o texto convencional elaborado e a vontade de assumir o vínculo. Nesta fase fica definido o idioma e o número de versões autênticas.

As negociações podem ser realizadas através de Chefes de Estados e de governo, plenipotenciários ou através de delegações nacionais. Nas negociações bilaterais o local pode ser um dos países signatários ou um terceiro, por eles escolhido; nas coletivas, multilaterais, a conferência internacional é a forma usual.

A adoção do texto convencional, quando não alcançada a unanimidade em negociações coletivas, efetua-se por maioria de dois terços dos Estados presentes e votantes, conforme regra consagrada no art. 9º da Convenção de Viena<sup>67</sup> sobre o Direito dos Tratados, de 1969.

“A *fase da celebração* inicia-se com o *referendo* do Congresso Nacional, o qual tem por objeto o texto autenticado e por conteúdo *autorizar* o Presidente da República a ratificar o acordo”<sup>68</sup>. Nesta fase, não cabe ao Congresso Nacional modificar o texto, incumbindo-lhe apenas a tarefa de aceitá-lo ou rejeitá-lo. Pode, no entanto, aprová-lo com *restrições*, que o Executivo deverá transformá-las em *reservas*, caso seja permitido.

Encerrada a fase de negociações, o Presidente da República, de posse do texto definitivo, o envia por Mensagem ao Congresso Nacional, juntamente com a Exposição de Motivos feitas pelo Ministro das Relações Exteriores, para discussão e votação nas duas casas, exigindo-se, para sua aprovação, maioria simples. Aprovado na Câmara e também no

<sup>66</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. p. 100.

<sup>67</sup> “A adoção do texto de um tratado numa conferência internacional efetua-se pela maioria de dois terços dos Estados presentes e votantes, salvo se esses Estados, pela mesma maioria decidem aplicar regras diversas.” Art. 9º, 2 da Convenção de Viena.

<sup>68</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais, p. 101.

Senado a decisão é formalizada através de Decreto Legislativo, promulgado pelo Presidente do Senado Federal, para publicação no Diário Oficial da União.

A intenção de um Estado em obrigar-se por um tratado pode ser manifestada pelos seguintes meios: pela assinatura, quando assim ficar estabelecido; pela troca dos seus instrumentos constitutivos; pela ratificação, aceitação ou aprovação e pela adesão.<sup>69</sup>

“A *ratificação* é o ato administrativo mediante o qual o chefe de Estado confirma um tratado em seu nome ou em nome do Estado, declarando aceito o que foi convencionado pelo agente signatário”<sup>70</sup>. É, pois, um ato discricionário do Poder Executivo, normalmente precedido de autorização do Poder legislativo, caracterizando-se como um ato *sui generis* que confirma a assinatura do tratado e lhe dá validade.

A ratificação contém três partes: a “narratio”, a “dispositio” e a “corroboratio”. A “narratio” é a parte inicial, em que se historia o tratado, enunciando-se os Estados contratantes, mencionando-se a finalidade do tratado e termina pela transcrição do texto do tratado. A “dispositio” é a parte em que se faz referência à ratificação propriamente dita. A “corroboratio” é a parte em que “a signatário apresenta o instrumento como demonstração de sua resolução de ratificar o tratado, ‘em fé de que’ o assina e sela”<sup>71</sup>.

A ratificação é ato formal passível de comunicação à outra parte, nos tratados bilaterais, ou ao depositário, nos plurilaterais, normalmente feita por escrito, através da troca de instrumentos, notas diplomáticas ou oralmente - num encontro público entre de chefes de Estado.

Este instituto apresenta duas dimensões: interna e externa. Na primeira caracteriza-se como um ato de governo, discricionário, que revela a vontade de livremente pactuar; na última, como um ato unilateral do sujeito de direito internacional público confirmando, no plano internacional, a obrigação assumida e o compromisso de honrar o pactuado.

De outro lado, a ratificação nos tratados plurilaterais, que se presume sobre todo o texto convencional, pode ser efetivada com reservas, caso não haja proibição, se houver autorização ou que não seja incompatível com o objeto do tratado.

A Convenção de Viena, de 1969, no seu art. 1º, 1, d, define reserva como sendo “[...] uma declaração unilateral, feita por um Estado, seja qual for o seu teor ou denominação, ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, com o objetivo de excluir ou modificar o efeito jurídico de certas disposições do tratado em sua aplicação a esse Estado”.

<sup>69</sup> Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 1969, art. 11-16

<sup>70</sup> ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**, p. 29-30.

<sup>71</sup> ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**, p. 211.

A adesão é outro meio do Estado, que não participou das fases de negociação ou que, participando, perdeu o prazo de ratificação, manifestar sua vontade de ingressar no domínio jurídico de tratados multilaterais abertos. A possibilidade de adesão deve estar expressa no próprio texto, caso contrário, supõe-se fechado e, portanto, impermeável.

A manifestação da vontade de pactuar deve estar livre de vícios de consentimentos, de forma a evitar a nulidade ou anulabilidade do tratado, para isso, o Executivo deve trabalhar dentro do constitucionalmente permitido. As negociações devem fluir de maneira clara e objetiva para que não incorra em erro, dolo, corrupção e coação sobre o negociador e que os Estados possam exprimir sua vontade, livres de qualquer coação.

Concluídas todas as formalidades de elaboração do texto convencional, manifestada soberanamente a vontade de pactuar, vige o tratado produzindo seus efeitos até que, por motivos pré determinados ou não, ocorra a sua extinção, cuja motivação pode ser originada por diversos fatores.

#### 1.4.5 Vigência, efeitos e extinção dos tratados

A entrada em vigor de um tratado está condicionada ao consentimento do Estado em obrigar-se por ele. A Convenção de Viena, de 1969, enumera, no seu art. 11, os meios de manifestar o consentimento, a saber: assinatura, troca de instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por outros meios, se assim for acordado.

A vigência pode ocorrer à data do consentimento ou após o consentimento ao que Resek<sup>72</sup> classifica como: vigência contemporânea do consentimento, neste caso o tratado passa a atuar como *norma jurídica* no exato momento em que ele se perfaz como *ato jurídico convencional* e; vigência diferida, quando o ato jurídico se consuma e algum tempo transcorre antes que a norma jurídica comece a valer entre as partes, tal qual sucede na chamada *vacatio legis*.

No primeiro caso, mais afeito a tratados bilaterais, a vigência se dá no momento em que as partes confirmam o desejo de pactuar, por ocasião da assinatura. No segundo caso, a efetivação do vínculo convencional é o fator determinante, consistente na confirmação do consentimento pelas partes, através dos meios acima descritos.

A *vacatio*, período de tempo entre a conclusão e a vigência, “[...]permite que o tratado - mediante promulgação ou ato análogo - seja dado a conhecer no interior das nações

pactantes, e possa vigor, também internacionalmente, no exato momento em que começa sua vigência internacional”<sup>73</sup>.

O tratado é fonte de direito das gentes, como também é conhecido o Direito Internacional e, neste plano, consumada a ratificação passa a vigor internacionalmente e, durante a *vacatio*, os Estados pactantes devem abster-se da prática de qualquer ato capaz de frustrar o seu objeto e finalidade, conforme o art. 18 da Convenção de Viena.

No plano interno, a promulgação lhe dá exequibilidade e constata a regularidade do processo legislativo. A publicidade leva ao conhecimento de todos da existência daquela norma internacional. No Brasil a promulgação é feita por Decreto do Presidente da República, no qual é ordenada a execução do tratado, cujo texto aí figura e é publicado no Diário Oficial da União.

A princípio os tratados só produzem efeitos entre as partes contratantes e, para eles, são rigorosamente obrigatórios. É o que reza o art. 26 da Convenção de Viena de 1969, do *pacta sunt servanda*. Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé. A Corte Permanente de Justiça Internacional consagrou tal princípio, ao declarar, em sentença proferida a 25 de maio de 1926, que “[...] um tratado só faz lei entre os Estados que nele são partes”<sup>74</sup>.

Pode, porém, eventualmente, um tratado internacional acarretar consequências nocivas a terceiros não participantes, de forma intencional ou não. Neste caso, o Estado prejudicado poderá reclamar diplomaticamente contra o fato, sem, no entanto, dispor de recurso jurídico. Outra exceção a este princípio consiste no fato de um tratado internacional beneficiar, de forma intencional ou não, Estados não participantes, que, da mesma forma, não podem exigir a sua execução e muito menos se opor a modificações ou termo do estabelecido.

Resumindo, um tratado não pode obrigar terceiros, porém pode acarretar consequências nocivas ou conceder benefícios. No primeiro caso, se a lesão ocorrer com violação de direitos, o Estado pode protestar e pedir reparações através de recursos jurídicos. Se não violar direitos, a via diplomática é a única forma de reclamar, porém, desamparado de recurso jurídico. No segundo caso, o Estado beneficiado não tem o direito de exigir a sua execução, conservando os Estados contratantes o direito de modificar ou pôr termo ao que foi acordado.

---

<sup>72</sup> RESEK, J.F. *Direito internacional público*, p.77-78.

<sup>73</sup> RESEK, J.F. *Direito internacional público*, p. 79

<sup>74</sup> ACCIOLY, Hildebrando. *Manual de direito internacional público*, p. 130.

Quanto à duração dos tratados no tempo, Resek<sup>75</sup>, os classifica como: de vigência estática - os de compra e venda de territórios ou fixação de limites – que se celebram para viger em perpetuidade e ; de vigência dinâmica por tempo determinado, quando dispõem sobre sua duração ou por tempo indeterminado, quando não indicam o tempo de duração.

O fim dos tratados, segundo Mello<sup>76</sup>, pode ocorrer de diversas maneiras: execução integral do tratado, consentimento mútuo, termo, condição resolutória, renúncia do beneficiário, caducidade, guerra, fato de terceiro, impossibilidade de execução, ruptura de relações diplomáticas e consulares, inexecução do tratado por uma das partes contratantes e denúncia unilateral.

Merece especial atenção a denúncia unilateral que se constitui numa manifestação de vontade do Estado deixar de ser parte no acordo. “Denúncia de um tratado é o ato pelo qual uma das partes contratantes comunica à outra, ou às outras, a sua intenção de dar por findo esse tratado, ou de se retirar do mesmo”.<sup>77</sup> Para que tal possa se efetivar é necessário que o Estado tenha cumprido com todas as obrigações pactuadas e o decurso de prazo de um ano, desde a última notificação, conforme art. 17, da Convenção de Havana sobre tratados, de 1928.

A possibilidade de denúncia pode estar ou não contida no texto convencional. A regra é de que ela deva ser disciplinada, porém, a falta de tal regra leva à interpretação da natureza do tratado ou das circunstâncias que lhe deram origem. “O tratado denunciado ilegalmente acarreta a responsabilidade internacional do Estado”.<sup>78</sup>

No Brasil, a denúncia de um tratado não necessita de aprovação do Legislativo, é uma prerrogativa exclusiva do Executivo, ao que Mello diz ser “[...] mais um argumento para mostrar que o tratado não pode ser equiparado a uma lei”<sup>79</sup>.

No mesmo sentido, Resek afirma que :

[...] o chefe do governo pode, por sua singular autoridade, denunciar tratados internacionais [...]. Fundo-me num argumento [...] em face do qual é de todo indiferente que o tratado disponha ou não sobre a perspectiva de sua própria denúncia. Tudo quanto importa é que o tratado seja validamente denunciável: se não o é, por sua natureza, ou por impedimentos cronológico convencional, não há como cogitar de denúncia lícita, [...] <sup>80</sup>.

<sup>75</sup> RESEK, J.F. **Direito internacional público**, p. 89

<sup>76</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito internacional público**, p. 235-237.

<sup>77</sup> ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**, p. 136.

<sup>78</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito internacional público**, p. 237.

<sup>79</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito internacional público**, p. 237.

<sup>80</sup> RESEK, J.F. **Direito internacional público**, p. 114-115.

Pontes de Miranda destaca, com forte argumento, a necessidade de controle do legislativo sobre a denúncia dos tratados ao afirmar que: “Aprovar tratado, convenção ou acordo, permitindo que o Poder Executivo o denuncie, sem consulta, nem aprovação, é subversivo dos princípios constitucionais”<sup>81</sup>.

Tendo o Congresso, intenção de denunciar um tratado poderá intentá-la via lei ordinária, “[...] que depende de sanção do chefe de governo. Este vetará o projeto caso discorde da idéia da denúncia; e só o verá promulgado, contra sua vontade, caso assim decida em sessão conjunta a maioria absoluta do total de membros de cada uma das casas do Congresso”<sup>82</sup>.

Não é a lei ordinária que extingue o tratado, mas a vontade do Congresso expressa através do projeto de lei, que, com a aquiescência do chefe do governo, denunciará o tratado. Caso seja vetado, o projeto de lei, a técnica legislativa contida no art. 66, § 4º da Constituição<sup>83</sup>, estabelece o equilíbrio de poder, obrigando o Presidente a denunciar o tratado, mesmo contra sua vontade. Conclusão: “[...] nenhum tratado – dentre os que se mostrem rejeitáveis por meio de denúncia – deve continuar vigendo *contra a vontade* quer do governo, quer do Congresso. O ânimo negativo de um dos dois poderes políticos em relação ao tratado há de determinar sua denúncia [...]”<sup>84</sup>.

De fundamental importância o estudo das formas de recepção das normas de direito internacional, explicada através das teorias monista e dualista. A primeira defendendo a tese da unidade do direito e a segunda advogando a existência de dois sistemas distintos de direito, o interno e o internacional, pontos de vista a seguir analisados.

### 1.5 Tratados internacionais e as relações com a ordem interna

A existência de duas ordens jurídicas, a internacional e a interna, acarretam grandes problemas práticos e doutrinários. Os primeiros relacionados a conflitos de leis, de ordem interna e externa, na solução de litígios e, os últimos, pelos embates teóricos entre monistas e dualistas, no sentido de explicar a internalização das normas de direito internacional, bem como a observância de uma supremacia ou não destas, sobre a legislação interna.

<sup>81</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda nº 1 de 1969**. São Paulo: ERT, 1970, p. 109.

<sup>82</sup> RESEK, J.F. **Direito internacional público**, p. 116

<sup>83</sup> “O veto será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores, em escrutínio secreto.”

<sup>84</sup> RESEK, J.F. **Direito internacional público**, p. 115.



Outro aspecto importante, deste verdadeiro duelo intelectual, é determinar como estas normas de direito internacional passam a vigorar internamente nos Estados, isto é, há necessidade de transformação em norma de direito interno ou sua vigência fica garantida através de cláusula geral de recepção, sem a necessidade de qualquer formalidade no âmbito interno.

A doutrina se divide entre as posições dualistas e monistas, ambas partindo da aceitação do direito internacional como parte da ciência jurídica, em contradição aos negadores do direito internacional.

### 1.5.1 Teoria dualista

A corrente dualista, encabeçada pelo jurista alemão Heinrich Triepel, parte do pressuposto da existência de duas ordens jurídicas distintas, representadas pelo direito internacional e o direito interno, sem que haja qualquer tipo de relações entre si e, portanto, impossível a existência de conflitos.

Esta dicotomia não permite a aplicação direta das normas de direito internacional na ordem interna, sem antes sofrerem um processo de transformação, por lei interna, de forma a incorporá-las no ordenamento jurídico nacional. É a “[...] denominada ‘teoria da incorporação’, isto é, para que uma norma internacional seja aplicada no âmbito interno do Estado, é preciso que este faça primeiro a sua ‘transformação’ em direito interno, incorporando-a ao seu sistema jurídico”<sup>85</sup>.

Para os dualistas o Estado pode assumir duas posições distintas: uma interna e outra externa, vez que um tratado não cria norma de direito interno. Este só nasce depois de devidamente transformado ou incorporado, através de ato legislativo nacional, que nas palavras de Alberto Xavier “[...] conduziria à cisão da personalidade jurídica do Estado, que poderia apresentar uma ‘cara’ no exterior e outra no domínio interno, [...] um absurdo jurídico rejeitado pela consagração constitucional do Estado como ente uno [...]”<sup>86</sup>.

Segundo as concepções de Triepel o tratado “[...] não é um meio em si de criação de direito interno [...]”<sup>87</sup>. É, na realidade, “[...] um convite ao Estado para um ato particular de vontade do Estado, distinto de sua participação no desenvolvimento jurídico internacional”<sup>88</sup>.

<sup>85</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito internacional público**, p. 104.

<sup>86</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 105.

<sup>87</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito internacional público**, p. 105

<sup>88</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito internacional público**, p. 105

Esta cisão permitiria aos Estados, por exemplo, defenderem, internacionalmente, o repúdio ao racismo e, internamente, desrespeitar direitos fundamentais dos seus cidadãos decorrentes de tratados internacionais.

Na mesma direção Afonso Arinos assevera que “[...] para os dualistas o tratado internacional não cria norma de direito interno, pois este só nasce quando o Estado, expressando sua anuência, legisla adotando o tratado, reproduzindo norma nele expressa”<sup>89</sup>. Esta é uma posição dualista extremada, vez que sem lei interna reproduzindo o texto convencional, o tratado não pode ser aplicado internamente no Estado.

Por outro lado, fica superado o problema de hierarquia entre leis e tratados, eis que, pela teoria da incorporação, o tratado passa a vigorar com a mesma força da lei transformadora e sujeito aos procedimentos legislativos internos característicos, caso não haja dispositivo conferindo-lhe supremacia hierárquica sobre a norma legislativa de origem genuinamente interna.

Uma posição dualista moderada, assumida inclusive pelo Brasil, por força do inciso VIII, art. 84, da Constituição Federal de 1988, é a de submeter os tratados, convenções e atos internacionais ao referendo do Poder Legislativo, “[...] fazendo dessa intervenção condição de vigência interna dos tratados. [...] A tendência atual do Direito Constitucional, em todos os países do mundo, é condicionar a ratificação à prévia aprovação do Legislativo”<sup>90</sup>.

### 1.5.2 Teorias monistas

Opondo-se aos dualistas, os monistas sustentam a existência de um único ordenamento jurídico entendendo que as manifestações internas ou internacionais pertencem a um mesmo sistema, dividindo-se, porém, em duas correntes: o monismo com primazia do direito interno e; o monismo com primazia do direito internacional.

O monismo com primazia do direito interno, também denominado de monismo nacionalista, parte dos fundamentos de Hegel, que considera o Estado a encarnação do poder absoluto, não havendo ordenamento jurídico apto a limitar o ordenamento jurídico estatal, limitando o direito internacional ao direito estatal e, negando, de certa forma, o direito internacional como um ramo autônomo do direito.

---

<sup>89</sup> MELLO E FRANCO, Afonso Arinos de. **Curso de direito constitucional brasileiro**. v. I., 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 170.

<sup>90</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p. 69.

Entre os principais defensores do monismo nacionalista, ou constitucionalista, como também é conhecida esta corrente, encontram-se os alemães Jelinek, Wenzel, Zorn, Verdross, o soviético Korovin e, mais recentemente Georges Burdeau, “[...]que considera o DIP ‘um direito nacional para uso externo’[...]”<sup>91</sup>. Para estes juristas, a Constituição de cada Estado é a norma suprema, “[...] à qual todas as normas internacionais e demais normas internas deveriam prestar obediência”<sup>92</sup>.

Importante observar que o monismo de direito interno vai contra o disposto no art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, que impede uma parte invocar disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de suas obrigações internacionais, não correspondendo à prática internacional e ao princípio basilar do Direito Internacional, *pacta sunt servanda*, segundo o qual o que foi pactuado deve ser cumprido.

A corrente monista com primazia do Direito Internacional, o chamado monismo internacionalista, parte dos desenvolvimentos realizados pela escola de Viena, da qual Kelsen foi representante máximo, seguido por Verdross, Kunz e pelos franceses Duguit e Politis. Entendendo que não existem diferenças fundamentais entre as ordens jurídicas interna e internacional e, principalmente, a partir de um conceito de soberania relativizado, cada vez mais dependente da ordem internacional, defendem o princípio *pacta sunt servanda* como fundamento do ordenamento jurídico de forma a subordinar a ordem jurídica interna aos acordos celebrados entre Estados.

Os mais radicais preconizam a superioridade absoluta da norma internacional sobre a interna, defendendo “[...] que fosse considerada inválida e inaplicável, tanto por juízes e tribunais nacionais quanto internacionais, qualquer disposição de direito contrária ao direito internacional”<sup>93</sup>. Neste sentido não haveria conflito de normas, uma vez que a norma interna, inferior, não poderia contradizer a norma internacional, de caráter superior.

Outros mais moderados “[...] preferiram tomar em consideração a evidência de que os aplicadores do direito, no âmbito interno, freqüentemente, e até por força de comandos constitucionais, abertamente privilegiam a norma interna em detrimento da norma internacional”<sup>94</sup>. Desta forma, internamente pode ser aplicada a norma nacional contrária ao ordenamento internacional.

Neste aspecto, importante é a observação feita por Mello sobre o conflito entre direito interno e Direito Internacional (DI), e a predominância deste sobre aquele, ao exemplificar

<sup>91</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito internacional público**, p. 105

<sup>92</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**, p. 73.

<sup>93</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**, p. 74.

<sup>94</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**, p. 74.

que, quando da aplicação de “[...] uma norma contrária ao DI dá ao Estado prejudicado o direito de iniciar um ‘processo’ de responsabilidade internacional; [...] uma norma internacional contrária à lei interna não dá ao Estado direito análogo [...]”<sup>95</sup>.

A opção pelo monismo ou dualismo se revela no nível constitucional dependendo da concepção de soberania adotada, vez que, “[...]o poder constituinte é o precípua detentor da soberania [...]”<sup>96</sup>. Trata-se, pois, de uma opção política, ou ideológica que reflete diretamente na ordem jurídica, quer nas relações internacionais, quer nas internas. O dualismo e o monismo nacionalista pretendem uma ordem interna descomprometida com o Direito Internacional, já o monismo internacionalista admite um conceito de soberania relativizado.

Não é, também, o sistema de recepção das normas internacionais que define a concepção monista ou dualista, mas o que caracteriza o sistema adotado é a determinação, de forma explícita, pela Constituição da posição hierárquica dos tratados internacionais na ordem interna, definindo, tal qual faz a brasileira com relação às normas internas, sua supremacia ou não frente ao ordenamento infraconstitucional.

### 1.5.3 Cláusula de recepção

O embate doutrinário entre as concepções dualistas e monistas, enriquecidas por outras denominadas de “teorias conciliadoras”<sup>97</sup>, tem por fundamento a questão de verificar como o direito internacional vigora na ordem interna dos Estados, adotando cada uma delas um posicionamento diferenciado.

Para os dualistas, inexistente a possibilidade de vigência do Direito Internacional na ordem interna, frente à dicotomia entre as duas ordens, interna e externa. A única possibilidade de a norma internacional vigorar na ordem interna é através de sua reprodução por uma fonte interna. Assim, para esta corrente, “[...] a norma internacional não vigora *como tal*, mas apenas como *norma interna*, mediante *transformação* ou *ordem de execução*”<sup>98</sup>.

Da mesma forma, os monistas com primado no direito interno, calcados nas concepções hegelianas, não admitem a recepção das normas de direito internacional para, como tal, viger internamente, submetendo o Direito Internacional ao Direito Constitucional.

Os monistas com primado do Direito Internacional admitem a plena vigência, na ordem interna, das normas de Direito Internacional, como tal, dispensando qualquer

<sup>95</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*, p. 106.

<sup>96</sup> BAHIA, Saulo José Casali. *Tratados internacionais no direito brasileiro*, p. 78.

<sup>97</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*, p. 107.

<sup>98</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais*, p. 107.

formalidade para a sua recepção, “[...] é a chamada *cláusula geral de recepção automática plena* [...]”<sup>99</sup>. Através desta cláusula, de origem constitucional, a ratificação de um compromisso internacional tem o poder de criar norma interna, cuja eficácia, na ordem interna, possa ficar condicionada a procedimentos internos, com é o caso da publicação.

O Brasil adota, em matéria de direitos e garantias individuais, a tese monista com primazia do direito internacional, ao insculpir no, art. 5º, § 2º, da Constituição Cidadã, a cláusula geral de recepção automática plena, ao dispor que os direitos e garantias previstos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte.

Além desta incorporação automática dos direitos e garantias individuais, confere-lhes status de norma constitucional.

[...] a Carta está a atribuir aos direitos internacionais uma natureza especial e diferenciada, a qual seja, a natureza de norma constitucional. Os direitos garantidos nos tratados de direitos humanos de que o Brasil é parte integram, portanto, o elenco dos direitos constitucionalmente consagrados<sup>100</sup>.

Alberto Xavier analisando o disposto no § 2º, do art. 5º, da Constituição Federal, expande a cláusula geral de recepção plena a todos os tratados, principalmente em matéria tributária ao entender que “[...] a matéria tributária situa-se precisamente no cerne dos direitos e garantias constitucionais [...]”<sup>101</sup>, admitindo, porém, que “[...] os tratados internacionais têm caráter *supralegislativo*, mas *infraconstitucional*, exceto em matéria de direitos e garantias, em que têm caráter *supraconstitucional*”<sup>102</sup>.

Corroborando com a tese deste tributarista, o fato de a Constituição garantir a apreciação direta dos tratados pelos juízes federais, conforme inciso III, do art. 109, pelo Superior Tribunal de Justiça, em recurso especial, como determina a alínea a, inciso III do art. 105 e, pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário, conforme alínea b, inciso III, do art. 102.

[...] Ora, se os direitos decorrem *diretamente* dos tratados, isto significa que eles têm sua origem em normas internacionais, não previamente convertidas em leis internas [...]. Daqui decorre que os tratados são fonte imediata de direitos e obrigações, podendo ser invocados, como tal, perante os tribunais [...]<sup>103</sup>.

<sup>99</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 108.

<sup>100</sup> PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 83.

<sup>101</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 119.

<sup>102</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 119.

<sup>103</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 121.

Certo é que o fenômeno da globalização acentua o conflito entre leis e tratados, frente ao processo de internacionalização econômica e social. Estabelecer normas claras e objetivas são atributos que só poderão ser equacionados através da coordenação de interesses de cunho nacional e internacional.

A adequação constitucional ao Direito Internacional, estabelecendo regras de recepção e de hierarquia normativa, parece ser o caminho mais coerente para a harmonização de interesses, pois, se é certo que a lei não pode revogar um tratado internacional, visto que para isto existe um procedimento específico regido pelo Direito Internacional, não menos certo é a observação de que um tratado não pode violar a Constituição.

A jurisprudência internacional consagra o predomínio do Direito Internacional sobre o direito interno, assunto disciplinado no art. 10 e 11 da Convenção de Havana sobre Tratados, de 1928, que, expressamente determina:

Art. 10. Nenhum Estado se pode eximir das obrigações do tratado ou modificar as suas estipulações, senão com o acordo, pacificamente obtido, dos outros contratantes.

Art. 11. Os tratados continuarão a produzir seus efeitos, ainda quando se modificar a constituição interna dos Estados contratantes. Se a organização do Estado mudar, de maneira que a execução seja impossível, por divisão de território ou por outro motivo análogos, os tratados serão adaptados às novas condições

A Assembléia Geral das Nações Unidas, através da Resolução nº 375 (IV), “d”, artigo 13, determinou que “[...] todo Estado tem o dever de cumprir de boa-fé as obrigações emanadas dos tratados e de outras fontes de direito internacional, e não pode invocar disposições de sua própria Constituição ou de suas leis como escusa para deixar de cumprir este dever”<sup>104</sup>, tudo de acordo com o art. 27, da Convenção de Viena de 1969, que proíbe a parte de invocar as disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado.

Contrariamente, os Estados não são uníssonos quanto à prevalência das normas convencionais sobre o ordenamento jurídico interno, de qualquer modo, “[...] parece praticamente incontestável a consideração de que nenhum tratado possui força para superar qualquer dispositivo constitucional”<sup>105</sup>. A grande controvérsia reside no nível infraconstitucional onde a identificação da posição hierárquica dos tratados internacionais apresenta, ainda, muitas dúvidas.

<sup>104</sup> ARAÚJO, Luiz Ivani de Amorim. **Curso de direito internacional público**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 46.

<sup>105</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**, p. 87.

## CAPÍTULO II - ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo faz-se uma revisão dos aspectos fundamentais do Direito Tributário, destacando-se conceitos e alguns princípios, como o da legalidade tributária e as limitações ao poder de tributar, relacionando-os com o Direito Internacional, de forma a identificar os âmbitos de incidência e de eficácia das normas de direito convencional.

As limitações impostas ao poder de tributar podem ser de origem interna ou externa. As internas caracterizam-se como autolimitações, derivadas da repartição de competências tributárias, soberanamente determinadas pelo poder constituinte. As externas, como limitação de competências tributárias, convencionalmente definidas entre os Estados da comunidade internacional.

A positivação destas limitações, impostas através de normas, leva, necessariamente, ao conhecimento das principais fontes de direito tributário tais como: a Constituição, as emendas à Constituição, as leis complementares e ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os tratados e convenções internacionais, os decretos e demais fontes complementares, não menos importantes a determinação da posição hierárquica que ocupam dentro do ordenamento jurídico interno.

Por outro lado, a coexistência de duas ordens jurídicas, a externa e a interna, proporciona um ambiente de conflito de normas que, segundo as visões dualista ou monista, podem apresentar diferentes soluções. No campo tributário, a solução do conflito passa pelo exame do art. 98, do Código Tributário Nacional, que expressamente declina a supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação interna.

Ao final pretende-se visualizar as formas possíveis, apontadas pela doutrina, de solução dos conflitos que se estabelecem, tendo por pano de fundo a superioridade ou não dos tratados internacionais em matéria tributária, frente à legislação tributária interna ou, ainda, a relação de especialidade, que os mesmos podem assumir, quando conflitam com as normas genéricas.

## 2.1 Direito tributário e as limitações ao poder de tributar

Preliminarmente, importa rever alguns conceitos básicos relacionados com o Direito Tributário, de forma a situá-los no contexto da ciência do Direito, seus objetivos, fontes e âmbitos de incidência e validade, bem como os possíveis conflitos que podem se estabelecer entre normas tributárias de fonte interna e externa.

O Direito Tributário é um ramo do Direito Público “[...] que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”<sup>106</sup>.

Luciano Amaro diz que o “[...] *direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos*, com o que abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”<sup>107</sup>.

Relacionando com a atividade financeira da Administração Pública na obtenção de receitas tributárias, Ubaldo Cesar Balthazar conceitua Direito Tributário como sendo “[...] o ramo do direito público que engloba o conjunto de normas referentes às relações entre os particulares e o Estado, no que diz respeito à obtenção de tributos”<sup>108</sup>.

As relações estabelecidas entre o fisco e o contribuinte são relações jurídicas de cunho obrigacional, vez que, instituído o tributo através da legislação<sup>109</sup>, ocorrendo o fato gerador, estabelece-se um vínculo entre o fisco e o contribuinte de caráter compulsório, isto é, o primeiro fica obrigado a cobrá-lo e o último a pagá-lo. Essa compulsoriedade é a característica essencial do tributo. Nenhum tributo é pago voluntariamente, mas por imposição legal.

De outro lado, o princípio da legalidade genérica, insculpido no inciso II, do art. 5º e o princípio da legalidade tributária do inciso I, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, pelos quais ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, e a vedação constitucional de instituir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça, orientam o art. 97 do Código Tributário Nacional de que “Somente a lei pode estabelecer: I- a instituição de tributos, ou a sua extinção”. O princípio da legalidade, como é conhecida essa premissa, se traduz, juntamente com os demais princípios tributários – anterioridade,

---

<sup>106</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 13 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 35.

<sup>107</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p.2.

<sup>108</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Manual de direito tributário**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999, p. 22.



igualdade, competência, capacidade contributiva, vedação do confisco e liberdade de tráfego – em proteção ao contribuinte, contra os abusos do Poder.

O Poder de tributar é um aspecto da soberania estatal que pode ser dividido em dois âmbitos diferentes: o âmbito interno, como poder supremo, superior a qualquer outro, capaz de impor sua vontade, devidamente consentida através da legislação no nível Constitucional e infraconstitucional e; o âmbito externo caracterizado por uma relação paritária entre Estados soberanos dotados de poder impositivo originário.

No âmbito interno, o poder de tributar “[...] É o poder de estabelecer um sistema tributário dentro do limite territorial de um Estado. É o poder de criar normas de Direito Tributário e aplicá-las dentro de seu âmbito territorial de competência.”<sup>110</sup>. Este poder [...] só admite autolimitações de fontes originalmente internas e constitucionais”<sup>111</sup>.

No Brasil, o Poder Constituinte é, originalmente, o titular do poder tributário, que através da Constituição Federal, nos seus arts. 145 e seguintes, atribui às pessoas de direito público interno a competência tributária, que nada mais é do que o poder impositivo, ou de tributar, delimitado constitucionalmente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Estas pessoas passam a ser titulares de competência tributária podendo instituir, modificar ou extinguir tributos regradados e disciplinados pela Constituição.

⊕ No âmbito internacional, o poder de tributar, obedece aos limites do Direito Internacional Público, vinculando-se ao conceito de competência tributária, isto é, como “[...] poder tributário juridicamente delimitado [...]”<sup>112</sup>. Assim, “[...] no plano internacional, a soberania tributária do Estado acha-se naturalmente limitada, pela coexistência de outras soberanias às suas fronteiras territoriais, só dentro dela se exercendo, em princípio, o poder de tributar”<sup>113</sup>.

Não se trata de dividir o conceito de soberania, visto que esta é una e indivisível, mas de reconhecer dois aspectos distintos: o interno, caracterizador de sua independência, como um poder supremo exercido sobre as pessoas e coisas, dentro do território sob jurisdição e; o externo, como a autonomia de estabelecer relações com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar.

---

<sup>109</sup> Código Tributário Nacional, Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

<sup>110</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna**. p. 18.

<sup>111</sup> TORRES, Heleno. **Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: RT, 1997, p. 49.

<sup>112</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. p. 25.

<sup>113</sup> MARTÍNEZ, Pedro Soares. **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 1983, p. 79

Alberto Xavier, ao destacar o objeto do Direito Internacional Tributário, que exige uma situação conexa com mais do que um ordenamento jurídico, estuda o problema sob os ângulos do âmbito de incidência e de âmbito de eficácia das leis tributárias no espaço. Isto importa saber se a norma tributária interna pode abranger, na sua previsão, pessoas, coisas e fatos localizados no território de outro Estado ou se ela pode ser coercitivamente aplicada em território estrangeiro, ou, ainda, se uma lei tributária estrangeira é suscetível de ser coercitivamente aplicada no território nacional.

Por âmbito de incidência, o autor entende como sendo o “[...] âmbito do poder legislativo do Estado, à atividade tributária *em abstracto*, [...]”<sup>114</sup>, isto é, a competência tributária de legislar criando tributos de forma abstrata e genérica, que forma o arcabouço do direito tributário substancial, assim entendida a legislação tributária. Por âmbito de eficácia, a suscetibilidade de a norma tributária ser aplicada, coercitivamente, num determinado território, vislumbrando a realização das hipóteses genéricas definidoras dos tributos pretendidos.

A criação de um tributo implica identificar todos os elementos da obrigação e do crédito tributário, dela decorrente, através de ato legislativo emanado de autoridade competente, cujo objetivo maior reside na clareza de entendimento sobre as hipóteses de incidência, os sujeitos da obrigação, quem deve pagar, a quem deve ser pago, quanto e quando deve ser pago. É o âmbito da incidência das leis que apresenta limites estabelecidos pelo direito interno e internacional.

Ⓔ Internamente, os limites ao âmbito de incidência das leis tributárias são decorrentes de “[...] limitações unilaterais, autoestabelecidas pelo próprio legislador e as limitações decorrentes de convenções ou tratado internacional”<sup>115</sup>. De forma que o legislador pátrio, calcado no Direito Constitucional, impõe limites ao poder de tributar, como decorrência dos atributos maiores da soberania, no âmbito de sua jurisdição. Já os tratados e convenções internacionais limitam o âmbito de incidência das leis de modo relativo, ao exigirem que tais leis não se apliquem ou só se apliquem aos fatos e às pessoas alvo dos tratados e convenções regidos pelo Direito Internacional Público.

Ⓕ Externamente, porém, o problema maior é identificar se existem ou não limites estabelecidos pelo direito das gentes quanto à atividade legislativa dos Estados em matéria tributária. Com base nos conceitos de soberania, entende-se que a comunidade internacional é composta por Estados soberanos, independentes, que convivem num plano de consentimento

<sup>114</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 7.

<sup>115</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 17.

e de igualdade. Da mesma forma que a soberania é exercida dentro dos limites da jurisdição Estatal.

O Direito Internacional Público reconhece automaticamente aos Estados o poder de tributar até os limites de suas jurisdições, negando-lhe tal poder fora destes limites. Ultrapassando estes limites, o Estado viola o Direito Internacional assumindo conseqüências que vão desde a invalidade da lei, até a responsabilidade internacional, por violação de direitos.

O âmbito da eficácia das leis tributárias está relacionado ao poder executivo do Estado, à atividade tributária em concreto, no sentido de produzir os efeitos desejados e previstos na legislação. Não basta criar um tributo, importante a produção dos resultados e a possibilidade de imposição coercitiva através da atividade vinculada estatal, seja ela administrativa ou judicial.

É certo que as autoridades públicas de um Estado não podem exercer as suas prerrogativas de autoridade noutro Estado, não podendo realizar diligências, fazer intimações ou promover a execução de créditos tributários em território alheio. Esta prática é vedada pelo Direito Internacional. Mas não menos certo é a possibilidade de produção de efeitos, na ordem interna, de norma tributária alienígena, o que poderá se efetivar através das *ordens* emitidas pelas autoridades administrativas ou jurisdicionais, tendo por objeto informações ou apresentação de documentos necessários para a instrução de processos tributários.

Pela concepção clássica do princípio da territorialidade, as leis tributárias se aplicam aos fatos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outros fatores ou características que possam ocorrer na situação, como a nacionalidade, residência ou domicílio do sujeito passivo. Significa, portanto, que as leis tributárias devem ser aplicadas aos nacionais e aos estrangeiros, de maneira genérica, nos limites territoriais do Estado.

O princípio da territorialidade “[...] é conseqüência direta da idéia de soberania como poder independente e supremo do Estado dentro do seu espaço territorial, onde fica excluído o poder, a soberania de todo e qualquer outro Estado”<sup>116</sup>. Não condiz mais com a realidade das relações internacionais que, face ao fenômeno da globalização econômica, tendem a um processo de colaboração entre os Estados e “[...] se revela insuficiente para construir um critério de delimitação de competências quanto às questões tributárias internacionais”<sup>117</sup>.

---

<sup>116</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna**. p. 44.

<sup>117</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 27.

A solução de tal problema passa pela admissão da extraterritorialidade da lei tributária através de tratados e convenções internacionais, que tornam permeáveis as fronteiras estatais, admitindo-se que determinadas situações tributárias internas sofram regulamentação por norma originária de outro Estado, bem como a aplicação de normas internas em outro Estado.

O princípio da “[...] extraterritorialidade corresponde àquelas situações em que a lei de determinado Estado irradia efeitos sobre atos ou fatos ocorridos dentro do espaço territorial de outro Estado. Situação bastante freqüente no âmbito das organizações supranacionais”<sup>118</sup>.

O Código Tributário Nacional reconhece, no seu art. 102, as hipóteses em que se admitem a extraterritorialidade da lei tributária interna, através de convênios realizados entre os entes federados, de forma a não ferir o pacto federativo através de imposições heterônomas, imposições estas, constitucionalmente vedadas. Diz assim o art. 102 do Código Tributário Nacional:

Art. 102 – A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Internamente, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, admite-se a extraterritorialidade da lei tributária através de convênios que reconheçam a validade da norma originária. Externamente, este papel é exercido através de tratados ou convenções internacionais, devidamente ratificados e publicados, que poderão conter diversas regras como as da personalização, domicílio, nacionalidade e outras.

Este princípio, que se constitui numa exceção ao princípio da territorialidade, empresta importância vital ao presente estudo, eis que norteia a possibilidade de normas de diferente origens ou fontes regularem fatos tributários concomitantes e de forma diversa, estabelecendo-se um concurso de normas. Por isso se faz necessário a revisão de alguns conceitos de fontes de direito tributário.

## **2.2 Fontes de direito tributário**

A imposição tributária é decorrente das necessidades do Estado em gerar recursos para fazer frente a seus gastos, sejam eles caracterizados como despesas correntes ou de capital,

---

<sup>118</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna**. p. 52.

operando-se como uma apropriação de bens dos cidadãos. Este poder de imposição, derivado da soberania, apresenta-se limitado constitucionalmente, exigindo-se, pelo princípio da legalidade tributária, a existência de lei que institua, altere ou isente tributos.

No passado, a tributação era realizada de modo tirânico: o monarca “criava” os tributos e os súditos deviam suportá-los. Mesmo mais tarde, com o fim do feudalismo, quando ela passou a depender de aprovação dos “Conselhos do Reino” ou das “Assembléias Populares”, os súditos não ficaram totalmente amparados contra o arbítrio.

Foi só com o surgimento dos modernos *Estados-de-Direito* [...] que começaram a ser garantidos, de modo mais efetivo, os direitos dos contribuintes. A partir daí, o “poder de tributar” passou a sofrer uma série de limitações, dentre as quais destacamos a que exige seu exercício por meio de lei. O Estado-de-Direito assegura o *império da lei*, como expressão da vontade popular<sup>119</sup>.

As fontes do direito tributário podem ser estudadas a partir dos desenvolvimentos doutrinários que revelam a origem, o nascedouro das normas jurídicas, isto é, “[...] os meios pelos quais se formam ou pelos quais se estabelecem as normas jurídicas [...]”<sup>120</sup>. As fontes de direito tributário podem ser classificadas em formais e materiais.

As fontes formais correspondem “[...] aos meios pelos quais as normas jurídicas se positivam com legítima força obrigatória, ou seja, com vigência e eficácia”<sup>121</sup>. Representam as formas de exteriorização do direito objetivo através de leis, decretos, resoluções, tratados e convenções internacionais. Formam o arcabouço da legislação tributária de um Estado, incluindo no seu repertório normas gerais e abstratas de origem interna e externa.

As fontes materiais, ou reais, “[...] se constituem dos suportes fáticos das imposições tributárias [...]”<sup>122</sup> englobando os “[...] fatos e atos jurídicos praticados no mundo fenomênico [...] que sendo relevantes para o direito, são disciplinados hipoteticamente pela norma [...]”<sup>123</sup>. São, na realidade, os fatos geradores, genericamente descritos na hipótese de incidência da norma tributária, cuja ocorrência origina o crédito tributário vinculando o contribuinte ao órgão arrecadador.

Importantes são as ponderações feitas por Paulo de Barros Carvalho sobre as fontes de direito como sendo *focos ejetores de regras jurídicas* considerando, como tais, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas num sistema de estrutura piramidal,

<sup>119</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 153-154.

<sup>120</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1990, p. 204.

<sup>121</sup> DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 258.

<sup>122</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1990, p. 57.

norteado pelos desenvolvimentos de Kelsen, cujo ápice é ocupado pela Assembléia Constituinte, “[...] na condição de fonte superior e, abaixo, os demais núcleos produtores de regras, [...]”<sup>124</sup>.

Neste sistema jurídico, de estrutura piramidal, encontram-se normas de conduta e normas de estrutura, ou seja, normas destinadas a regular a conduta das pessoas e normas destinadas a regular a produção de outras normas. As normas de estrutura ou de competência estabelecem a maneira pela quais outras normas poderão ser emanadas pelo Poder Público, constituindo-se num sistema de competências e limitações ao Poder de Tributar, que correspondem, no caso brasileiro, ao Sistema Tributário Constitucional e aos princípios constitucionais tributários, positivados nos artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988.

Admitindo a existência de duas categorias de fontes do direito: as fontes materiais representadas pelos fatos da realidade social e as fontes formais, representadas pelas regras jurídicas positivadas, o autor as denomina de “[...] instrumentos introdutórios de normas[...]”<sup>125</sup>. Estes, entendidos como fontes formais de direito tributário, podem ser classificados em instrumentos primários e secundários.

As fontes principais ou instrumentos primários correspondem às leis e aos estatutos normativos com força de lei, como a Constituição, a lei, os tratados e as convenções internacionais. Os instrumentos secundários ou derivados correspondem às regras de conduta humana, cuja jurisdição fica vinculada à lei, assim como acontece com os regulamentos, circulares, instruções e portarias, não podendo alterar a ordem jurídica emanada dos instrumentos primários.

Yoshiaki Ichihara utiliza a expressão “fonte” com o significado de “causa” entendendo que “[...] a Constituição é a causa de validade das demais normas, a lei é a causa da existência da tributação e assim por diante”.<sup>126</sup>. Invocando os arts. 97 a 100 do CTN, enumeram as fontes do Direito Tributário, classificando-as em principais e complementares ou secundárias.

Dentre as fontes principais relaciona, de forma hierárquica: as normas constitucionais, as emendas à Constituição, as leis complementares, os tratados e as convenções internacionais, as resoluções do Senado, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e os decretos regulamentares. Dentre as fontes

---

<sup>123</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna*. p. 56.

<sup>124</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito Tributário*. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 37.

<sup>125</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p. 43.

<sup>126</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2000, p. 88.

complementares ou secundárias relaciona: os atos normativos; as decisões administrativas, as decisões judiciais, as práticas reiteradas e os convênios.

### 2.2.1 A Constituição

A Constituição é a mais importante fonte de direito tributário. Hierarquicamente, é a norma fundamental (*Grundnorm*) que dá validade a todas as demais, partindo-se do pressuposto de escalonamento das normas jurídicas proposto por Hans Kelsen, em sua Teoria Pura do Direito. O entendimento de que “[...] A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas [...]”<sup>127</sup> traduz a idéia de que toda norma que contrariar ou não se fundamentar em uma norma hierarquicamente superior, é sempre inválida.

A Constituição contém um conjunto de regras e princípios jurídicos. “O direito constitucional tributário ou direito tributário constitucional está constituído, então, por um complexo de regras constitucionais referentes à matéria tributária”<sup>128</sup>. Este complexo, de regras e princípios, é que formam o Sistema Tributário Constitucional, disciplinando o exercício do poder de tributar e distribuindo competências tributárias entre as pessoas jurídicas de direito interno.

Na Constituição encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilastras de sustentação de todo o sistema tributário.

É ainda na Constituição que se disciplina o *modo de expressão* do direito tributário, ou seja, a regulação do processo produtivo das normas jurídicas (leis complementares, leis ordinárias etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, quais tarefas competem a cada tipo normativo).<sup>129</sup>

Sistema “[...] é a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras”<sup>130</sup>. Isto significa dizer que um sistema é um conjunto ordenado, harmônico e organizado de princípios e regras. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello:

<sup>127</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução: João Batista Machado. 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 247.

<sup>128</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 23.

<sup>129</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 158.

<sup>130</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 8. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 28.

Princípio, é, por definição o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critérios para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>131</sup>

Vários princípios orientam a Constituição da República Federativa do Brasil, destacam-se aqui, pela importância, os princípios jurídicos da tributação por se apresentarem como limitações ao poder de tributar do Estado e conseqüentemente como efetiva proteção do contribuinte. “Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder”<sup>132</sup>.

Os princípios constitucionais tributários estão disciplinados nos arts. 145 a 156 da CF 88, são eles: os princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade da lei tributária, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego.

Resumidamente o princípio da legalidade tributária, inciso I, art. 150, CF 88, estabelece que só a lei pode criar ou aumentar tributo e, essa lei deve ser previamente conhecida, de acordo com o princípio da anterioridade insculpido na alínea *b*, inciso II, do art. 150 da CF 88, impedindo a cobrança de tributo cujos fatos geradores ocorreram antes do início da vigência da lei, alínea *a*, inciso II, art. 150, CF 88. Além do mais, a lei tributária, assim criada e vigente, deve ser aplicada de forma isonômica, dispensando o mesmo tratamento às pessoas a ela sujeitas, conforme inciso II, do art. 150, CF 88. Por sua vez somente as pessoas que receberam, através do art. 145 e seguintes, da Constituição Federal, a competência tributária podem, dentro dos limites por ela estabelecidos, exercer a função potencial de criar tributos. De outro lado, os tributos criados devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, conforme se deduz do § 1º, do art. 145, CF 88, não podendo ser utilizados como forma de confisco, inciso IV, do art. 150, CF 88 e estabelecer restrições ao tráfego de pessoas ou bens, conforme inciso V, art. 150 da CF 88.

Não termina aí, porém, a lista dos princípios tributários, outros explicitados na Constituição, como: os princípios da imunidade recíprocas das esferas pública, art. 150, VI, *a*, da CF 88, que impede a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tributarem o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, o princípio da não-cumulatividade, da

<sup>131</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1980, p. 230.

<sup>132</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p.27.



tipicidade, outros há que, de forma implícita, compõem o complexo sistema tributário constitucional brasileiro.

### **2.2.2 Emendas à Constituição**

A Constituição poderá ser modificada através do processo de emenda previsto no seu art. 60, que aponta as formas e critérios legislativos, bem como prevê as matérias que não podem ser objeto de modificação. As *cláusulas pétreas*, como são conhecidas, não poderão ser objeto de deliberação às propostas de emendas tendentes a abolir: a forma federativa do Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação de poderes, os direitos e garantias individuais.

A emenda à Constituição é uma norma infraconstitucional apenas no que se refere ao processo de criação e aprovação, depois de aprovada e promulgada pelo Congresso Nacional, integra-se à Constituição, dela fazendo parte como fonte principal de direito.

A constituição não tem o condão de criar tributos, sua atribuição principal, no campo tributário, é definir competências para tal. Não se presta, pois, para criar tributos embora a Emenda Constitucional de Revisão n. 1/94 o tenha feito, quando atropelando o processo legislativo, disciplinou a instituição de certas contribuições sociais definindo alíquotas, base de cálculo, e contribuintes.

De regra geral a tarefa da norma constitucional é a definição de competências tributárias, de limitações do poder de tributar, de princípios tributários e de repartição de rendas tributárias.

### **2.2.3 Leis complementares**

As leis complementares colocam-se, dentro da hierarquia das leis, declinada no art. 59 da Constituição Federal de 1988, como superiores às leis ordinárias. Quanto ao seu aspecto formal, exigem, para sua aprovação, quorum qualificado por maioria absoluta das duas Casas, como preceitua o art. 69 da Constituição. Quanto ao regime de competência, sua superioridade hierárquica se dá em função da matéria a ela constitucionalmente reservada e quando aparece como norma geral necessária à edição da lei ordinária. Em matéria tributária, a Constituição define estas funções no art. 146 e seus incisos.

Introduzidas no Direito Constitucional brasileiro, pela Constituição de 1967, com a missão de complementar certas matérias por ela indicadas. “Essas leis não têm a rigidez das

normas constitucionais, nem a flexibilidade das leis ordinárias. Isso lhes dá estabilidade maior que as leis comuns, evitando que se sujeitem a modificações ao sabor de maiorias ocasionais do Congresso Nacional”<sup>133</sup>.

A superioridade hierárquica da lei complementar é questão não pacificada na doutrina brasileira que apresenta, no mínimo, três posições distintas. A primeira, representada pelo positivismo extremado, não admite a superioridade da lei complementar, mesmo quando tratar de matéria exclusivamente deferida pela Constituição. Posição defendida por Michel Temer que não admite a superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária alegando que ambas encontram o seu fundamento de validade na “[...]Constituição. Portanto não há hierarquia entre lei complementar e a lei ordinária”<sup>134</sup>. Para ele, a distinção entre lei ordinária e lei complementar reside no *âmbito material* expressamente previsto na Constituição, que por sua vez é reforçado pela exigência de um *quorum* especial para a sua aprovação, concluindo que “[...] O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas duas espécies normativas”<sup>135</sup>.

A segunda posição defende a igualdade entre a lei complementar que trate sobre matéria diversa da estatuída no texto constitucional, admitindo a sua revogabilidade por lei ordinária posterior, pois nestas condições adotaria o *status* de lei ordinária. Posição defendida pelo tributarista José Souto Maior Borges que afirma: “[...] A lei complementar, fora do seu campo específico, cujos limites estão fixados na Constituição, é simples lei ordinária. [...], podendo conseqüentemente ser revogada por esta”<sup>136</sup>. Geraldo Ataliba admitia que “[...] a lei complementar, fora do seu campo específico – que é aquele expressamente estabelecido pelo constituinte – nada mais é que lei ordinária”<sup>137</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a lei complementar só pode cuidar de matéria a ela reservada constitucionalmente sob pena de “[...] queda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal”<sup>138</sup>. Na mesma direção Pinto Ferreira leciona: “[...] Fora desse campo específico, a lei editada não é complementar e, conseqüentemente, não está dotada de nenhuma superioridade jurídica sobre a lei ordinária, mas ao contrário se nivela com esta”<sup>139</sup>.

<sup>133</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. p. 160

<sup>134</sup>: TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 147.

<sup>135</sup> TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. p. 148.

<sup>136</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT, 1975, 86.

<sup>137</sup> ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na Constituição**. São Paulo: RT, 1971, p. 36.

<sup>138</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 119.

<sup>139</sup> FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, v 3, p. 384

A terceira posição doutrinária advoga a superioridade da lei complementar sobre a lei ordinária, mesmo que disponha sobre matéria diversa da constitucionalmente estabelecida, por uma questão de segurança jurídica. Posição defendida pelo professor Hugo de Brito Machado que, invocando o princípio da segurança jurídica, resume a posição doutrinária em defesa da superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária, ao declarar recentemente este entendimento:

Na verdade a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula. Mesmo que disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser revogada por lei ordinária. [...] A doutrina segundo a qual a lei complementar, naquilo em que cuida de matérias a ela não reservadas pela Constituição, pode ser alterada por lei ordinária, amesquinha o princípio da segurança jurídica, na medida em que o campo de matérias atribuídas pela Constituição à lei complementar é impreciso. Abre ensejo a que muitas questões sejam suscitadas, por exemplo a respeito do que se deve entender por normas gerais de direito tributário. [...] em sistemas jurídicos como o nosso as normas ganham identidade e se posicionam no escalonamento hierárquico em razão do órgão que a produz e do procedimento adotado em sua produção<sup>140</sup>.

O tributarista Ives Gandra Martins analisa a superioridade da lei complementar à lei ordinária a partir dos preceitos do art. 146, da Constituição Federal<sup>141</sup>, que atribuem determinadas funções à lei complementar, quais sejam: dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Conclui que a lei complementar é

[...] norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles[...]. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental<sup>142</sup>.

<sup>140</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Isenções e base de cálculo da COFINS**. In: IOB, caderno 1, nº 23, 1998, p. 611.

<sup>141</sup> CF 88 – “Art. 146. Cabe à lei complementar: I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

<sup>142</sup> MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1998**. 5. ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 66-68.

A superioridade hierárquica da lei complementar, em relação às leis ordinárias, encontra fundamento nos aspectos formais, de aprovação por quorum especial, maioria absoluta das duas Casas do Congresso Nacional e, nos aspectos materiais referentes à matéria tributária, exclusivamente deferida pelo texto constitucional e declinadas no art. 146 da Carta.

Nada impede, porém, que lei complementar discipline matéria de conteúdo de lei ordinária, já que não se encontra na Carta qualquer impeditivo neste sentido. O inverso não pode ocorrer, isto é, lei ordinária não pode regular matéria de exclusiva competência de lei complementar, acolhendo a máxima de que em direito o que não é proibido é, em tese, permitido.

A corrente doutrinária majoritária admite a superioridade hierárquica da lei complementar que confere maior rigidez e, portanto, segurança jurídica nas relações tributárias. Acompanham esta posição doutrinária os professores Paulo de Barros Carvalho, Nelson de Souza Sampaio, Yoschiaki Ichiara, Ives Granda da Silva Martins, Ricardo Lobos Torres, Dougla Yamashita e Hugo de Brito Machado.

A superioridade hierárquica, das leis complementares em relação às leis ordinárias, é condição que se impõe frente ao princípio da segurança jurídica, que não limita a atuação do poder legislativo quanto à matéria, mas amplia a sua utilização como forma de garantir as relações entre o poder estatal e a sociedade.

A lei complementar, dentro do seu campo de reserva constitucional, reveste-se do caráter de lei nacional, vinculando a União os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. No campo tributário são leis instituidoras de normas gerais de Direito Tributário, conforme preceito extraído do inciso III, do art. 146, da Constituição Federal, que estabelece: “[...] Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, [...]”.

As regras gerais veiculadas por lei complementar destinam-se a regular a atividade tributária de todos os componentes da federação brasileira, submetendo aos seus comandos a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios. Daí o seu caráter de lei nacional, diferentemente da “[...] lei federal que vincula todo o aparelho administrativo da União e todas as pessoas que a ele estejam subordinadas, ou relacionadas, em grau de sujeição, na qualidade de administradas ou jurisdicionadas”.<sup>143</sup>

#### 2.2.4 Tratados e convenções internacionais

Os tratados e convenções internacionais, ratificados pelo Chefe do Executivo, são instrumentos de introdução de normas jurídicas no ordenamento interno podendo atuar de forma direta ou indireta. Diretamente, se versarem sobre direitos e garantias individuais, por força da cláusula geral de recepção plena, insculpida no § 2º, do art. 5º, da Constituição, bastando a ratificação para que sua incorporação se efetive. Indiretamente, se versarem sobre matéria diversa de direitos e garantias individuais, exigindo, neste caso, a edição de decreto executivo.

A suposta superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna, perseguida por esta investigação científica, funda-se nos seus aspectos formais de formação e aprovação, pelo caráter de especialidade a eles atribuídos, pelo art. 98 do CTN, bem como, pelo compromisso assumido pela República Federativa do Brasil, Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional que, no exercício de sua soberania, efetiva com outro Estado, com idênticas prerrogativas, acordos bilaterais ou, com a comunidade internacional, através de convenções ou acordos plurilaterais.

A formação e aprovação de um compromisso internacional envolve as atividades do Executivo e do Legislativo, em duas fases distintas: a fase de negociações e assinatura pelos plenipotenciários, sendo atividade exclusiva do Executivo contratar, e a fase de aprovação e ratificação.

O Legislativo exerce a prerrogativa, atribuída ao Congresso Nacional, de aprovar ou não os termos do compromisso a ser ratificado pelo Chefe do Executivo. A necessidade de aprovação pelo Legislativo traduz a idéia de que o povo é o titular da soberania “[...] não podendo o Estado comprometer-se perante potências estrangeiras, salvo por disposição da vontade popular, expressa através da representação nacional, isto é, pelas câmaras legislativas eleitas pelo povo”<sup>144</sup>.

De outra banda, a extinção de um tratado não se opera via legislativa, mas pelos trâmites da denúncia, praxe exigida pelo direito das gentes, devidamente positivado na Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 1969. “A denúncia de um tratado não necessita no Brasil de aprovação do Legislativo [...]. A regra geral é que os tratados somente podem ser denunciados quando é prevista expressamente esta possibilidade”<sup>145</sup>.

<sup>143</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, p. 287.

<sup>144</sup> MEDEIROS, Antônio Carlos Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 198.

<sup>145</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. p. 237.

Rigorosamente, os tratados e convenções internacionais não criam tributos, atribuição conferida aos Estados, através do ordenamento legal interno, no exercício de uma *função positiva* de pretensão tributária, mas exercem

[...] uma *função negativa* de delimitar, por via convencional, pretensões tributárias dos Estados cujo fundamento seja a respectiva lei interna. [...] para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a *permita*; é ainda necessário a existência de uma norma interna que a *imponha*<sup>146</sup>.

É necessária uma lei interna que fundamente o tributo e a limitação convencional para que a norma de tributação se revista, no âmbito da incidência da previsão legal do tributo e no âmbito da eficácia, da coercitividade inerente à relação jurídica que se estabelece entre o fisco e o contribuinte. Em matéria tributária só o tratado é forma adequada e válida de vinculação externa do Estado Brasileiro.

Os tratados internacionais adentram na ordem jurídica interna como leis nacionais e, como tais, vinculam todos os componentes da federação. “Não é só o governo federal que o tratado vincula, mas também os Estados e os Municípios. [...] a Constituição Federal dá à União competência para vincular o Estado Brasileiro em nome dela e também os Estados-membros e Municípios”.<sup>147</sup> É a República Federativa do Brasil que celebra o tratado e é por ele vinculada, transferindo esses vínculos aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios e não apenas à União.

### 2.2.5 Lei ordinária

A lei ordinária tem seu nascedouro no Legislativo, através do procedimento ordinário, que comporta cinco fases: introdução, exame do projeto nas comissões permanentes, discussões, decisão, revisão. A primeira efetiva-se pela apresentação do projeto de lei. Na Segunda fase, o projeto de lei é estudado pelas comissões que emitem pareceres favoráveis ou desfavoráveis à sua aprovação, admitidas emendas e até substitutivos ao projeto. A terceira fase corresponde às discussões das matérias constantes do projeto de lei, em plenário da Câmara onde foi apresentado, normalmente na Câmara de Deputados. Na Quarta fase se dá a decisão, quando então, o projeto é votado; se for aprovado, será remetido à outra Casa para

<sup>146</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. p. 135

<sup>147</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 288.

revisão, no que consiste a quinta fase, aí passará pelas mesmas fases. Se merecer aprovação, será remetido à sanção e promulgação; se houver emendas, voltará à casa iniciadora para apreciação.

O procedimento comum, como também é conhecido o procedimento legislativo ordinário, é utilizado para a edição de leis ordinárias e complementares. Este procedimento oferece muitas oportunidades para o exame, estudo e discussão do projeto de lei que exige, para sua aprovação, maioria simples para as leis ordinárias e quorum qualificado por maioria absoluta<sup>148</sup> para as leis complementares.

A lei ordinária é, em regra, o veículo legislativo que cria o tributo, traduzindo, pois, o instrumento formal através do qual se exercita a competência tributária, observados os balizamentos postos na Constituição e nas normas infraconstitucionais que, com apoio naquela, disciplinam, limitam ou condicionam o exercício do poder de tributar<sup>149</sup>.

Se à lei complementar são atribuídas determinadas funções, como já explicitado, à lei ordinária cabe, por exclusão, regular matéria tributária que não seja atributo de lei complementar. É a chamada competência residual que permite lei ordinária regular matéria cuja competência não está expressamente designada à lei complementar.

O Código Tributário Nacional, que foi elevado à categoria de lei complementar, descreve, no seu art. 97, taxativamente, os casos em que a lei pode estabelecer a instituição, a majoração ou a extinção de tributos, a definição do fato gerador da obrigação principal, a fixação de alíquota e de base de cálculo, a cominação de penalidades, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, bem como a dispensa ou redução de penalidades.

### 2.2.6 Lei delegada

As leis delegadas são elaboradas pelo Presidente da República, num ato de delegação do Congresso Nacional, após solicitação do chefe do executivo. Como exceção ao princípio da indelegabilidade das funções, são autorizadas pelos arts. 59, IV e 68 da Constituição Federal, podendo instituir e majorar tributos, respeitados os princípios tributários da anterioridade, eis que não há expressa vedação para tal. Dentro da hierarquia das leis, equipara-se às leis ordinárias.

<sup>148</sup> CF 88 – Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

<sup>149</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. p. 164.

### 2.2.7 Medida provisória

As medidas provisórias, uma inovação da Constituição de 1988 em substituição ao decreto-lei da pretérita Carta, são atos normativos, privativos do Presidente da República, com força de lei, que o Executivo dispõe para casos excepcionais, citados no art. 62, da CF 88, como de relevância e urgência.

As medidas provisórias têm força de lei, dividindo-se a doutrina entre os que entendem não ser instrumento adequado para a criação ou elaboração de norma tributária e os que entendem ser possível tal atributo. Os argumentos levantados nem sempre respondem a questões como: a prévia aprovação popular, o princípio da anterioridade, o princípio da legalidade

Uma terceira corrente o admite somente para determinados tributos, como é a posição de Hugo de Brito Machado e Celso Ribeiro Bastos, para a criação de impostos extraordinários e empréstimos compulsórios de calamidade pública e guerra externa.

Sua excessiva utilização, no entanto, além de não respeitar o caráter de urgência para que foi criada, tem se tornado de uso excessivo e medidas provisórias têm sido utilizadas em matérias tributárias reservadas às leis ordinárias, com a aquiescência do Congresso Nacional. Recentemente, porém, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional nº 30, de 11 de setembro de 2001, alterando o art. 62 que trata das medidas provisórias e resolvendo definitivamente esta dicotomia doutrinária. Pela nova redação, com os inclusos parágrafos primeiro e segundo, o art. 62, da CF 88, passa a vigorar nos seguintes termos:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

III – reservada a lei complementar; [...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos art. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Pela nova redação o constituinte proíbe a edição de medidas provisórias que versem sobre impostos que exijam lei complementar para a sua instituição e ou majoração. Por outro lado permite o uso das medidas provisórias para a instituição ou majoração de impostos sobre: importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados, o IPI, operações de crédito, câmbio e seguros, ou



relativas a títulos de valores mobiliários e impostos extraordinários de sua competência ou não, na iminência ou no caso de guerra externa.

### 2.2.8 Decretos legislativos

São atos legislativos emanados pelo Congresso Nacional que apresentam relevância em matéria tributária pelo fato de lhes serem pertinentes a suspensão da execução, no todo ou em parte, da lei ou decreto declarados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, conforme inciso X, do art. 52, da CF 88 e, a competência de estabelecer alíquotas às operações e prestações, interestaduais e de exportação, de acordo com os incisos IV e V, do art. 155, da Magna Carta.

O decreto legislativo, cuja elaboração obedece às regras aplicáveis às leis, dispensa a sanção presidencial. “Decretos Legislativos são as leis que a Constituição não exige remessa ao Presidente da República para a sanção (promulgação ou veto)”<sup>150</sup>. Poderão ser objeto de decreto legislativo todas as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, que estão insculpidos no art. 48, da Constituição Federal.

A importância deste instrumento introdutório de norma jurídica alcança relevância ao Direito Internacional Público pois, internamente, tem a função de aprovar e colocar no mundo jurídico os tratados e as convenções internacionais. A aprovação de um tratado internacional depende de prévio exame do Congresso Nacional, conforme art. 49, I, da Constituição Federal de 1988.

Concluída as fases de negociações e assinatura, o tratado é enviado, pelo Presidente, ao Congresso Nacional juntamente com a Exposição de Motivos do Ministro das Relações Exteriores e será considerado aprovado por votação de maioria simples dentre os presentes nas duas Casas. Concordando com os termos do tratado, o Presidente do Senado emite Decreto Legislativo aprovando o mesmo. Publicado o Decreto Legislativo, pode o Presidente da República ratificá-lo que, depois de devidamente publicado, entrará em vigor no âmbito interno e externo, observadas as regras de vigência.

---

<sup>150</sup> MIRANDA, Pontes. *Comentários à Constituição de 1967*: com a emenda nº 01 de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, v. 3, p. 142.

### 2.2.9 Decretos regulamentares

Incluído erroneamente, pelo legislador pátrio, como fonte primária de Direito Tributário, os decretos regulamentares são normas gerais, abstratas, não primárias, emanadas do Poder Executivo Federal, Estadual ou Municipal, que atuam abaixo da lei, não podendo inovar a ordem jurídica ou criar aquilo que a lei não estabeleceu.

O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos da lei em função das quais sejam expedidos, conforme o art. 99 do Código Tributário Nacional. “O decreto, no geral, destina-se a complementar as disposições da lei, detalhando o *modus faciendi* para a aplicação daquela, sem jamais contrariá-la, sob pena de invalidade”.<sup>151</sup>

Válida, portanto, a observação de Ichihara de que: “Na realidade, considerando a hierarquia e a função, já que não cria e nem inova a ordem jurídica, deveria integrar o grupo das fontes complementares ou secundárias do direito tributário”.<sup>152</sup> A inclusão no grupo das fontes primária se deve ao fato de o Legislador assim o ter classificado no art. 96 do Código Tributário Nacional. O decreto regulamentar apenas pode explicitar o que foi determinado pela lei ou fixar os meios e formas de sua execução, abstendo-se de ocupar matéria compreendida no âmbito de reserva legal.

### 2.2.10 Fontes complementares

As fontes complementares ou secundárias do Direito Tributário, conforme o art. 100, do Código Tributário Nacional, são: os atos normativos, as decisões administrativas, as práticas reiteradas e os convênios.

Os atos normativos são atos da administração, por escrito, que interpretam, complementam a lei, decreto ou os tratados internacionais, com o objetivo de torná-los aplicáveis e exeqüíveis, detalhando procedimentos e situações. São exemplos de atos normativos: as Portarias, Circulares, Resoluções, Atos Normativos, Atos Declaratórios, Pareceres Normativos e outros.

A validade e eficácia destas normas obedecem aos critérios da hierarquia e da competência do agente expedidor. Assim, a divergência entre Portarias emitidas pelo

---

<sup>151</sup> VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de direito tributário: parte geral**. Porto Alegre: Sulina, 1974, v. 1, p. 46-47.

<sup>152</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**, p. 97.

Ministro da Fazenda e o Secretário da Receita Federal, versando sobre mesmo assunto, a ambos competente, prevalece a do Ministro.

As decisões administrativas são decisões da própria administração, frente a casos concretos levados a julgamento por defesa, impugnação ou recurso apresentado pelo contribuinte ou *ex officio*, criando uma verdadeira norma individual em relação aos envolvidos, não fazendo, porém, coisa julgada.

As práticas reiteradas sobre determinado assunto pela administração tornam-se um direito costumeiro ou consuetudinário, criando norma costumeira que vincula a administração até revogação expressa. Embora insculpido no art. 100 do CTN, não se apresenta como regra nas atividades da administração tributária, cujo princípio basilar é o da legalidade.

Os convênios que celebram entre si a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecem normas que vinculam as partes convenientes com vistas à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal. Para cumprir as obrigações assumidas, estas devem legislar, servindo o convênio para a interpretação das leis pertinentes à matéria.

Há também os convênios firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal, relativamente ao ICMS, como determina a alínea g, inciso XII, § 2º, do art. 155, da CF 88, na forma da Lei Complementar nº 24/75, para a definição de hipóteses de isenções, benefícios e incentivos fiscais, inovando o Direito Tributário.

Por fim, inclui-se neste item referente às fontes secundárias do Direito Tributários, as decisões judiciais que, embora não arroladas no art. 100 do CTN, com mais razão de que as decisões administrativas, vinculam o contribuinte à administração, com uma diferença que as decisões provenientes do Poder Judiciário fazem coisa julgada. A decisão transitada em julgado faz lei entre as partes, torna-se indiscutível e inalterável, pelo preceito constitucional do inciso XXXVI, do art. 5º, podendo ser argüível a qualquer momento.

### **2.3 O conflito de normas de fonte interna e externa**

As fontes de Direito Tributário acima destacadas podem ser também classificadas como fontes internas e externas. As fontes internas representadas pela produção legislativa do Estado, para regular fatos ocorridos dentro de sua competência territorial. As fontes externas, representadas pelos tratados internacionais, que devidamente incorporados ao direito interno, devem ser garantidos pelos juízes e tribunais. “No que concerne à fonte, incluem-se no Direito Tributário Internacional tanto as normas de produção interna, quanto as normas de

produção internacional, em que ocupam lugar preponderante os tratados contra a dupla tributação”<sup>153</sup>.

A executoriedade de um tratado internacional apresenta dois momentos que podem ser distintos, isto é, a executoriedade no plano internacional, que acontece a partir da ratificação e a executoriedade no âmbito interno, que depende da promulgação, através de decreto do Chefe de Estado, e a sua devida publicação.

A publicação leva ao conhecimento de todos a existência daquela norma internacional, sendo essencial para o tratado ser aplicado no âmbito interno. No Brasil “[...] publica-se o decreto legislativo, em que o Congresso aprova o tratado, e o decreto do Poder Executivo, em que ele é promulgado. O texto do tratado acompanha o decreto de promulgação. A publicação é feita no *Diário Oficial* [...]”<sup>154</sup>.

A existência de duas fontes de norma tributária, a interna e a externa, pode acarretar o fenômeno do *concurso de normas*, quando o *mesmo fato* se integra na previsão de *duas normas diferentes*. “[...] Assim há concurso de normas em Direito Tributário quando um mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto”<sup>155</sup>.

A identidade de fato pode ser explicada pela regra das quatro identidades, que exige, para que um fato seja considerado o mesmo: a)- identidade do objeto; b)- identidade do sujeito; c)- identidade do período temporário; d)- identidade do imposto. Desta forma, para se caracterizar como um *mesmo fato tributário* há necessidade de justaposição, das *hipóteses de incidências*<sup>156</sup> das normas em concurso, dos aspectos materiais, subjetivos, espacial e temporal deste fato em consideração.

Para a ocorrência do *concurso de normas* há a necessidade de pluralidade de normas.

As normas em concurso devem pertencer a *ordenamentos tributários distintos*, dando origem a uma “colisão de sistemas fiscais” – quer esses ordenamentos correspondam a Estados soberanos – e temos a dupla tributação *internacional* – ou correspondam a espaços fiscais autônomos dentro do mesmo Estado, como os Estados federados, os cantões, as regiões ou territórios – e temos a *dupla tributação interterritorial* (interestadual, intercantonal, inter-regional, etc.).<sup>157</sup>

<sup>153</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 47.

<sup>154</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. p. 219-220.

<sup>155</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**. p. 31

<sup>156</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: RT. 1973, p. 106

<sup>157</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**. p. 31

Fica claro, que além da pluralidade de normas, estas devem pertencer a ordenamentos paritários, isto é, provenientes de um mesmo nível de governo, resultando a conexão do fato com mais de um território. Além disso, é necessário que ambas as normas se apliquem ao caso concreto, dando origem ao nascimento de duas pretensões tributárias, através do concurso real de normas.

As conseqüências jurídicas advindas do concurso real de normas podem resultar nas seguintes situações: a) aplicação cumulativa das duas normas; b) aplicação alternativa de uma ou de outra norma; e c) aplicação exclusiva de uma delas. Só neste último caso se pode falar em “conflito de normas”, entendido como a possibilidade de exclusão de uma norma, em detrimento de outra, quando ambas concorrem para regular o mesmo fato, através de pretensões impositivas de homólogas ordens tributárias. Somente “[...] se pode falar em ‘conflito de normas’, enquanto uma delas exclui a aplicação da outra quando ambas concorrem sobre a mesma situação concreta”<sup>158</sup>.

Este é o ponto central do presente estudo, que pretende determinar a supremacia ou não dos tratados internacionais, frente à legislação tributária interna, ao se estabelecer um concurso de normas. Para isso faz-se necessário clarear a relação entre a Constituição e os tratados internacionais, sua introdução no ordenamento jurídico interno, bem como a determinação de sua posição hierárquica, eis que não há dispositivo constitucional que disponha, com clareza, a posição do direito internacional frente ao direito interno.

### **2.3.1 A Constituição Federal e os tratados internacionais**

Pretende-se neste item fazer um breve histórico da inserção dos tratados internacionais nas diversas Constituições brasileiras, os procedimentos de celebração, sua introdução no ordenamento jurídico interno, e o controle da constitucionalidade. Logo após verificar-se-á os possíveis conflitos que se pode estabelecer entre a Constituição, os tratados e a legislação infraconstitucional, bem como as possíveis conseqüências, no âmbito interno e externo, do seu não cumprimento

A Constituição de 1824, ainda na vigência do regime monárquico, previa nos seus incisos VII e VIII, do art.102, que o imperador, como chefe do Poder Executivo, dirigisse as negociações com as Nações Estrangeiras e celebrasse os tratados, que depois de concluídos deveriam ser levados ao conhecimento do Legislativo. Ressalvava o inciso VIII que

---

<sup>158</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais*. p. 43.

dependeria de prévia aprovação do Legislativo os tratados que envolvessem cessão ou troca de território<sup>159</sup>.

A Assembléia Geral reclamava uma participação mais efetiva na celebração dos tratados internacionais, juntamente com o Conselho de Estado. Com a abdicação de D. Pedro I, foi aprovada uma lei impedindo, durante o período regencial ocorrido entre 1831 e 1840, que o Poder Executivo ratificasse tratados sem a aprovação da Assembléia Geral<sup>160</sup>.

Com a coroação de D. Pedro II e a edição da Carta Republicana, de 1891, foi transferida ao Congresso Nacional a competência de resolver definitivamente sobre os tratados e convenções com as nações estrangeiras, conforme inciso XII do art. 34, reservando ao Presidente da República, segundo inciso XVI, do art. 48, as negociações e celebração de tratados internacionais, *ad referendum* do Congresso Nacional<sup>161</sup>.

A Constituição de 1891 conferiu ao Presidente o poder de entabular negociações, celebrar ajustes, convenções e tratados de qualquer espécie, tudo submetendo, sempre, ao referendo do Congresso.

A imposição do assentimento do Legislativo para os tratados não resultou de influência de nenhum modelo constitucional estrangeiro, do qual pudesse ter sido copiados os termos empregados pela Constituição brasileira. A regra amadureceu através da própria experiência nacional<sup>162</sup>.

A Constituição de 1934 em pouco inovou a anterior se preocupando basicamente em substituir ou eliminar alguns termos, mantendo a competência exclusiva do Poder Legislativo de resolver definitivamente sobre os tratados e convenções internacionais.

A Constituição de 1937, fruto de um regime ditatorial imposto por Getúlio Vargas, fortalecia o Poder Executivo, mantinha a competência privativa do Presidente da República para celebrar tratados, *ad referendum* do Poder Legislativo, então exercido pelo Presidente, ressaltando ao Conselho Federal, uma espécie de apêndice do Poder Legislativo, o início, a discussão e a votação do projeto de lei sobre tratados e convenções internacionais.<sup>163</sup>

A Constituição de 1946, superado o período ditatorial, restaurou os princípios da Carta de 34, submetendo novamente à apreciação do Congresso Nacional a aprovação dos tratados,

<sup>159</sup> CAMPANHOLE, Adriano e CAMPANHOLE, Hilton Lobo. **Todas as Constituições do Brasil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1976, p. 534.

<sup>160</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 161.

<sup>161</sup> CAMPANHOLE, Adriano e CAMPANHOLE, Hilton Lobo. **Todas as Constituições do Brasil**. p. 465-469

<sup>162</sup> MEDEIROS, Antônio C. de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 118.

<sup>163</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 162.

estabelecendo no seu art. 87, inciso VII, a competência privativa do Presidente da República para celebrar tratados e convenções internacionais<sup>164</sup>.

A Constituição de 1967 manteve, em linhas gerais, as disposições da que lhe antecedeu, inovando na introdução do termo “atos internacionais”, cuja competência seria exercida exclusivamente pelo Presidente, juntamente com os tratados e as convenções internacionais. Ao Congresso Nacional atribuía a prévia aprovação tão somente dos tratados internacionais, excluindo as convenções e não incluindo os atos internacionais<sup>165</sup>.

Outra inovação desta Constituição se refere à remessa obrigatória, no prazo de 15 dias após a assinatura do ato internacional, para a apreciação do Congresso Nacional.

A Emenda Constitucional de 1969, reintroduziu, no art. 44, I, as expressões “convenções e atos internacionais” como competência exclusiva do Congresso Nacional para resolver definitivamente sobre tratados, convenções e atos internacionais. Por sua vez, eliminou o dispositivo que impunha o prazo de 15 dias para o Executivo remeter, após assinatura, ao Congresso Nacional os atos internacionais.

Finalmente, a Constituição de 1988, no seu art. 49, I, atribui competência exclusiva ao Congresso Nacional para resolver definitivamente sobre tratados, acordos, atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

A competência privativa do Presidente da República de manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos, bem como de celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional, estão dispostos no art. 84, VII e VIII, do capítulo II, do Poder Executivo, seção II, das atribuições do Presidente da República<sup>166</sup>.

De se notar que poucas inovações ocorreram, desde a Constituição Imperial até a Constituição Cidadã, no que se refere a tratados, convenções e atos internacionais, porém importante a sempre presente participação do Poder Legislativo na aprovação dos tratados internacionais.

A grande inovação do Texto de 88 refere-se à restrição imposta ao Congresso Nacional à participação nos tratados que “[...] acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”, redação final do inciso I, do art. 49. Esta redação permite a celebração, por parte do Executivo, de meros acordos executivos, sem a participação do Legislativo, questão ainda não pacificada doutrinariamente.

<sup>164</sup> CAMPANHOLE, Adriano e CAMPANHOLE, Hilton Lobo. *Todas as Constituições do Brasil*. p. 193.

<sup>165</sup> CAMPANHOLE, Adriano e CAMPANHOLE, Hilton Lobo. *Todas as Constituições do Brasil*. p. 104.

<sup>166</sup> BRASIL. Assembléia Nacional Constituinte. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

De outro lado, numa análise mais acurada da evolução jurídico-constitucional brasileira, observa-se uma ausência total de dispositivos constitucionais que, positivados, resolvessem a questão relativa ao conflito e à hierarquia entre tratados e leis internas.

Não apenas a última Constituição brasileira, de 1988, pecou por omissão nessa questão, mas, nunca houve, em nenhum texto constitucional da história das Constituições Brasileiras, qualquer orientação acerca de uma direção [...] para os conflitos entre tratados e leis internas. [...] Esta ausência de definição foi continuada com a última Constituição Federal, de 1988, quando os trabalhos da Subcomissão da Nacionalidade da Soberania e das Relações Internacionais resultaram, malgrado esforços no sentido contrário em um texto tradicional e sem inovações. [...] Ocorre que a Constituição brasileira de 1988, depois de longa expectativa, não sofreu transformações quanto à inclusão de regras sobre a ordem hierárquica de tratados sobre leis internas, ou vice-versa. Continua-se com a premissa, ainda que indireta, de igualdade entre tratados e leis internas.<sup>167</sup>

O procedimento de celebração dos tratados internacionais no direito brasileiro apresenta bases constitucionais que atribui à União, enquanto República Federativa do Brasil, Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional, a competência exclusiva de “[...] manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”.<sup>168</sup>

Há que se fazer uma distinção entre a União, entidade federativa, que age em nome próprio e em nome da Federação. A redação do artigo 1º, da Constituição Federal, de 88, informa que “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal [...]” esconde a figura da União, amplamente utilizada para representar a entidade federativa, isto é, a República Federativa do Brasil, Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional.

No entanto, o art. 18, da Magna Carta, quando trata da organização político-administrativa do Estado, assim se refere: “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, tanto a União como os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios são ordens parciais.

Ocorre porém, que a República Federativa do Brasil, entidade federativa, soberana, sujeito de Direito Público Internacional, “[...] por sempre agir através da União, com esta freqüentemente se confunde [...]. Pode haver assim, choque entre a vontade da União e a

<sup>167</sup> ARIOSI, Mariângela de F. **O conflito entre tratados internacionais e leis internas: a opção do judiciário brasileiro e as possíveis tendências frente aos movimentos de cooperação regional e globalização das relações internacionais**, p. 2-3.. Disponível em <<http://www.cadejur.com.br>>. Acesso em: 05 jan. 2001.

<sup>168</sup> Redação do inciso I, do art. 21, da Constituição Federal do Brasil de 1988.



vontade nacional [...]”<sup>169</sup>. Na federação brasileira, os Estados-Membros e a União não são soberanos, mas autônomos; soberana é a República Federativa do Brasil, o Estado Federal.

A importância deste entendimento será desenvolvida mais adiante, quando se discutir a possibilidade da União, atuando em nome do Estado federal, criar obrigações para as entidades federativas, isto é, para os Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, principalmente na exoneração de tributos estaduais e municipais.

A União quando edita lei nacional<sup>170</sup> ou celebra tratado internacional, age em nome da República Federativa do Brasil revelando a vontade da Federação, Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional, no exercício da soberania nacional. Porém, quando edita lei federal revela a vontade da União, ordem jurídica parcial, Pessoa Jurídica de Direito Público interno.

A celebração de tratados, convenções internacionais e atos internacionais são de competência privativa do Presidente da República, sujeitos a referendo do Congresso Nacional, como estabelece o art. 84, VIII da Constituição Federal. O procedimento de celebração envolve duas fases: a fase das negociações, que inicia com a intervenção de agentes do Executivo e termina com a autenticação, que tem como finalidade a fixação do texto que será submetido à ratificação e, a fase da celebração, que inicia com o referendo do Congresso Nacional e termina com a ratificação, que tem por objetivo a confirmação no plano internacional da vontade de obrigar-se.

A ratificação é um ato unilateral, expresso e de caráter formal do Poder Executivo, que toma a forma de instrumento de ratificação. É assinado pelo Presidente da República e referendado pelo Ministro das Relações Exteriores. A troca de instrumentos de ratificação é o momento que dá vigência do tratado na ordem jurídica internacional. A vigência no plano internacional inicia com a troca dos instrumentos de ratificação, e não com a assinatura do tratado.

A internalização dos tratados internacionais, no direito brasileiro, pode assumir posições diversas, dependendo da matéria versada. Tratados de direitos humanos são automaticamente incorporados à legislação interna, via cláusula de recepção automática plena, acolhendo, assim, a concepção monista com primazia do direito internacional, que atribui, a tais direitos e garantias, o caráter de norma constitucional.

No Brasil, por força do art. 5º, § 2º, os tratados que dispõem sobre direitos humanos são “[...] automaticamente recebidas pela ordem interna, com ‘*status*’ de norma

<sup>169</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. p. 27.

<sup>170</sup> São exemplos de leis nacionais: o Código Civil, o Código Processual Civil, o Código Tributário Nacional, o Código Pena, o Código Processual Penal, o Código do Consumidor, etc.

constitucional', e, portanto, com primazia sobre as leis internas"<sup>171</sup>, sendo automaticamente aplicáveis e suspendendo a eficácia das normas internas com elas incompatíveis.

O *caput* do art. 5º da Constituição estabelece, de forma genérica, os direitos e garantias fundamentais assegurados aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país, de forma igualitária, e sem distinção de qualquer natureza, o direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, acrescentando-se a estes outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados ou dos tratados internacionais a que fizer parte.

Os demais tratados, seguindo as premissas dualistas, exigem, após a ratificação, que:

um ato com força de lei (no caso brasileiro este é o Decreto expedido pelo Executivo) confira execução e cumprimento aos tratados no plano interno [...]. Eis o sistema misto propugnado pela Constituição brasileira de 1998, que combina regimes diversos – um aplicável aos tratados internacionais de proteções dos direitos humanos e outro aos tratados em geral<sup>172</sup>.

A incorporação legislativa é um ato jurídico de natureza interna, se efetiva pela promulgação, via decreto executivo e tem por finalidade tornar pública a existência da norma internacional. A promulgação fica sujeita à publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos "*ex tunc*" referentes às datas previstas para a sua vigência.

Sendo assim, o sistema adotado pela Constituição de 1988, para a internalização de tratados internacionais em matéria tributária é a do dualismo, que submete o tratado internacional à prévia aprovação pelo Congresso Nacional atribuindo ao Supremo Tribunal Federal a tarefa de declarar a inconstitucionalidade<sup>173</sup> de tratado, mediante recurso extraordinário. Este sistema atribui supremacia do Direito Constitucional interno em detrimento do Direito Internacional, sem esclarecer, no entanto, o posicionamento hierárquico da norma de origem externa, frente às normas de origem interna.

Da mesma forma entende-se que "[...] não é necessária a transformação do tratado em lei interna para exigir-lhe validade. Caso fosse necessário, o constituinte não teria cuidado da inconstitucionalidade de tratado ou lei federal como figuras distintas"<sup>174</sup>. A participação do

<sup>171</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna**. p. 85.

<sup>172</sup> PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 111.

<sup>173</sup> Conforme o art. 102 da CF 88 "Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] III- julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: [...] b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal [...]".

<sup>174</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. p. 94.

Legislativo, através do referendo do Congresso Nacional, decorre do princípio da separação de poderes, tendo por finalidade autorizar ou não o Presidente da República a ratificar o tratado e exercer o prévio controle sobre a atividade legislativa.

Não é possível, pois, estabelecer-se um conflito entre tratado internacional e a Constituição, eis que esta tem superioridade hierárquica, sob pena daquele ser declarado inconstitucional pela Corte Suprema, mesmo que tenha sido aprovado pelo Congresso Nacional e ratificado pelo Executivo.

Alberto Xavier advoga a tese de que os tratados internacionais são recebidos na ordem interna como tratados e não como leis internas, ao abrigo de uma cláusula geral de recepção plena, segundo a concepção monista. Lembra a competência conferida pelo art. 109, inciso III da Constituição, aos juízes federais para processar e julgar diretamente as causas fundadas em tratado e inclui a matéria tributária no cerne dos direitos e garantias constitucionais, concluindo que “[...] os tratados internacionais têm caráter *supralegislativo*, mas *infraconstitucional*, exceto em matéria de direitos e garantias, em que têm caráter *supraconstitucional*”<sup>175</sup>.

Fazendo um contraponto com a posição adotada por Heleno Torres<sup>176</sup>, que admite a cláusula geral de recepção plena apenas para tratados em matéria de direitos e garantias individuais e admitindo a necessidade de transformação ou de uma ordem de execução, nas demais matérias, Alberto Xavier justifica sua posição por duas razões.

Primeiro por não vislumbrar, no ordenamento jurídico brasileiro, justificativas para uma dicotomia de tratamento sobre o relacionamento da ordem interna com a externa “[...] consagrando a visão monista em matéria de direitos e garantias individuais [...] e a visão dualista em matéria, por exemplo de comércio internacional, propriedade intelectual, navegação aérea e marítima ou emigração”<sup>177</sup>.

Em segundo lugar por entender que os procedimentos, tanto para a celebração de tratados sobre direitos e garantias individuais como de outras matérias, a tributária por exemplo, seguem os mesmos passos, em nada se diferenciando.

A posição de Alberto Xavier parece ser a mais coerente, ao admitir a consagração, pelo Direito brasileiro de uma cláusula geral de recepção automática plena para o Direito Internacional, partindo de um conceito de soberania dos Estados que compartilham, na comunidade internacional, seus interesses comprometidos com o desenvolvimento e o

<sup>175</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 119.

<sup>176</sup> TORRES, Heleno, **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresa**. São Paulo: RT, 1997, p. 388.

<sup>177</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 120.

processo de globalização, tudo de acordo com os princípios constitucionais que regem as relações internacionais da República Federativa do Brasil esposadas no seu art. 4º.

Da mesma forma, nenhum Estado, pelo próprio exercício da soberania e independência, é coagido a participar de um tratado internacional. O consentimento em convencionar com outros Estados soberanos é uma atribuição da própria soberania, cabendo a cada Estado, no entanto, regular internamente o processo de elaboração legislativa, de forma a não conflitar seus princípios constitucionais com normas internacionais.

A apreciação direta dos tratados internacionais por juízes e tribunais indica que os direitos e obrigações decorrem diretamente dos tratados como tal, não necessitando a sua prévia conversão em leis internas. O decreto legislativo, através do qual o Congresso Nacional expressa o seu referendo não tem a característica de lei e o decreto executivo, que tem por finalidade a promulgação, visa dar ciência no âmbito interno, da existência de uma norma internacional, cuja observação se impõem tanto interna como externamente.

A falta de dispositivo constitucional atribuindo hierarquia superior aos tratados internacionais, que versem sobre matérias diferentes de direitos e garantias individuais, frente à legislação interna, tem suscitado uma intensa discussão doutrinária e jurisprudencial, ficando as decisões sobre a aplicabilidade ou não do tratado em detrimento de legislação interna e, ainda se o tratado tem a função de derogar ou afastar a aplicabilidade do direito interno, por conta das decisões dos tribunais, cujas fundamentações utilizam doutrinas ainda conflitantes.

Partindo-se do princípio de que no sistema brasileiro o tratado vale como tal, impõe-se a característica de superioridade hierárquica frente à legislação interna. Se ao contrário o tratado tivesse de ser reproduzido através dos procedimentos formais comuns da elaboração de leis ordinárias ou complementares, estariam eles também sujeitos aos mesmos procedimentos de alteração ou revogação, abrindo-se a possibilidade de um tratado vigor internacionalmente, caso não fosse denunciado e, internamente, perder sua eficácia por ter sido revogado por vontade do legislador pátrio. Apresentaria então *duas caras*: uma interna e outra externa, eivando de insegurança jurídica e afrontando internacionalmente o que soberanamente foi convencionado.

Marotta Rangel, analisando os conflitos entre tratados e direito interno faz a seguinte observação:

A solução ideal e desejada é a da harmonização das ordens jurídicas de cada Estado com a ordem jurídica internacional. A tendência das várias Constituições contemporâneas é a de concorrer para essa harmonização.

Fortalece essa tendência admitir que os tratados, tão logo sejam regularmente concluídos e produzam efeitos na ordem internacional, passam imediatamente a produzi-los na ordem interna dos Estados contratantes. Também concorre para fortalecer essa harmonização, o reconhecimento pela jurisprudência de cada Estado, da superioridade hierárquica de tratado sobre o Direito Interno, de conformidade com o que vêm decidindo reiteradamente os tribunais internacionais.<sup>178</sup>

A Constituição de 88 não dirimiu as dúvidas quanto à incorporação do tratado no ordenamento jurídico interno e muito menos a questão da posição hierárquica. Adota, para os tratados quer versem sobre direitos humanos, o sistema monista com primazia no Direito Internacional, sendo automaticamente incorporados na ordem interna com o status de norma constitucional, e, portanto com primazia sobre as leis internas, após aprovação pelo legislativo e a ratificação, independentemente de promulgação através do decreto executivo e a devida publicação. Ratificado o tratado, que verse sobre direitos humanos, pode ser diretamente invocado e analisado pelos juízes e tribunais pátrios.

Importante relembrar que a ratificação não tem a função de incorporar o tratado no ordenamento jurídico interno, mas a função de comprometer-se internacionalmente nos termos firmados. A incorporação no âmbito interno efetiva-se através do decreto executivo de promulgação e a sua devida publicação no Diário Oficial da União, observadas as regras de vigência. Este é o procedimento utilizado para a incorporação de tratados que versem sobre matéria diversa de direitos humanos. Para os tratados que versem sobre direitos humanos, basta a ratificação para que automaticamente sejam incorporados ao ordenamento interno.

Daí a necessidade do Constituinte positivar, no texto constitucional, a questão da hierarquia do tratado internacional na ordem jurídica interna, de forma a clarear e dirimir as dúvidas quanto à aplicabilidade dos tratados internacionais, auferindo aos cidadãos a devida segurança jurídica, tão necessária ao relacionamento humano e dos Estados.

Não pode o cidadão e muito menos o Estado ficar ao alvitre de decisões divergentes para semelhantes casos, o que implicaria ferir de morte os princípios da Segurança Jurídica e da Igualdade de todos perante a lei. As decisões até podem ser diferentes, em função da particularidade de cada caso, porém as regras devem ser conhecidas e previamente estabelecidas, para que, frente ao caso concreto, não reste dúvida quanto ao direito a ser aplicado, se o interno ou o externo.

---

<sup>178</sup> RANGEL, Vicente Morotta. Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais. Rio de Janeiro: *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*. nº 45-46, 1967.

Hans Kelsen, no seu estudo sobre a teoria pura do direito faz uma observação muito interessante ao se referir sobre a ordem jurídica e o direito, que serve de fundamento para o entendimento da validade de normas.

Uma “ordem” é um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade. E o fundamento de validade de uma ordem normativa é – como veremos – uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas as normas pertencentes a essa ordem. Uma norma singular é uma norma jurídica enquanto pertence a uma determinada ordem jurídica, e pertence a uma determinada ordem jurídica quando a sua validade se funda na norma fundamental dessa ordem.<sup>179</sup>

Ao se estabelecer duas ordens jurídicas, a interna e a internacional, fica evidente que as normas fundamentais para uma e outra são também diferentes. Na ordem interna a Constituição fundamenta todo o arcabouço normativo. Na ordem internacional o fundamento de validade das normas é regido pelo Direito Internacional e, portanto, “[...] o Direito internacional só vale – se é que vale – em face de um Estado quando é reconhecido por este, isto é, pelo seu governo com base na Constituição do Estado [...]”<sup>180</sup>.

Duas posições destaca, ao reconhecer o Direito Internacional como integrante da ordem jurídica estadual, partindo do primado da ordem jurídica estadual, tendo na Constituição do Estado o fundamento de vigência e validade e, o Direito Internacional não como parte integrante da ordem jurídica estadual, mas como única ordem jurídica soberana, supra-ordenada a todas as ordens jurídicas estaduais e delimitando-as, uma face das outras, nos respectivos domínios de validade, quando se parta, não do primado da ordem jurídica estadual, mas do primado da ordem jurídica internacional. “ Se o fundamento de vigência das ordens jurídicas se encontra numa norma de origem jurídica internacional, este é concebida como a ordem mais elevada de todas, como ordem soberana<sup>181</sup>.

O tratado é uma das normas jurídicas de Direito Internacional que reconhece aos Estados o poder de regular suas relações sob o princípio consuetudinário *pacta sunt servanda*, pelo qual o que foi acordado deve ser cumprido de boa fé pelos pactuantes. “Não se nega que no sistema constitucional vigente os tratados e convenções internacionais integram-se no Direito interno como legislação infraconstitucional, sujeita ao controle de constitucionalidade, em atendimento ao princípio da Supremacia da Constituição da República [...]”<sup>182</sup>, porém,

<sup>179</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. p. 33.

<sup>180</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. p. 239-241

<sup>181</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. p. 239

<sup>182</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. **Tratados internacionais – OMC e Mercosul**. São Paulo: RDT, n° 27, dez. 1997, p. 33.

admitir o tratamento paritário entre tratados e leis internas de estatura infraconstitucional implicaria em permitir a revogação de tratado firmado pelo Brasil por lei ordinária posterior.

Permitir tal desiderato é atribuir ao Congresso Nacional o poder de, unilateralmente, modificar, revogar ou emendar o texto do tratado, prática totalmente contrária ao princípio de segurança jurídica que rege o Direito Internacional. A competência para a celebração de tratados internacionais é exclusiva do Presidente da República, *ad referendum* do Congresso Nacional. Daí não se admitir a edição de leis, complementares ou ordinárias, que contrariem tratado anteriormente referendado.

Assim, os tratados internacionais devem obediência à Constituição, mas somente a ela, não podendo ser contrariada pela legislação interna e, “[...] nem mesmo *lei complementar* à Constituição Federal poderá dispor de forma distinta do que se contém em tratado internacional [...]”<sup>183</sup>.

Os veículos aptos para retirar do sistema jurídico interno, norma introduzida por tratado, seriam: outra norma decorrente também de tratado; a denúncia, quando prevista ou, quando não prevista, para garantir a independência nacional e; as demais formas de extinção dos tratados, que desobrigam os pactuantes, cujas referências foram feitas no item 1.4 deste trabalho.

Do que foi exposto, fica evidente a impossibilidade de se estabelecer um conflito entre a Constituição e tratados internacionais, eis que esses são submetidos ao controle de constitucionalidade, somente sendo admitidos se devidamente concordantes com a Magna Carta, sob pena de, reconhecida sua inconstitucionalidade, ser declarado nulo pelo STF, através de Recurso Extraordinário. “Os tratados devem submeter-se às normas das Constituições dos Estados contratantes”<sup>184</sup>. Tal controle pode ser exercido previamente, quando do seu exame pelo órgão legislativo interno ou, a posteriori pelo órgão judiciário competente.

### **2.3.2 Tratados internacionais e o controle da constitucionalidade**

Entende-se que entre tratados internacionais e a Constituição não se estabelecem conflitos, já que as normas de Direito Internacional devem obediência à Lei Maior, possuindo *status* infraconstitucional, com exceção dos tratados humanitários, que, por força do § 2º, do art. 5º, podem assumir *status* constitucional, porém nunca contrariando a norma

<sup>183</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. *Tratados internacionais – OMC e Mercosul*. p. 36.

<sup>184</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. p. 203.

constitucional. No Brasil não se admite a aplicação de tratado contrário à Constituição. Não se tem notícia de aplicação de tratado internacional afastando preceito constitucional.

O controle da constitucionalidade dos tratados pode se dar pela via política ou jurisdicional. O controle político pode ser exercido pelo Congresso Nacional quando do exame do tratado internacional para sua aprovação ou rejeição. Nesta fase, constatada a inconstitucionalidade, pode o Congresso Nacional não autorizar o Presidente da República a ratificar o compromisso internacional, exercendo, assim, um controle prévio sobre a constitucionalidade do pacto.

O controle jurisdicional pode se dar de forma direta e incidental ou difusa. O controle jurisdicional direto de constitucionalidade opera-se através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn)<sup>185</sup> ou por meio da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), ambas de competência do Supremo Tribunal Federal, cuja decisão produz efeito *erga omnes*.<sup>186</sup>

A Ação Direta de Inconstitucionalidade, pode atacar o decreto presidencial que promulgou o tratado, já ratificado, concomitantemente com o decreto legislativo que o aprovou. Pode, ainda o controle direto ser exercido antes da ratificação e, neste caso, a ADIn deve ser proposta contra o decreto legislativo de aprovação, admitindo-se medida cautelar visando retardar a ratificação do tratado até decisão final.<sup>187</sup>

O controle incidental ou difuso, exercido via exceção, a pedido da parte interessada, é feito pela autoridade judiciária que decide o processo, produzindo efeito *inter partes*. É de competência dos Tribunais Regionais Federais processar e julgar as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estados estrangeiros ou organismo internacional (art. 109, III, CF 88).

Cabe ao Superior Tribunal de Justiça julgar, em Recurso Especial as causas decididas em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados e do Distrito Federal, quando a decisão recorrida contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhe vigência (art. 105, III, a, CF 88). Cabe, ainda, em sede de Recurso Extraordinário, ao STF decidir definitivamente sobre a constitucionalidade ou não do tratado sob *judice*.

A inconstitucionalidade pode derivar de aspectos formais e materiais. Os aspectos formais envolvem os procedimentos de aprovação e ratificação imperfeitamente concluídos ou aprovados sem a observância dos trâmites previstos na Constituição. A

<sup>185</sup> Art. 102, inciso I, alínea a, da CF 88.

<sup>186</sup> Art. 102, § 2º, CF 88.

<sup>187</sup> Art. 102, I, p, CF 88.



inconstitucionalidade material decorre quando da afronta, direta ou indireta, de princípios constitucionais.

O tratado pode ser inquinado de inconstitucionalidade superveniente, isto é, a alteração constitucional pode torná-lo incompatível com a nova realidade, tornando-se inaplicável internamente, competindo ao Executivo denunciá-lo de forma a adequar-se à nova realidade introduzida pela alteração e ou nova Constituição.

A Constituição brasileira deixa claro que os tratados se encontram aqui sujeitos ao controle da constitucionalidade, a exemplo dos demais componentes infraconstitucionais do ordenamento jurídico. Tão forte é a convicção de que a lei fundamental não pode sucumbir, em qualquer espécie de confronto, que nos sistemas mais obsequiosos para com o direito das gentes tornou-se encontrável o preceito segundo o qual todo tratado conflitante com a Constituição só pode ser concluído depois de se promover a necessária reforma constitucional.<sup>188</sup>

Cabe ao STF, ao declarar a inconstitucionalidade, comunicar ao Senado Federal a decisão final, que poderá editar resolução suspendendo os efeitos do ato declarado inconstitucional, em conformidade com inciso X, do o art. 52, da Constituição Federal de 1988, que afirma ser de competência privativa do Senado suspender a execução, no todo ou em partes, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Declarado inconstitucional, o tratado, deve ser denunciado, porque a violação de um tratado, além de conferir aos demais pactuantes o direito de tê-lo por extinto ou suspender o seu fiel cumprimento, responsabiliza internacionalmente o Estado violador, mesmo que a violação praticada seja para atender um preceito constitucional, originando, ao Estado lesado, um direito de reparação pelos danos sofridos, por conta do ilícito praticado ou pelo descumprimento do tratado devidamente ratificado.

A ratificação válida de um tratado internacional, após a sua prévia aprovação pelo Congresso Nacional, a posterior promulgação e publicação pelo Executivo, compromete o Estado como um todo, envolvendo todos os Poderes, que devem corroborar no sentido de atingir os objetivos da norma internacional:

[...] o Legislativo, aprovando as leis necessárias e abstendo-se de votar as que lhe sejam contrária; o Executivo, regulando-as e tudo fazendo para a sua fiel execução; o Judiciário, aplicando o tratado e as normas que o

<sup>188</sup> RESEK, J.K. **Direito internacional público**: curso elementar. p. 103.

regulamentam, dando a um e outras eficácia, inclusive contra regra interna que lhes seja contrária.<sup>189</sup>

Não há como fugir do entendimento de que um país ao subscrever validamente um tratado internacional está, também, auto limitando seu aspecto de soberania e ampliando os seus horizontes jurídicos, dando azo ao princípio da extraterritorialidade, para regradar a convivência interna de seus cidadãos em consonância com soberanias paralelas, sob o pálio das regras do Direito Internacional Público. Desta dinâmica de relações internacionais afloram e se intensificam os conflitos entre tratados internacionais e normas internas dos Estados.

### 2.3.3 Conflitos derivados dos tratados internacionais

A importância que envolve o estudo da supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação interna, deriva da necessidade de resolver os conflitos que se estabelecem quando um fato é regido de forma diversa, ao mesmo tempo, por norma interna e externa. Importante conhecer os conflitos possíveis, bem como as formas disponíveis de resolução.

O termo “conflito”, em função da amplitude do seu significado, com frequência é utilizado como “litígio internacional” ou “controvérsia internacional”, cujos significados são diferentes. Litígio refere-se a uma pretensão resistida, submetida a uma jurisdição, é uma lide. Controvérsias são desencontros de interesses entre Pessoas Jurídicas de Direito Público Internacional, cuja solução, ou não, traz seqüela para o relacionamento entre os Estados soberanos. “Conflito [...] indica um desacordo sobre um ponto de vista de direito ou de fato, uma contradição, uma oposição de teses jurídicas ou de interesses entre dois Estados [...]”.<sup>190</sup> Interessam, neste estudo, os conflitos de ordem jurídica decorrentes das possíveis interpretações ou do não cumprimento dos tratados internacionais, que podem envolver Estados, grupos de Estados, organizações internacionais, empresas e pessoas.

Os conflitos que se vislumbram podem assim ser classificados: conflitos internacionais e conflitos internos. No Brasil os conflitos internos podem ocorrer entre dois tratados, tratado e Constituições Estaduais, tratado e lei complementar e tratado e lei ordinária. Todos com suas peculiaridades a seguir explanadas.

<sup>189</sup> 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, 1984, p. 84.

<sup>190</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Direito internacional privado.** p. 184

Em primeiro lugar, o descumprimento de um tratado pode gerar um conflito internacional, regido pelo Direito Internacional Público, quando do inadimplemento unilateral, por parte de um dos pactuantes, sem a devida denúncia. Os princípios de que os tratados devem ser preservados – *pacta sunt servanda* – e que os mesmos devem ser cumpridos de boa-fé estribam o arcabouço do direito das gentes, que não possui força coativa semelhante ao Direito interno. Este admite a intervenção do estado no sentido de agredir o patrimônio do devedor de forma adimplir a prestação devida..

No conflito internacional, os sujeitos são os mesmos que podem firmar tratados, são Pessoas Jurídicas de Direito Público Internacional - Estados, Organizações Internacionais e a Santa Sé. “Ao particular – indivíduo ou Empresa – é facultado pedir a proteção diplomática de seu Estado patrial, mas não tem ele o *direito* de obtê-la. O Estado, com efeito, é livre para conceder o endosso ou recusá-lo”.<sup>191</sup> Através do *endosso*, outorga da proteção do Estado, esse assume a reclamação, fazendo-a sua, tratando a matéria junto ao Estado violador. “O efeito jurídico do endosso é de tornar a reclamação particular, regida pelo Direito interno, em reclamação internacional, regida pelo Direito Internacional Público”.<sup>192</sup>

Os meios previstos em Direito Internacional Público para a solução pacífica de conflitos entre Estados podem ser classificados, segundo Rezek<sup>193</sup>, em meios diplomáticos, políticos e jurisdicionais. Os meios diplomáticos compreendem as negociações diretas, os bons ofícios, o sistema de consultas, a mediação, a conciliação e o inquérito. Os meios políticos representam os atos de influência das organizações internacionais. Os meios jurisdicionais abrangem a arbitragem e a solução judiciária.

Esses meios, cujas referências se limitam a estes breves comentários, estão previstos nos acordos de Haia de 1899 e de 1907, amplamente empregado pela doutrina jus-internacionalista; na Carta das Nações Unidas, art. 33; pela Organização dos Estados Americanos, art. 24, e no Sistema de Solução de Conflitos do Mercosul, constante do Anexo III, do Tratado de Assunção.

Em segundo lugar, o descumprimento de um tratado pode gerar um conflito interno, regido pelo Direito interno, quando um Estado legisla de forma contrária ao pactuado internacionalmente ou deixa de aplicar os comandos normativos dos tratados, de forma a acarretar prejuízos aos indivíduos, empresas ou entidades políticas. Neste nível se faz

<sup>191</sup> RESEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar. p. 277

<sup>192</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Direito internacional privado**. p. 181.

<sup>193</sup> REZEK, J.K. **Direito internacional público**: curso elementar. p. 340-367

importante o reconhecimento da posição hierárquica do tratado frente à legislação infraconstitucional.

Face ao grande número de tratados negociados pelos Estados, pode estabelecer-se um conflito entre tratados, que devidamente introduzidos no ordenamento jurídico interno convivem em contradição. Entre tratados não há hierarquia e a solução passa pelo princípio de que a lei posterior derroga a anterior, porém não exime o Estado da responsabilidade internacional e a melhor solução seria a denúncia do tratado, cuja aplicabilidade foi afastada internamente.

Outro conflito que pode se estabelecer, no caso brasileiro, é o derivado do aspecto federativo, isto é, pela possibilidade de um tratado internacional conflitar com as Constituições dos Estados federados, do Distrito Federal e com as Leis Orgânicas dos Municípios. Pode um tratado internacional conceder alguma forma de isenção de imposto de competência exclusiva dos Estados federados, Distrito Federal e Municípios, assunto que será discutido adiante.

A grande discussão que se apresenta, por não existir na Constituição brasileira dispositivo indicando a posição hierárquica dos tratados frente ao ordenamento jurídico interno, são os possíveis conflitos entre os tratados internacionais e a legislação infraconstitucional. Estes conflitos estabelecem os mesmo efeitos dos anteriores, isto é, a responsabilização internacional e interna, porém em número muito maior em função do emaranhado de leis que compõem o arcabouço jurídico interno.

No direito brasileiro, os tratados que envolvem especificamente matéria tributária são aqueles destinados a evitar a bitributação e prevenir a evasão tributária, porém uma gama enorme de outros tratados, que, embora não específicos, envolvem questões tributárias, como os tratados comerciais, harmonização tarifária, de integração econômica, etc.

Os conflitos possíveis de se estabelecerem, no nível infraconstitucional, podem ser assim enumerados: conflitos entre tratados e leis complementares, conflitos entre tratados e lei ordinária federal, conflitos entre tratado e norma tributária infralegal e conflitos entre tratado e lei ordinária estadual ou municipal

A principal consequência de inexistir regra constitucional indicativa da superioridade hierárquica dos tratados, no ordenamento jurídico interno, é a impossibilidade destes afastar de plano a lei incompatível, deixando a cargo da jurisprudência e da doutrina a resolução dos casos práticos ou *sub judice*, na esteira de ainda não pacificada posição, originando diferentes soluções.

## 2.4 Solução de conflitos entre tratados e leis infraconstitucional

Mais importante do que listar os conflitos no nível infraconstitucional, quando da internalização dos tratados internacionais, são as formas possíveis de solução destes conflitos encontrados pela doutrina e pela jurisprudência frente os casos concretos. A presença de duas normas conflitantes, dentro de um mesmo ordenamento jurídico, colocando em dúvida a aplicação delas, gera o fenômeno denominado de antinomia.

A palavra “antinomia” é de origem grega, sendo, etimologicamente, formada pela união entre o prefixo *anti*, que significa oposição e o sufixo *nomos*, que significa norma, regra, lei. Tem-se, então, o conflito entre normas jurídicas, cuja solução não está prevista na ordem jurídica. Antinomia “[...] é a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular”<sup>194</sup>.

Na mesma linha de raciocínio, Tércio Sampaio Ferraz Jr., define antinomia como:

[...] a oposição que ocorre enquanto duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado”<sup>195</sup>.

A caracterização da antinomia recíproca entre duas normas jurídicas somente é possível se: as normas em conflito tenham natureza jurídica, estejam em vigor, integrantes do mesmo ordenamento jurídico, emanadas de poder competente, os comandos dirigidos ao mesmo sujeito, que o conteúdo de uma seja a negação do outro e não houver regra que discipline a possível solução.

A antinomia pode ser aparente ou real. A antinomia aparente ocorre quando os critérios empregados para elidi-la partirem de normas integrantes da ordem jurídica, sem a necessidade de derrogação, permanecendo as duas normas vigentes no ordenamento e a aplicação de uma afasta a outra. A antinomia real ocorre quando não houver no ordenamento jurídico critério normativo para a sua eliminação, tornando-se inevitável a criação de norma derogatória, uma delas deve desaparecer do ordenamento.

A antinomia real caracteriza-se pela ocorrência necessária de três pressupostos: incompatibilidade, indecidibilidade e necessidade de decisão. O juiz não pode eximir-se de sentenciar alegando lacuna ou obscuridade da lei, é a inteligência do art. 126 do Código de

<sup>194</sup> DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 23.

<sup>195</sup> FERRAZ Jr, Tércio Sampaio. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 23.

Processo Civil, que diante da antinomia decidirá, o Juiz ou o Tribunal, resolvendo a questão pela utilização de uma das normas conflitantes em detrimento da outra, através da derrogação.

A antinomia aparente ocorre quando os critérios empregados para eliminá-la partirem de normas integrantes da ordem jurídica, neste caso “[...] o intérprete ou o aplicador do direito pode conservar as duas normas incompatíveis optando por uma delas. Tal conciliação se dá por meio da correção, aplicando-se um dos critérios de solução fornecidos pelo próprio sistema (cronológico, hierárquico e especialidade)”.<sup>196</sup>

Os critérios estabelecidos pela ordem jurídica para a solução dos conflitos são: o critério hierárquico, *lex superior derogat legi inferiori*, segundo o qual a norma de nível mais alto tem preferência sobre a de nível mais baixo; o critério cronológico, *lex posterior derogat legi priori*, segundo o qual a validade da norma editada em último lugar sobreleva à da norma fixada em primeiro lugar e que a contradiz e o critério da especialidade, *lex specialis derogat legi generali*, segundo o qual a norma especial tem prevalência sobre a norma geral ou genérica.

Os conflitos que se estabelecem entre os tratados internacionais e as leis infraconstitucionais são conflitos aparentes, que não exigem a derrogação de uma delas, permanecendo ambas no ordenamento jurídico, porém a aplicação de uma afasta a eficácia da outra. A solução da antinomia passa pelo processo de interpretação e pelos critérios da hierarquia, cronologia e da especialidade.

A primeira observação a ser feita é de que os tratados internacionais não são revogados pelas leis infraconstitucionais quando contrárias a eles, eis que as normas decorrentes de tratados internacionais possuem forma própria de revogação, a denúncia. O vínculo formado entre o ordenamento interno e internacional quando da negociação e ratificação do tratado o torna obrigatório no âmbito internacional e no âmbito interno, não sendo possível ao Legislativo desfazer um ato de soberania exarado do poder Executivo como Pessoa Jurídica de Direito Internacional Público. A competência para a denúncia se reveste da mesma competência da ratificação.

A situação inversa também é verdadeira, isto é, um tratado não pode revogar lei infraconstitucional de origem interna. A aplicação de um ou outro, frente o caso concreto, não importa necessariamente a revogação ou extinção, como ocorre quando se estabelece conflito entre dois tratados. O conflito entre dois tratados internacionais exige a denúncia daquele que,

---

<sup>196</sup> DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 32.

impedido de ser aplicado, reste prejudicado e ineficaz, constituindo-se numa fonte potencial de responsabilidade internacional.

O conflito entre tratado e lei interna terá, também, diversas soluções dependendo do tribunal a que for submetido o litígio, assim, se o conflito for submetido a um tribunal internacional, sob o domínio das regras do Direito Internacional Público, prevalecerá a superioridade da norma internacional sobre a norma interna. Neste âmbito os princípios de que os tratados devem ser mantidos e observados de boa fé, bem como, a impossibilidade de as partes invocar as disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado, conforme determinam os artigos 26 e 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 1969, selam a superioridade hierárquica da norma internacional em detrimento da norma nacional, nos tribunais internacionais.

Levado, porém, um conflito ou antinomia entre tratado e lei interna aos juízes e tribunais nacionais, frente à inexistência de dispositivo indicando a hierarquia entre eles, a decisão poderá reconhecer: a supremacia dos tratados internacionais sobre a lei infraconstitucional ou, de forma contrária, a supremacia da lei infraconstitucional sobre o tratado internacional.

A doutrina, mais aberta aos desenvolvimentos teóricos e, seguindo o princípio constitucional contido no parágrafo único, do art. 4º, que rege as relações internacionais do Brasil, na busca da integração econômica e da formação de uma comunidade latino-americana de nações, tem se posicionado, na sua maioria, no sentido de admitir a superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre a legislação infraconstitucional, tratando-os como normas especiais que suplantam as normas gerais de produção interna.

A jurisprudência, no entanto, seguindo um posicionamento mais positivista, tem decidido de forma contrária adotando a paridade entre tratados internacionais e normas internas infraconstitucionais, apegados ao conceito de soberania absoluta, que já não serve para o estágio de desenvolvimento das intensas relações internacionais que exigem, cada vez mais, a interpenetração de poderes soberanos e a efetivação de direitos através do princípio da extraterritorialidade, cujos parâmetros são definidos através de tratados e convenções internacionais.

Na seara do Direito Tributário, um indicativo da superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre a legislação infraconstitucional interna, está relacionado com a análise do art. 98 do Código Tributário Nacional, cujos desenvolvimentos pretende-se expender nos próximos parágrafos.

## 2.5 O art. 98 do CTN e os tratados internacionais

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, elevada à categoria de lei complementar pelo Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, pois a época de sua edição inexistia a categoria de lei complementar, cuja criação se deu por ocasião da Constituição de 1967, é uma lei nacional que estabelece normas gerais de Direito Tributário, vinculando todos as entidades federativas que formam a República Federativa do Brasil.

Como já visto anteriormente, a lei complementar se distingue da lei ordinária pelo seu aspecto formal e material, isto é, pela exigência de quorum qualificado por maioria absoluta e, por estabelecer normas gerais, por isso sendo denominada de “[...] norma sobre norma ou sobrenorma [...]”.<sup>197</sup>

Convém lembrar a existência de divergência doutrinária sobre a supremacia hierárquica da lei complementar em relação à lei ordinária. Neste estudo será levada em consideração, independentemente de posições doutrinárias divergentes, a hierarquia das leis estatuída no artigo 59 da Constituição, que atribui à lei complementar status superior à lei ordinária.

A redação do art. 98 do CTN é enfática, no sentido de reconhecer a supremacia dos tratados internacionais em relação à legislação tributária interna, ao afirmar que “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Aqui, também, a doutrina e a jurisprudência se dividem. Aliomar Baleeiro considera que o art. 98 do CTN é regra que “[...] expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente”<sup>198</sup>. Em sentido contrário, Roque Antonio Carrazza, afirma “[...] que é inconstitucional o art. 98, do Código Tributário Nacional”<sup>199</sup>, não admitindo a superioridade hierárquica dos tratados internacionais frente à legislação interna.

Nos tribunais brasileiros encontra-se o entendimento de que o art. 98 do CTN seria aplicado somente aos tratados contratos, tendo em vista a sua essência contratual, o tratado faz lei entre as partes devendo ser respeitado como tal, diferentemente aos contratos normativos, que estabelecem regras gerais entre os pactuantes. Há também entendimento de

<sup>197</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. p. 91.

<sup>198</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 364.

<sup>199</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. p. 148.



que diferentemente do tipo de tratado, se contratual ou normativo, deve ser observado o art. 98, do CTN.

Barral entende que as questões tributárias, por força do art. 98 do CTN, bem como as questões relativas a direitos humanos, com base no artigo 5º, parágrafo 2º, da CF 88, teriam um tratamento diferenciado em relação às demais matérias abordadas por tratados internacionais<sup>200</sup>. Observa, ainda, que o artigo 98 do CTN é norma geral de Direito Tributário que não pode ser desconsiderada por legislação das unidades federadas<sup>201</sup>.

De outro lado, andou mal o legislador pátrio ao afirmar que os tratados internacionais revogam a lei interna. Na realidade o tratado internacional não revoga a lei interna que continua eficaz fora dos casos regulados por tratados, não se tratando, pois de ab-rogação, mas de derrogação, eis que afasta a aplicabilidade da lei interna nos casos em que a aplicação da norma internacional se tornar evidente por decorrer de uma relação de especialidade entre ambas.

A revogação de uma lei tem por fundamento o art. 2º, § 1º da Lei de Introdução do Código Civil (LICC), podendo ser total, e neste caso se chama ab-rogação, ou parcial, quando se chama derrogação. Pode ainda ser expressa ou tácita. Expressa quando a lei revogadora contiver cláusula revogando as disposições em contrário. Tácita quando a lei posterior for incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

No direito positivo é comum a vigência simultânea de uma lei geral e outra especial versando o mesmo assunto. A norma geral tem caráter universal, aplicando-se a todas as pessoas e casos uniformemente, sem exceção. A norma especial dirige-se aos casos específicos não detalhados na norma geral. Assim, a lei geral não pode revogar dispositivo da lei especial, que rege, dentro da universalidade, casos específicos desejados pelo legislador. Nos casos em que a lei geral contrariar a especial, aplicar-se-á a lei especial, permanecendo, no entanto, os dispositivos gerais válidos para outros casos.

Alberto Xavier ao analisar este aspecto de superioridade do tratado internacional, derivado do art. 98 do CTN, assevera que

[...] é incorreta a redação deste preceito quando se refere à “revogação” da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratados. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se trona *relativamente inaplicável* a certo círculo de

<sup>200</sup> BARRAL, Welber. Tratados internacionais e normas fiscais. **Repertório IOB de jurisprudência**, n. 2/94, jan. 94, p. 34

<sup>201</sup> BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana. Isenções de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, julho 2001, p. 147.

pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da *derrogação* e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis.<sup>202</sup>

No mesmo sentido Betina Grupenmacher observa que:

Genuinamente, não se está diante de uma ab-rogação, já que a norma interna permanece válida e eficaz dentro do ordenamento jurídico-positivo pátrio. No entanto, a sua eficácia fica paralisada, exclusivamente, em relação aos atos e fatos disciplinados pela norma internacional conflitante. A lei interna tem, assim, sua eficácia restrita a um grupo de indivíduos e situações, ao que se denomina de *derrogação*<sup>203</sup>.

Esta relação de supremacia, em função da especialidade é defendida por Accioly ao afirmar que os tratados e convenções internacionais “[...] formam um direito especial que a lei interna comum, não pode revogar. [...] as disposições de uma lei interna não podem prevalecer sobre as do tratado”<sup>204</sup>. Assim, o preceito declaratório do art. 98 do CTN é uma conseqüência do princípio da especialidade das normas, cuja aplicação afasta a norma geral para a aplicação da norma especial, caso se considere a paridade entre tratado e lei, além de conter “[...] um comando adicional ao legislador ordinário, que veda a este, hierarquicamente, qualquer desobediência ao tratado”<sup>205</sup>.

Quanto à discussão acerca da constitucionalidade, ou não, do art. 98 do CTN, Betina Grupenmacher, resume brilhantemente esta situação, afirmando que:

[...] é despicienda a argumentação a cerca da constitucionalidade do art. 98 do CTN, já que a solução para conflitos normativos entre tratados e lei interna, por falta de disciplina constitucional, extrai-se do próprio sistema e não do art. 98 do CTN [...].

O preceito em exame não contém regra acerca da superioridade hierárquica dos tratados, pois, como se afirmou, essa é matéria que deve ser tratada em sede de direito constitucional. O que faz tal dispositivo é, em consonância com o seu papel constitucional, estabelecer regra acerca da aplicação do tratado em detrimento da lei interna diante de um eventual conflito entre ambas. Tal norma não atribui, no entanto, superioridade hierárquica aos tratados. O que faz o dispositivo diante de sua natureza de lei complementar é fixar regra acerca da aplicação da lei tributária.<sup>206</sup>

<sup>202</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 124.

<sup>203</sup> GRUPENMACHER, Betina. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. p. 113.

<sup>204</sup> ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 11. ed., 3. tiragem, rev. pelo Embaixador Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva, São Paulo: Saraiva, 1980, p. 6.

<sup>205</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 125.

<sup>206</sup> GRUPENMACHER, Betina T. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. p. 114-115.

Embora servindo para resolver conflitos estabelecidos entre tratados e lei interna, quanto à matéria tributária, segundo o melhor juízo, não serve o disposto no art. 98 de CTN para atribuir, de forma generalizada, superioridade hierárquica aos tratados internacionais, atributo destinado à Constituição e não à lei complementar.

O Direito Constitucional é o campo de definição de tal hierarquia. Mesmo assim, o efeito, dele decorrente, é justamente o de atribuir supremacia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre a legislação tributária interna, via especialidade da norma. Se o critério não é o da superioridade hierárquica de normas é o da especialidade da norma, pelo qual, a norma especial prevalece à geral.

### CAPITULO III - OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

A relação entre o ordenamento jurídico nacional e os tratados e convenções internacionais, além do sistema de internalização monista ou dualista, adotado pela Constituição, para a introdução de norma convencional no âmbito interno, exige um profundo conhecimento sobre a forma do Estado envolvido numa negociação internacional, se unitário ou composto.

O exercício do poder político sobre um território pode ser exercido de forma unitária, quando há uma unidade de poder sobre o território, pessoas e bens. Ao contrário se há uma divisão de poder sobre o território tem-se o Estado composto, que se organiza distribuindo competências e, conseqüentemente, originando uma multiplicidade de organizações governamentais.

Esta multiplicidade de organismos governamentais dá origem, no Brasil, ao Estado Federal, composto pela União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Isto implica dizer que a forma do Estado brasileiro é a federal, cujo fundamento básico é a distribuição constitucional de competências, através do Pacto Federativo, que regula a existência das entidades federativas.

No âmbito internacional é irrelevante o conhecimento da forma de Estado envolvido nas negociações, pois neste ambiente somente os Estados soberanos podem pactuar, agindo de forma unitária ao representar a vontade nacional. No âmbito interno, importante se faz o conhecimento da existência de um poder soberano unitário e a repartição de competências, quando o Estado envolvido é um Estado composto.

Destaca-se, neste estudo, a repartição de competências relacionadas com o poder de tributar, de criar tributos através de lei, observado o princípio da legalidade, dentro do que constitucionalmente é permitido a cada entidade federativa, bem como o poder de exonerar tributos através de imunidades, isenções e não incidências.

Mais uma vez, internamente o assunto parece resolvido, cada entidade federativa conhece e tem definido seu campo de imposição tributária. Ressalvados os casos de

imunidade, pode instituir ou conceder isenção de tributos, não sendo permitido a isenção heterônoma e muito menos a tributação de um ente federativo sobre o outro. A dificuldade aparece quando o Estado Federal convencionar, exonerando tributos de exclusiva competência das entidades federativas.

Neste capítulo objetiva-se o conhecimento do Pacto Federativo, a distribuição de competências tributárias, a relação entre o ordenamento jurídico de fonte interna e externa, com vistas a verificar a possibilidade de tratados internacionais exonerarem tributos das diversas entidades federativas, bem como o conhecimento da posição jurisprudencial adotada pelo Supremo Tribunal Federal sobre ao assunto, tendo em vista o art. 98 do CTN, que confere superioridade aos tratados internacionais que versem sobre matéria tributária.

### 3.1 O pacto federativo

Federação é uma forma genérica de organização política de Estados compostos, que pode assumir as espécies de Estado federal e de Confederação. O Estado federal caracteriza-se pela indissolubilidade da União e pela concentração da soberania, repartindo competências entre seus membros, o que lhes confere autonomia político-administrativa. A confederação se caracteriza pela União de Estados soberanos, que mesmo unidos para a construção de objetivos comuns conservam a liberdade de se auto governarem.

O Estado federal é uma espécie de federação, composta por unidades que, embora dotadas de capacidade de auto-organização e de auto-administração, não são dotadas de soberania, submetendo-se a uma Constituição Federal. Neste tipo de federação, os Estados-membros são entidades políticas de Direito Público interno, dotadas de autonomia e submetidas à soberania do Estado Federal, Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional. Distingue-se da confederação que é formada por Estados soberanos, isto é, por entidades políticas dotadas de poder soberano incondicionado. Cada Estado mantém sua soberania, com direito a secessão, isto é, o direito de se separar da União.

O constitucionalista Luiz Pinto Ferreira, apreciando o assunto sob o ponto de vista conceitual, define o Estado federal como sendo “[...] uma organização, formada sob a base de uma repartição de competências entre o governo nacional e os governos estaduais, de sorte que a União tenha a supremacia sobre os Estados-membros, e estes sejam entidades dotadas de autonomia constitucional perante a mesma União”<sup>207</sup>.

---

<sup>207</sup> FERREIRA, Luiz Pinto. *Curso de direito constitucional*. v. I, 4. ed., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1978, p. 80.

O princípio federal fundamenta-se na “[...] divisão de poderes, que permitem a coexistência do governo geral com o governo das organizações particulares em esferas distintas, coordenadas e independentes”<sup>208</sup> ou, ainda, “[...] na divisão de poderes, feita de tal modo que se especifiquem os poderes de competência do governo geral em face dos poderes residuais deixados aos Estados-membros”<sup>209</sup>.

*A repartição de competências entre a União e os Estados-membros constitui o fulcro do Estado Federal, e dá origem a uma estrutura estatal complexa, que apresenta, a um tempo, aspectos unitário e federativo. É unitário, enquanto possui um único território que, embora dividido entre os Estados-membros, está submetido ao poder da União no exercício da competência federal, e ainda uma só população, formando um único corpo nacional, enquanto regida pela constituição e legislação federais. É federativo (associativo), enquanto cabe aos Estados-membros participar na formação da vontade dos órgãos federais (especialmente no Senado Federal, que se compõe de representantes dos Estados, art. 46 da Constituição e também pela participação das Assembléias Legislativas estaduais no processo de formação das emendas constitucionais, art. 60,III) e enquanto lhes é conferida competência para dispor sobre matérias que lhes reserva a Constituição Federal com incidência nos respectivos territórios e populações. Com isso constituem-se no Estado federal duas esferas governamentais sobre a mesma população e o mesmo território: o da União e a de cada Estado-membro. No Brasil, ainda há a esfera governamental dos Municípios. Mas o Estado federal é considerado uma unidade nas relações internacionais*<sup>210</sup>.

Historicamente, a federação surgiu com a Revolução norte-americana do século XXVII, que resultou no aparecimento dos Estados Unidos da América do Norte, mediante a Constituição de 1787. As 13 Colônias vitoriosas sobre o domínio inglês, inicialmente unidas em confederação, mostraram-se frágeis neste tipo de união. À Confederação proibia-se a imposição de tributos sobre os Estados confederados, empenhada em gravames financeiros para a sustentação da união, mostrava-se ineficaz e frágil para a sua manutenção.

Para solucionar o impasse, reuniram-se os representantes dos Estados Confederados para rever os Artigos da Confederação, na célebre Convenção de Filadélfia. As 13 Colônias, sob a exigência de manter a denominação Estado para cada uma delas, ratificaram a Constituição dos Estados Unidos da América. A partir de então, o Estado era um só, não mais 13 Estados independentes. A Constituição norte-americana tem origem, portanto, num tratado

<sup>208</sup> BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 3. ed., 2. tiragem, rev. e ampl. São Paulo: Melhoramentos, 1995, p. 79.

<sup>209</sup> BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. p. 80.

<sup>210</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. São Paulo: Melhoramentos, 1999, p. 104-105.

internacional ratificado entre Estados soberanos que abriram mão de sua soberania para transferi-la a uma entidade apenas.

A forma federativa de Estado surge no Brasil com o advento da República, através do Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, cujo art. 1º estabelece: “Fica proclamada provisoriamente e decretada como forma de governo da nação brasileira – a República Federativa”, e o art. 2º: “As províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil”<sup>211</sup>.

A denominação de Estados dada às províncias, é explicada por José Pedro Galvão de Souza quando se refere aos fatos históricos da federação, informando que:

[...] o nome do Estado aplicado a uma entidade não soberana, explica-se, pois, no caso norte-americano, em virtude das circunstâncias históricas. Não assim no caso brasileiro, quando se começou a chamar de *Estados* às antigas províncias do Império, tal foi o furor imitativo dos primeiros homens da República. Um Estado só, havia sido, sempre, o Brasil, desde os primórdios da colonização, salvo malograda e efêmera experiência das capitânicas. A Argentina, apesar de Estado federal, adota a denominação de *províncias* para as unidades federadas. Tanto no caso do Brasil como da Argentina, chegou-se ao Estado federal partindo da unidade para a multiplicidade, ao passo que, no caso dos Estados Unidos, partiu-se da unidade para chegar à unidade, através de uma confederação em seguida à qual surgiu o Estado federal<sup>212</sup>.

A Constituição brasileira de 1967, promulgada em 24 de janeiro de 1967 e que entrou em vigor em 15 de março de 1967, assumindo a Presidência o então Marechal Arthur da Costa e Silva, chamava-se apenas de *Constituição do Brasil*, que foi totalmente alterada pela Emenda Constitucional nº1, que, técnica e teoricamente, não se tratou de emenda, mas de nova Constituição, promulgada em 17 de outubro de 1969, fruto do famigerado Ato Institucional número cinco, o famoso AI 5, alterou totalmente a Constituição de 67, inclusive o nome, que perdura até os dias atuais, passando a se chamar de *Constituição da República Federativa do Brasil*.

O art. 1º da Constituição Federal de 1988 indica que “A república Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”. Deste artigo destaca-se a forma de

<sup>211</sup> CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Hilton Lobo. *Todas as Constituições do Brasil*, p. 492.

<sup>212</sup> SOUZA, José Pedro Galvão de. *Iniciação à teoria do Estado*. São Paulo: RT, 2. ed., 1976, p. 62.

Estado federal<sup>213</sup>; a forma de governo<sup>214</sup> republicana; o princípio da indissolubilidade e os componentes da federação: Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Quanto à forma federativa de Estado há previsão constitucional de imutabilidade, é o que se entende do inciso I, § 4º, do art. 60, da Constituição Federal de 1988. Quanto à forma republicana de governo, que embora figure como princípio constitucional, hodiernamente desprovido de qualquer proteção constitucional, pode ser objeto de alteração via Emenda à Constituição.

A indissolubilidade da união integra o conceito de federação, é o princípio fundamental do Estado Federal, que no caso brasileiro está devidamente explicitado no art. 1º da Carta. Esta união entre Estados, Distrito Federal e Municípios dá origem ao Estado Federal denominado República Federativa do Brasil. Este não pode ser confundido com a União, que surge do Direito Constitucional, como entidade essencialmente federativa.

Esta indissolubilidade da Federação se constitui em “cláusula pétrea” não podendo ser violada nem por via indireta, caso se pretendesse, por exemplo, retirar a competência tributária dos Estados. A indissolubilidade alcança também os Estados federados, cuja integridade territorial deve ser garantida, permitida, porém, de acordo com os parágrafos terceiro e quarto, do art. 18, da Constituição, aos Estados e Municípios, a criação, a incorporação, a subdivisão, o desmembramento ou a anexação a outros, depois de aprovação da população diretamente interessada, mediante plebiscito e a correspondente promulgação de lei complementar, para os primeiros, e lei estadual, para os últimos.

Os entes federativos da República Federativa do Brasil são quatro e estão enumerados no art. 18 da Constituição como sendo: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos nos termos da Constituição.

A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo Pessoa Jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação às unidades federadas e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro.

A União faz parte do Estado Federal, está contida na República Federativa do Brasil, que é “[...] o complexo constituído da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dotado

---

<sup>213</sup> A organização política do Estado pode se dar através da forma unitária ou federativa. O Estado é Unitário quando existe uma unidade de poder sobre o território, pessoas e bens. O Estado é federativo quando há uma complexidade de poderes, que se dividem no espaço territorial, distribuído regionalmente.

<sup>214</sup> Atualmente se admite uma classificação dualista das formas de governo em monarquias e repúblicas. Monarquia, caracterizado pela hereditariedade e vitaliciedade e pelo exercício do poder por uma única pessoa, que age em nome próprio, e a república caracterizada pela eletividade periódica do chefe de Estado e pelo exercício do poder realizado através de uma coletividade ou seus representantes. Convém ressaltar, aqui, o conceito de sistema de governo, que diz respeito ao modo como se relacionam os poderes, especialmente o Legislativo e o Executivo, admitindo-se os sistemas: presidencialista e parlamentarista.



de personalidade jurídica de Direito Público internacional”<sup>215</sup>. Assim, não é a União a detentora da soberania, essa é característica do Estado Federal, porém pelo uso indiscriminado do termo União para designar a República Federativa do Brasil, facilmente aquela se confunde com esta.

Esta confusão se dá pelo fato de que é através dos órgãos da União que a República Federativa do Brasil se faz representar nas relações internacionais, isso porque as relações internacionais do Estado brasileiro é matéria de exclusiva competência da União, conforme incisos I a IV, do art. 21 da Constituição Federal, que perante os atos de Direito Internacional representa o Estado Federal, isto é, a República Federativa do Brasil, detentora da soberania.

Outro aspecto importante a ser ressaltado é o fato de que o Presidente da República Federativa do Brasil é, a um tempo, Chefe do Estado brasileiro e Chefe do Governo Federal, Chefe do Poder Executivo da União. “Não é, realmente, a União que aparece nos atos internacionais, mas a República Federativa do Brasil, de que ela é apenas uma das entidades componentes (art. 18)”<sup>216</sup>.

O território e a população da União e da República Federativa do Brasil são os mesmos, eis que nesse aspecto a abrangência da União é idêntica a do Estado federal, porém, sob o âmbito da validade da ordem jurídica o Estado Federal é mais amplo que o da ordem jurídica da União. Isso quer dizer que 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.

A ordem jurídica da União difere das ordens jurídicas dos Estados federados, do Distrito Federal e dos Municípios, cujas competências estão positivadas nos artigos 21 a 32 da Constituição. Assim, a validade e eficácia das ordens jurídicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, somente presidem as pessoas, bens e fatos cuja competência conferir tal eficácia. Já a eficácia da ordem jurídica do Estado federal rege toda a vida no interior do país.

Na República Federativa do Brasil, a autonomia constitucional e legislativa dos Estados-membros não é absoluta, mas relativa, pois devem observar as diretrizes fixadas na Constituição Federal, que limita, mediante a repartição de competências, as ordens jurídicas da União e dos Estados federados. Desta forma, observada a competência deferida pela Constituição Federal, a União e os Estados federados não podem interferir um no campo do outro.

---

<sup>215</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. p. 493.

<sup>216</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. p. 494.

Por força do princípio federativo – Pacto Federativo – convivem harmonicamente as ordens jurídicas globais, o Estado brasileiro, e as ordens jurídicas parciais: central, a União, e periféricas, os Estados-membros. “Esta múltipla incidência só é possível por força da cuidadosa discriminação de competências, levada a efeito pela Constituição da República”<sup>217</sup>. Não restam dúvidas a respeito do campo de atuação de cada ordem jurídica, eis que possuem campos de atuação constitucionalmente definidos.

Levando-se em consideração a hierarquia de normas, idealizada por Kelsen, cujo fundamento básico é o fato de uma norma inferior extrair a sua validade e legitimidade numa norma superior, conclui-se que a norma fundamental é a Constituição Federal, onde as demais normas encontram o seu fundamento de validade.

Desta forma, segundo o magistério de Carrazza,

[...] torna-se onipotente que as leis nacionais (do Estado brasileiro), as leis federais (da União) e as leis estaduais (dos Estados-membros) ocupam o mesmo nível, vale consignar, umas não preferem às outras. Realmente, que encontram seu *fundamento de validade* na própria Carta Magna, apresentando campos de atuação exclusivos e muito bem discriminados. Por se acharem igualmente subordinadas à Constituição, as várias ordens jurídicas são isônomas, [...] <sup>218</sup>.

Essa igualdade jurídica entre a União e os Estados-membros lhes conferem a autonomia necessária para, dentro do âmbito de suas competências, elaborarem suas próprias Constituições, legislarem, estabelecerem prioridades a serem implantadas ou resolvidas, bem como lhes é permitido exercitar a sua competência tributária respeitando os direitos constitucionais dos contribuintes e a regra que veda o confisco.

O reconhecimento desta autonomia é de fundamental importância para a preservação da organização federativa, que permite aos governos estaduais ou municipais a eleição de prioridades, que nem sempre são coincidentes com as prioridades do governo central. É o que Dalmo de Abreu Dalari preleciona: “Se um governo puder determinar o que o outro deve fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar, desaparecem todas as vantagens da organização federativa”<sup>219</sup>.

Por outro lado, uma característica do Estado Federal é a existência de um órgão constitucional incumbido do controle da constitucionalidade das leis, atribuição conferida ao

<sup>217</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 8. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 88.

<sup>218</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. p. 88.

<sup>219</sup> DALARI, Dalmo de Abreu. **Competências municipais**. Estudos de Direito Público. São Paulo: Revista da Associação dos Advogados da Prefeitura de São Paulo, 1983, n. 4, p. 7.

Supremo Tribunal Federal, ao qual compete, precipuamente, a guarda da Constituição, é o que informa o art. 120 da Lei Maior. Esse controle da constitucionalidade, como já referido anteriormente, pode ser efetivado por via da ação direta ou por via da exceção.

É da própria índole do regime federativo a coexistência das autonomias federais e estaduais, daí a importância da delimitação de competências, de forma a não permitir a violação recíproca de autonomias, cujos limites são ditados pela Constituição Federal que impõe restrições, mas também lhes defere competências exclusivas e supletivas, dentro das quais pode livremente transitar.

O Poder Constituinte dos Estados-membros é um poder decorrente do Poder Constituinte originário do Estado Federal, de forma que a autorização expressa no art. 25, da Constituição Federal, que permite a organização dos Estados de tal forma a regerem-se pelas Constituições e leis que adotarem, somente encontra validade se observados os princípios da Constituição Federal.

Os princípios a que devem obediência as Constituições dos Estados federados são os elencados no inciso VII, do art. 34, da Magna Carta, sob pena de intervenção federal, considerada pena máxima que pode sofrer um Estado, no sistema federativo, são eles: a forma republicana, sistema representativo e regime democrático, direitos da pessoa humana, autonomia municipal e prestação de contas da administração pública direta e indireta.

Além destes, o constituinte estadual deve observar outros princípios, que embora não enumerados na Magna Carta, limitam a autonomia estadual, cuja desobediência inquinam de inconstitucionalidade a norma contida na Constituição do Estado.

*É aos princípios que se subordinam os Estados ao se organizarem. Essa obrigatoriedade de observação dos princípios tem o objetivo de assegurar a unidade nacional, a uniformidade jurídica, a fim de que as várias ordens jurídicas parciais (Estados federados) perfaçam a unidade (Estado Federal)<sup>220</sup>.*

Quanto aos Municípios, o melhor entendimento é de que eles são divisões político-administrativas dos Estados, elevados à condição de entidades federativas pela atual Constituição, ao incluí-los no art. 1º da Constituição Federal, como participantes da *união indissolúvel*.

---

<sup>220</sup> TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. p. 90.

A federação brasileira assume condição peculiar, com a inclusão do Município como ente federado. Caracteriza-se por ser uma *federação tridimensional*<sup>221</sup>, na qual figuram três pessoas políticas internas ou três ordens jurídicas distintas: a União, os Estados federados e os Municípios.

O elemento essencial à caracterização do regime federativo brasileiro é, portanto, tão-só a rígida repartição de competências inscrita em nossa Lei Fundamental, donde irradiam três feixes normativos. Vale dizer, o que permite asseverar que nossa federação é peculiar, singular, diferente das demais existentes no mundo é a presença no Estado Brasil de três pessoas políticas internas, dotadas de igual poder legiferante, na medida em que o espaço normativo que a uma delas ficou reservado é indisponível pelas demais.

Eis porque o Município brasileiro se reveste da condição de ente federado<sup>222</sup>.

Autores há, como José Afonso da Silva, que consideram os municípios como mera divisão política do estado e não como entidade federada. Os argumentos que balizam este entendimento podem ser enumerados como sendo: a inexistência de uma câmara de representantes dos municípios para a formação da vontade nacional; a impossibilidade da intervenção federal, eis que compete aos Estados este desiderato e o fato de que a sua criação, fusão, incorporação e desmembramento ser regulado por *lei estadual*, dentro do período estabelecido por lei complementar federal, como prevê o § 4º, do art. 18, da Carta.

A mesma posição é adotada para os Territórios Federais, que embora não mais existentes no Brasil, porém prevista a sua criação, transformação ou integração ao Estado de origem, são considerados como mera descentralização administrativo-territorial da União, quando os declara integrante desta, conforme o § 2º, do art. 18 da Constituição Federal de 88.

Focalizado o Pacto Federativo, seus princípios e elementos componentes, se faz indispensável o estudo da repartição das competências para o exercício das atividades normativas, que conferem às entidades federativas a autonomia necessária para, dentro do campo de abrangência definido pela Constituição da República Federativa do Brasil, exercitarem suas prerrogativas constitucionais.

---

<sup>221</sup> COLLAÇO, Flávio Roberto. **O Município na federação brasileira**. Florianópolis: Editora da UFSC, 1983, p. 47.

### 3.2 Repartição de competências e o Poder tributário

Genericamente competência é a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões, ou ainda, o poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar as suas funções. “A competência resulta da lei e por ela é delimitada”<sup>223</sup>.

O princípio geral que norteia a repartição de competência entre as entidades federativas é o da predominância do interesse, segundo o qual à União caberão aquelas matérias e questões de predominante interesse geral, nacional, ao passo que aos Estados tocarão matérias e assuntos de predominante interesse regional, e aos Municípios concernem os assuntos de predominante interesse local.

Didaticamente a competência pode ser dividida em material e legislativa. A competência material pode ser exclusiva, art. 21 CF, e comum art. 23 CF. A competência legislativa pode ser privativa, art. 22 CF, exclusiva, art. 25, §§ 1º e 2º CF, privativa, art. 22 CF, concorrente, art. 24 CF, e suplementar art. 24, § 2º CF.

Ao presente estudo interessa a competência tributária, que é a “[...] a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos”,<sup>224</sup> derivada do poder soberano do Estado de instituir tributos, impondo aos seus cidadãos a qualidade de contribuintes para fazer frente ao dispêndio público destinado a suportar as atividades públicas estatais.

O poder tributário é uma prerrogativa de soberania do Estado que, originariamente, atribui às pessoas políticas de direito público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a titularidade ativa de competências tributárias previamente delimitadas pelo Poder Constituinte e devidamente expressas, ou positivadas, na Constituição, para atender o princípio da legalidade.

Não se pode confundir competência com capacidade tributária, pois não são termos sinônimos. A competência tributária, como adrede referido, é a aptidão de criar, *in abstracto*, tributos, atividade esta que se esgota com a lei, é, na realidade, o direito de criar o tributo. Capacidade tributária é a atividade arrecadatória do tributo, após a ocorrência do fato gerador, isto é, o direito de arrecadar o tributo devido.

A competência tributária atribuída às pessoas políticas é, dentro do princípio federativo, uma concessão do povo que, em última análise, é o detentor de todas as

---

<sup>222</sup> COLLAÇO, Flávio Roberto. **O Município na federação brasileira**. p. 52

<sup>223</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 21. ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestro Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 134.

<sup>224</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. p. 265.

competências ou de todas as formas de poder. “Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”, é o que informa o parágrafo único, do art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil. Portanto, a competência tributária é derivada da *vontade soberana* do povo.

A instituição de um tributo deve atender interesses públicos e, o dinheiro obtido com a sua arrecadação deve atender necessidades públicas, sua criação depende de lei, por quem a Constituição deferir competência devendo ser aplicada de maneira isonômica, isto é, a lei tributária deve ser igual para todos.

A Constituição Federal, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, com exaustivo cuidado, elenca e distribui as várias competências tributárias, entre cada uma das entidades federativas subordinando-as aos preceitos constitucionais. Daí não se falar em poder tributário, absoluta manifestação do *ius imperium* do Estado, mas em competência tributária, regrada e disciplinada pelo Direito como manifestação de autonomia da pessoa política.

O poder tributário pertence ao povo que, reunido em torno de uma Constituição, reparte competências entre as pessoas políticas autônomas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – atribuindo-lhes competência legislativa de instituir, extinguir e alterar tributos, desde que respeitadas as suas diretrizes. Desta forma, as entidades federativas, agindo dentro das limitações constitucionais são entidades isônomas, não sendo permitido que uma interfira na atividade tributária de outra, porém, todas devem respeito à República Federativa, Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional e única detentora da soberania.

Fica evidente a igualdade técnico-jurídica das entidades federativas no campo tributário, que não podem invadir ou macular a atividade legislativa uma das outras. A União não pode subjugar os Estados-membros, que por sua vez não podem submeter os Municípios ao jugo tributário. Cada uma tem sua atuação legislativa definida constitucionalmente, de forma tal que a Constituição se constitui na lei tributária fundamental, donde as demais leis encontram a sua fundamentação.

A Constituição, por sua vez, não cria tributos, apenas discrimina competências que podem ser: exclusiva, comum e residual. A exclusividade reside no fato de que a pessoa política autorizada a criar determinado tributo impede que outra o institua, de forma cumulativa. “As normas constitucionais que discriminam competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um determinado tributo; e 2) proibem as demais de virem a instituí-lo”<sup>225</sup>.

---

<sup>225</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 277.

Os art. 153 e 154, da Constituição Federal, de 1988, relacionam os tributos de exclusiva competência da União, a saber: Imposto de Importação de Produtos Estrangeiros (IIPE), Imposto de Exportação (IE), para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, Imposto de Renda (IR) e Proventos de Qualquer Natureza, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (IPTR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), Imposto Extraordinário no caso de Guerra Externa, Empréstimo Compulsório, ordinário e extraordinário e, ainda, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, tais como Contribuição do FGTS, Contribuição Previdenciária, Contribuição Sindical, CPMF etc.

O art. 155, taxativamente, relaciona os tributos de competência exclusiva dos Estados e do Distrito federal: Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação (ITCD), de quais quer bens ou direitos, Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS) e Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

A Constituição Federal de 88 trata dos casos de imunidade ou não incidência constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre produtos industrializados destinados à exportação, nos seus artigos 153, § 3º, II e 155, inciso X, alínea a e inciso XII, alínea e, determinando que: o IPI “[...] não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior”<sup>226</sup> e; o ICMS “[...] não incidirá: a) sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar”<sup>227</sup>, conferindo à lei complementar a atribuição de “[...] excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a [...]”<sup>228</sup>.

Por sua vez, o art. 156, elenca os tributos de exclusividade dos Municípios: Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão “intervivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis (ITBI), exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição e Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

---

<sup>226</sup> Art. 153, § 3º, III, CF 88.

<sup>227</sup> Art. 155, X, a, CF 88.

<sup>228</sup> Art. 155, XII, e, CF 88

A competência tributária comum à União, Estados, Distrito Federal e Municípios refere-se à instituição de taxas, pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviços públicos, contribuições de melhoria, em decorrência de obras públicas e contribuições sociais, levando em consideração o artigo 149 e seu parágrafo único, da Constituição da República Federativa do Brasil em vigor.

A competência residual, contida no art. 154, inciso I da Carta, é exclusiva da União, sendo vedada a cumulatividade, isto é, o imposto deve ser aplicado sobre o valor agregado e não sobre o total da operação, bem como a proibição da bitributação, no sentido de que não pode ser criado tributo cujo fato gerador ou base de cálculo seja coincidente com imposto já previsto na Constituição. Da arrecadação auferida, vinte por cento será destinada aos Estados e Municípios.

Ao presente estudo interessa, não apenas a repartição de competências tributárias que, de certa forma, limitam o poder de tributar do Estado, delimitando e enumerando os tributos que cada entidade federativa pode se ocupar, mas, principalmente, a possibilidade, frente ao pacto federativo, de a República Federativa ou a União, essa quando agindo nas vestes de Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional, através de tratados internacionais, interferir na atividade tributária das demais entidades federativas.

### **3.3 A exoneração de tributos estaduais e municipais**

A exoneração de tributos federais, estaduais e municipais, advém de limitações ao poder de tributar, podendo seu fundamento derivar de normas de Direito interno ou de normas de Direito Internacional. Estas limitações, fundadas no Direito Internacional, são o ponto central deste trabalho, que pretendendo investigar a superioridade ou não dos tratados internacionais, em matéria tributária, sobre a legislação tributária interna, buscam, ao mesmo tempo, os fundamentos que possam acarretar a isenção de tributos de exclusiva competência dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios.

Sainz de Bujanda, referindo-se sobre o assunto, entende que “[...] o poder de isenção que cada Estado pode livremente exercer, sem mais limitações que as constitucionais, por via da legislação tributária ordinária, pode ver-se constringido a aceitar e a dar efetividade a outros tipos de limitações derivadas do Direito Internacional”<sup>229</sup>.

<sup>229</sup> “... el poder de exención que cada Estado puede libremente ejercer, sin más limitaciones que las constitucionales, por via de la legislación tributaria ordinaria, puede verse constringido a aceptar y a dar efectividad a outro tipo de limitaciones derivadas del Derecho Internacional”. In: SAINZ DE BUJANDA,



Inicialmente, se faz uma superficial introdução sobre as formas de exoneração de tributos admitidas pela Constituição, para depois relacionar esta mesma possibilidade, quando da conclusão de tratados internacionais, verificando a possibilidade destes interferirem na competência tributária dos Estados e dos Municípios.

Genericamente, a exoneração de tributos pode efetivar-se de três maneiras diferentes: imunidade, isenção e não incidência. Todas elas levam a um só objetivo: o não pagamento do tributo. Por isso, importante se faz, mesmo que superficialmente, a diferenciação entre elas.

A imunidade tributária representa o desejo constitucional de que determinadas situações materiais não sejam oneradas por tributos, excluindo certas pessoas, bens, serviços ou situações do poder de tributar do Estado.

“[...] A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional, que à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-os fora do campo sobre que é autorizado a instituição do tributo”<sup>230</sup>.

Constitui-se numa limitação do poder de tributar, por meio do qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações, cujo gravame fiscal normalmente é autorizado, tendo por fundamento “[...] a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes [...]”<sup>231</sup>.

Como exemplo pode-se citar a não tributação de IPI sobre livros, quando todos os produtos industrializados sofrem tal gravame. Da mesma forma os jornais, periódicos e o papel de imprensa, a renda dos partidos políticos, a renda dos templos de qualquer culto, a imunidade recíproca dos entes políticos, suas autarquias e fundações, como estatuído no art. 150, VI, alíneas *a, b, c, d*, § 1º a § 4º, da CF 88. Mais adiante, nos arts. 153 a 156, todos da Constituição Federal, definem-se as imunidades ao IPI, ICMS, ISSQN e ITBI, a produtos e serviços destinados ao exterior. O art. 184, § 5º, CF 88, concede imunidade, embora se referindo como isenção, de impostos federais, estaduais e municipais às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. O art. 195, § 7º, CF 88 isenta, entenda-se “imunes” de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social, nos termos da lei.

O art. 5º, da Constituição, do capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos, proíbe a exigência de taxas: para petições aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou

---

Fernando. *Hacienda y derecho: Estudios de Derecho Financiero*, v. 3. , Madri: Instituto de Estudios Plíticos, 1963, p. 441.

<sup>230</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 145.

contra ilegalidade ou abuso de poder, bem como certidões fornecidas por repartições públicas, para a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, inciso XXXIV CF; ao acesso a serviço público de assistência jurídica aos que comprovarem insuficiência de recursos, inciso LXXIV CF; registro civil de nascimento e certidão de óbito, para os reconhecidamente pobres na forma da lei, inciso LXXVI CF; *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania, inciso LXXVII CF.

Caracteriza-se, portanto, a imunidade como uma limitação do poder de tributar, atuando no nível da competência tributária, fundada na liberdade absoluta, isto é, na soberania, tendo por fonte a Constituição que, ao definir a competência tributária, excepciona determinadas situações, que se não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo da competência tributária e passível de tributação.

A isenção caracteriza-se como sendo uma limitação do poder de tributar, estabelecida por lei editada pela pessoa jurídica de direito público interno competente para instituir o tributo. Na concepção de José Souto Maior Borges “As isenções podem ser consideradas limitações jurídicas ao poder de tributar, originárias, no sistema federativo brasileiro, de leis editadas pela União, Estados-membros e Municípios”<sup>232</sup>.

A isenção atua no plano da incidência, tendo por fonte lei ordinária ou complementar. “Diz-se que há incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo”<sup>233</sup>. Convém ressaltar que a isenção ataca a obrigação principal não dispensando, porém, o contribuinte, do cumprimento dos deveres instrumentais e das obrigações acessórias. O não pagamento do tributo não libera o contribuinte de suas obrigações, por exemplo, de informar ao fisco as operações realizadas, assim, uma mercadoria isenta de ICMS só pode circular acompanhada de documento fiscal.

O Código Tributário Nacional considera a isenção como uma forma de exclusão do crédito tributário, art. 175, I,<sup>234</sup>, sempre decorrente de lei, art. 176,<sup>235</sup> podendo ser restrita a determinada região, em função de condições peculiares e, concedida: por prazo determinado ou em função de determinadas condições; passível de revogação ou modificação, por lei, e em

---

<sup>231</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário nacional**. p. 145.

<sup>232</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria da isenção tributária**. 3. ed., rev. e ampl., São Paulo: Melhoramentos, 2001, p. 157.

<sup>233</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário nacional**. p. 260.

<sup>234</sup> CTN – “Art. 175. Excluem o crédito tributário: [ ] I – a isenção”;

<sup>235</sup> CTN- “Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso o prazo de sua duração”.

caráter geral, diretamente pela lei ou, específico, mediante despacho da autoridade administrativa em requerimento do interessado.

Para Geraldo Ataliba, “Isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido [...]. Na isenção, verifica-se o fato gerador e ocorre a incidência, entretanto, como não é exigido o crédito tributário, em virtude da dispensa do pagamento, não se recolhe o tributo”<sup>236</sup>. Rubens Gomes de Souza sustenta que a isenção “[...] é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido [...]”<sup>237</sup>.

A não-incidência é um conceito de grande complexidade abrangendo, na sua acepção ampla, a imunidade, a isenção e a não-incidência propriamente dita. O resultado é que as três alcançam o não pagamento de tributos. No sentido estrito ou técnico, entretanto, a não incidência é a ausência de imposição fiscal, que decorre, por exclusão, da definição do fato gerador. “A não-incidência decorre da própria definição do fato gerador contida em lei tributária, desde que se verifique que o fato ocorrido não corresponde àquela definição, dá-se a não-incidência”<sup>238</sup>.

Luciano Amaro afirma que “Todos os fatos que *não têm aptidão de gerar tributos* compõem o campo da *não-incidência* (de tributo)”<sup>239</sup>.

José Souto Maior Borges classifica a não-incidência em:

- I) *pura e simples*, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante;
- II) *qualificada*, dividida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei ordinária – a regra de isenção (total).<sup>240</sup>

Hugo de Brito Machado apresenta um resumo esclarecedor quanto à diferenciação entre isenção, não-incidência e imunidade, que se traz à colação, com o objetivo de fixar o entendimento, que pela sutileza possa elidir as dúvidas que por ventura restar. Diz ele:

Em resumo:

- a) *Isenção* é a exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.
- b) *Não incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras não se configura o seu suporte fático. Pode ser: *pura e simples*, se resultar da clara inoccorrência do suporte fático da regra de tributação; ou

<sup>236</sup> ATALIBA, Geraldo. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: RT, 1994, p. 243-244.

<sup>237</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97.

<sup>238</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. p. 70.

<sup>239</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. p. 261

<sup>240</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria da isenção tributária*. p. 155.

*juridicamente qualificada*, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido.

c) *Imunidade* é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas<sup>241</sup>.

O modelo federativo brasileiro, insculpido no art. 1º da Constituição Federal de 1988, demonstra que o Brasil é um Estado Federal constituído pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, como exaustivamente discorrido anteriormente, apresentando ordens jurídicas diversas: uma global atinente ao Estado brasileiro, Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional e ordens jurídicas parciais - central representada pela União e periféricas representadas pelos Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios - Pessoas Jurídicas de Direito Público interno.

Nas relações internacionais, o Estado brasileiro é representado pela União que, perante o direito das gentes, atua em nome da República Federativa do Brasil, assumindo a personalidade de direito público internacional, provida de soberania, qualidade indispensável à celebração de tratados internacionais. Neste sentido fica evidente o “caráter bifronte da União”<sup>242</sup>, ora representando o Estado Brasileiro como ordem jurídica global, ora representando a ordem jurídica parcial, central, como Pessoa Jurídica de Direito Público interno.

Desta forma, “A União, ao celebrar tratados internacionais está agindo na qualidade de representante da Nação brasileira, de ordem jurídica global, e não como pessoa política de direito público, como ente federativo, como ordem jurídica parcial central”<sup>243</sup>. Detém, naquela qualidade todos os atributos decorrentes da soberania, entre elas a possibilidade de firmar tratados internacionais que concedam isenções ou outros benefícios concernentes a tributos federais, distritais, estaduais e municipais.

Nas relações internacionais somente os Estados soberanos, as organizações internacionais e o Vaticano, como adrede visto, podem ser sujeitos de Direito Internacional autorizados a celebrar tratados internacionais. As pessoas físicas e jurídicas apenas podem ser

<sup>241</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. p. 154.

<sup>242</sup> BORGES, José Souto Maior. *Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-Membros e Municípios. Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 172.

objeto de tratados internacionais ou, ainda, sujeitos indiretos do Direito Internacional convencional, vez que podem ser beneficiados ou, até mesmo, ver seus direitos restringidos pelo ordenamento jurídico internacional pactuado.

Partindo-se destas premissas fica fácil entender que, ao Direito Internacional, o Estado soberano representa a unidade, não interessando se o Estado envolvido em tratados internacionais é um Estado unitário, como é o caso do Uruguai, ou um Estado Federal, fracionado internamente, como é o caso do Brasil, onde se vislumbra as figuras dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios. Desta forma, utilizando-se termos matemáticos, pode-se afirmar que o maior contém o menor ou, o todo contém as partes.

O magistério de Miguel Reale ensina que “[...] para quem focaliza o Brasil, [...], considerando-o de fora, como um todo, não existem Municípios, nem Estados, nem União: existe apenas e tão-somente a pessoa jurídica unitária do Estado brasileiro”<sup>244</sup>.

A vedação constitucional do art. 151, III, que impede a concessão de isenção heterônoma, pela União, de tributos estaduais e municipais, deve ser entendida como uma limitação à atuação da União como ordem jurídica parcial, cuja inobservância ofenderia o pacto federativo e inquinaria de inconstitucionalidade a lei, através da qual a isenção ou benefício foi concedido.

Realmente, a União, como ordem jurídica parcial, não pode, pelo dispositivo constitucional vigente e acima citado, instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Seu campo de ação ou de competência tributária é matéria devidamente limitada no texto da Magna Carta. Quando, porém, estão envolvidas operações de exportações de produtos e serviços, lei complementar, elaborada pelo Legislativo da União, abre a possibilidade de excluir a incidência de tributos estaduais e municipais, por determinação constitucional.

O Texto constitucional, de 1988, apresenta comando de não-incidência de impostos Estaduais sobre produtos industrializados, exceto os semi-elaborados definidos em lei complementar, através da alínea *a*, inciso X, § 2º, do art. 155, que trata da competência dos Estados e do Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços através do ICMS. Logo adiante, no inciso XII, do mesmo artigo e parágrafo, prevê a possibilidade de lei complementar federal, excluir da

---

<sup>243</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna**, p. 123.

<sup>244</sup> REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 235.

incidência deste imposto estadual, o ICMS, nas exportações para o exterior de serviços e outros produtos além dos mencionados na alínea a, inciso X, do art. 155.<sup>245</sup>

Relativamente aos impostos municipais prevê, também, a Constituição, no inciso II, do § 3º, do art. 156, a possibilidade de lei complementar, federal, excluir da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o ISSQN, de competência municipal, nas exportações de serviços para o exterior.<sup>246</sup>

Importante observar que os mandamentos acima, referem-se somente às operações de exportação, e para o exterior, de forma a ressaltar a necessidade de conexão entre dois Estados soberanos, pois, no Brasil, podem ocorrer exportações entre Estados-membros ou, entre Municípios. Nestes casos o comando constitucional é inócuo, não se aplica, foge do objetivo principal de desonerar as operações de exportações internacionais, com vistas a manter a competitividade dos produtos e serviços produzidos internamente e consumidos no exterior.

Não menos importante a observação de que os mesmos dispositivos referem-se apenas às operações de exportação, deixando de lado as operações de importação, do exterior, de bens e serviços. Muito pelo contrário, as operações de importações internacionais sofrem a incidência de impostos federais<sup>247</sup> e estaduais<sup>248</sup>. Nota-se, neste aspecto a posição protecionista do Estado brasileiro.

Um dos objetivos da integração econômica entre países que se unem, como no caso do Mercosul, é a ampliação de mercados, tanto de bens e serviços como de fatores de produção, com vistas à formação de um único espaço econômico. Isso se concretiza se as barreiras tarifárias e não tarifárias diminuíam ou desapareçam e o mercado passe a ser comum, daí a

---

<sup>245</sup> CF 88. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; X – Não incidirá: a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar; XII – Cabe à lei complementar: e) Excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; [...].

<sup>246</sup> CF 88. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar: II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

<sup>247</sup> CF 88. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I- importação de produtos estrangeiros.

<sup>248</sup> CF 88. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte: [...] IX – incidirá também: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço.

denominação de “[...] Mercado *Comum* [...] a liberalização de bens, capitais, serviços e pessoas, com a eliminação de toda forma de discriminação”<sup>249</sup>.

Por outro lado, não se pode confundir *lei federal* com *tratado* firmado pela União. Aquela se limita à esfera federal e estes atuam na esfera nacional, embora o Estado Federal, no caso a República Federativa do Brasil, se utilize do aparelho legislativo e executivo da União para representá-lo soberanamente frente as demais nações, também soberanas, envolvidas em situações regidas pelo Direito convencional.

Desta forma, 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; ele atua na esfera nacional, não obstante a Nação, ou o Estado Federal, se faça representar pelo aparelho legislativo e executivo da União. Somente a União tem autoridade para firmar tratados internacionais.

Os Estados-membros e os Municípios desaparecem do cenário do Direito convencional para dar lugar ao Estado Federal, que os subordina ao interesse nacional. Neste patamar, a vontade da Nação representa a unidade, à qual estão subordinadas as partes, isto é, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. “Em face da idéia de *soberania* ressalta a concepção da unidade estatal. Por isso, no plano internacional não tem relevo o saber se a forma de Estado é federal ou unitária”<sup>250</sup>.

Betina T. Grupenmacher, reclamando da inexistência de dispositivo constitucional que reconheça a superioridade hierárquica dos tratados internacionais, entende que:

A prevalecer o entendimento de que ao Estado brasileiro, subscrevendo tratados internacionais, é vedado estabelecer isenções de tributos estaduais e municipais, o Brasil se veria limitado a firmar tratados relativamente a tributos federais, o que, de resto, é uma limitação por demais exacerbada para o país nas suas relações no plano internacional<sup>251</sup>.

Estas limitações, segundo a autora, não condizem com os interesses do País que, constitucionalmente, apresenta como um de seus princípios a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América latina, visando a formação de uma comunidade latino-americana de nações, o que se depreende do inciso IX, e do parágrafo único, do art. 4º, da Constituição Federal de 1988.

<sup>249</sup> OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Curitiba: Juruá, 1999, p. 38.

<sup>250</sup> TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. p. 61.

<sup>251</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. p. 128.

A supressão de barreiras tarifárias e não tarifárias<sup>252</sup>, a isenção de tributos nas importações e exportações, a harmonização tarifária, o tratamento igualitário<sup>253</sup>, regido pelo princípio da nação mais favorecida, são exemplos de compromisso assumidos pelo Brasil, quando da ratificação do Tratado de Assunção, também conhecido como Tratado do Mercosul, visando a formação de um mercado comum entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai.

Roque Antônio Carrazza, adotando posição contrária, não admite a isenção de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais entendendo que “[...] em relação aos tributos federais, as isenções são inegáveis. Elas, porém, não se estendem, a nosso ver, aos tributos estaduais e municipais [...]”<sup>254</sup>. A posição do autor, além de ser retrógrada, leva em consideração a vedação constitucional do inciso III, do art. 151 da Constituição e os princípios federativos da autonomia estaduais, municipais e distritais, embora reconheça os elevados e louváveis objetivos traçados para o Mercosul.

Acompanhando esta posição, Estevão Horvath conclui que o

[...] tratado internacional, ou melhor, decreto legislativo que o aprova, aplica-se imediatamente à pessoa política da União, modificando a sua legislação tributária ou a revogando, do mesmo modo que a lei federal o faria, pois são veículos normativos de igual força impositiva e emitidos pelo mesmo órgão legislativo [...]”<sup>255</sup>.

Tanto Carrazza como Horvath partem da noção de que a União, impedida de conceder isenções heterônomas, age como ente federado, como ordem jurídica parcial e não como representante da República Federativa do Brasil, como Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional, soberana, capaz de direitos e obrigações perante a comunidade internacional. Internamente, ou melhor dizendo, ao Direito interno a União não é soberana, é ordem jurídica parcial dotada tão somente de autonomia e, portanto subordinada aos interesses da Nação como um todo.

<sup>252</sup> Tratado de Assunção. “Art. 5º - Durante o período de transição, os principais instrumentos para a Constituição do Mercado Comum são: a) Um programa de liberação comercial, que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras restrições ao comércio entre os Estados-Partes, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário.”

<sup>253</sup> Tratado de Assunção. “Art. 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 aplica ao produto nacional”.

<sup>254</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais*. Revista de Direito Tributário, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 189.

<sup>255</sup> HORVATH, Estevão. *Tratado internacional, em matéria tributária, pode isonerar tributos estaduais?* In: Revista de Direito Tributário, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994. P. 267.



A confusão reside, justamente, no fato de reconhecer a dualidade da União, como ente federado, como parte e, a União, como representante do Estado brasileiro nas relações internacionais, agindo soberanamente e submetendo os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal aos interesses nacionais. Isto não quer dizer que ao agir desta forma o Estado brasileiro estaria violando princípios federativos ou de autonomia dos entes federativos, eis que, a ratificação de um tratado internacional depende de prévia autorização do Poder Legislativo, que, na prática, se realiza pelo exame da matéria versada em tratado internacional, pelas duas Casas do Congresso Nacional e sujeita ao controle da constitucionalidade.

Além do Tratado de Assunção, ratificado pelo Brasil, outros, de caráter comercial que envolvem questões tarifárias, podem ser citados como: o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, o GATT; o Tratado de Montevideu de 1960 que originou a Associação Latino-Americana de Livre Comércio, o ALALC.

O GATT 1947<sup>256</sup>, celebrado em Genebra, do qual o Brasil foi um dos signatários originais, tendo sido incorporado à legislação brasileira pela Lei n. 313, de 1948, se constituía “[...] num amplo foro de negociações, cujos pilares eram a cláusula da nação mais favorecida e o princípio do tratamento nacional”<sup>257</sup>.

Welber Barral, referindo-se a estes princípios preleciona que:

[...] uma concessão feita a um dos Estados membros (denominados no acordo de Parte Contratante) se estendia automaticamente aos demais Estados Membros. [...] a mercadoria, uma vez interiorizada, com o pagamento da tarifa negociada, não poderia sofrer discriminações, em face da mercadoria nacional<sup>258</sup>.

Da mesma forma, o ALALC objetiva a obtenção mútua de benefícios fiscais ao prever, no seu art. XXI, em matéria tributária, tratamento não menos favorável aos produtos importados, de outro Estado contratante, aos similares nacionais.

Os tratados e convenções, acima citados, embora não se refiram exclusivamente a tributos, contendo na sua maior parte matéria comercial, envolvem indiretamente questões tributárias relevantes, que se sobrepõem às leis estaduais e municipais, devendo, esta regra sobre isenções heterônomas, ser analisada sob a visão das relações internacionais.

<sup>256</sup> A evolução do GATT culminou com a criação da Organização Mundial do Comércio (OMC) em 1994, organização internacional preocupada com temas relativos ao comércio internacional, entre elas a redução de tarifas, a liberalização comercial e a criação de um órgão de solução de controvérsias.

<sup>257</sup> BARRAL, Welber. De Bretton Woods a Seattle. In: **O Brasil e a OMC: Os interesses brasileiros e as futuras negociações multilaterais**. BARRAL, Welber. (Org.) Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p. 19-39.

Há que se considerar, também, o entendimento, defendido por Marcos Aurélio Greco, de que o tratado, a rigor, não pode conceder isenções de impostos estaduais e municipais. “[...] Mas, pode prever que a competência estadual ou municipal não alcança determinada mercadoria, situação ou pessoa [...]”<sup>259</sup>. Na opinião do autor, o tratado não revoga a lei interna, que continua válida e aplicável aos casos por ela atingidos, apenas regula matéria cuja conexão envolva situações internacionais entre duas ou mais ordens jurídicas dotadas de poder tributário. O conflito aparente de normas surgido entre a norma interna e externa se resolve pela regra de que a lei especial afasta a geral.

A só circunstância da existência de um tratado internacional que disponha sobre certa matéria tributária nos põe diante de um *conflito aparente de normas*. Se a lei interna tributa certa situação, e o tratado não permite a tributação daquela mesma situação quando ela envolva um residente do outro Estado contratante, o aparente conflito normativo se resolve pela aplicação do preceito do tratado, que, no caso, está para a lei interna assim como a norma especial está para a norma geral. Ou seja, a norma especial convive com a norma geral, independentemente de indagar-se qual seja posterior, e aplica-se quando presente a característica que especializa a hipótese e a afasta do comando da norma geral. Ou – como frequentemente ocorre – a norma especial *modifica*, para a hipótese, o mandamento da norma geral; é o que se dá quando, por exemplo, a lei interna tributa certa situação com determinada alíquota, mas o tratado limita a incidência em percentual inferior se essa mesma situação envolver residente no outro Estado signatário<sup>260</sup>.

As isenções podem ser agrupadas ou classificadas, de diversas formas, conforme o critério adotado, eis que podem se originar de aspectos político, sociológico, econômico, jurídico, etc. Ao presente trabalho interessa o aspecto jurídico das isenções. Com referência ao âmbito jurídico em que se originam, José Souto Maior Borges<sup>261</sup>, classifica as limitações ao poder de tributar em: limitações de Direito interno e limitações de Direito Internacional.

As limitações de Direito interno, já descritas, podem ser agrupadas como sendo: I) - *limitações constitucionais* previstas nos arts. 150 e 151 da CF; II) - *limitações heterônomas* de Direito interno infraconstitucional previstas nas normas gerais de Direito Tributário do art. 146, inciso III e, isenções por lei complementar de impostos estaduais, conforme art. 155, § 2º, XII, da CF 88 referente ao ICMS e isenções, também, por lei complementar de impostos municipais, de acordo com o art. 156, § 3º, inciso II, da CF 88, referente aos ISSQN; III) -

<sup>258</sup> BARRAL, Welber. **O Brasil e a OMC: Os interesses brasileiros e as futuras negociações multilaterais**. p. 24.

<sup>259</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Tributação no Mercosul: pesquisas tributárias**. São Paulo: RT, 1997, p. 45.

<sup>260</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 169.

<sup>261</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 238.

*autolimitação* ou *limitação autônoma* do poder tributário, que compreendem as isenções outorgadas pela Pessoa Jurídica de Direito Público interno competente para instituir o tributo.

As limitações decorrentes de fontes internacionais de Direito decorrem: de princípios e costumes internacionais, entre eles, de destacada importância, o *pacta sunt servanda* e o princípio *da boa fé* ou de tratados e convenções celebrados com Estados estrangeiros. “As limitações ao poder de tributar derivam assim das normas de direito interno ou dos vínculos de direito internacional”<sup>262</sup>.

Feita, anteriormente, a diferenciação entre imunidade e isenção, convém lembrar que a imunidade é matéria de índole constitucional, isto é, somente a Constituição pode, no direito brasileiro, instituir imunidade, visto que afeta diretamente a competência tributária, tendo por fundamento a norma constitucional. Já a isenção está submetida ao princípio da reserva legal, isto é, somente a lei pode instituir isenções. Assim, isenção e imunidade não se confundem da mesma forma que os tratados internacionais não são instrumentos para instituir imunidade tributária, matéria afeta à norma constitucional, no entanto, são instrumentos legais para instituir isenção, já que possuem hierarquia infraconstitucional.

O falta de dispositivo constitucional atribuindo superioridade hierárquica aos tratados internacionais face a legislação interna e, o desconhecimento do papel da União na celebração de tratados internacionais, tem sido fonte de inúmeras discussões doutrinárias sobre aspectos que envolvem a aplicação de normas de origem alienígena.

Nesta seara inclui-se a necessidade de entender, internamente, a posição ocupada pelos tratados internacionais como fonte de direito. Os tratados internacionais ratificados pela União, atuando em nome da República Federativa do Brasil, visam o interesse nacional e, como tais, revestem-se do caráter de norma nacional, pelo exercício da soberania, vinculando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios à vontade da Nação.

Geraldo Ataliba, fazendo a diferenciação entre lei federal, editada pela União com ente federado e, a lei de caráter nacional, editada pela União como ente federativo, assim se pronuncia:

A lei federal vincula todo o aparelho administrativo da União e todas as pessoas que a ele estejam subordinadas, ou relacionadas, em grau de sujeição, na qualidade de administradas ou jurisdicionadas. [...] esta lei não colhe, nem pode colher Estados, Municípios, Distrito Federal e suas autarquias, que não são jurisdicionadas nem administradas da União. Jurisdicionados ou administrados da União são as pessoas – físicas ou jurídicas, não importa – contribuintes da União ou de qualquer forma

<sup>262</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, p. 238.

relacionadas com seus serviços, com sua atividade ou seu aparelho administrativo.

Contrapõem-se, pela diversidade de regime jurídico, as leis que, embora editadas pela União, colhem, nos seus efeitos, também os Estados e Municípios, seus eventuais destinatários. Desse tipo são as leis complementares instituintes de normas gerais de direito tributário (CF, art. 146, III). Essas leis revestem-se de caráter *nacional*. Por isso mesmo, a Constituição Federal erige em pressupostos do seu regime jurídico (a) a matéria posta sob reserva de lei complementar e (b) o *quorum* especial do art. 69: maioria absoluta do Congresso Nacional.<sup>263</sup>

Assim, a União pode editar leis federais e leis nacionais. “São, com efeito, nitidamente distintas a lei nacional e a lei federal, estando seu único ponto de contato na origem comum: o legislador comum”<sup>264</sup>. O tratado internacional, ao representar a vontade nacional através da União, que atua como representante da República Federativa do Brasil, utilizando-se de seus órgãos executivo e legislativo, subordina não somente a União, mas os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Neste ato de exclusiva competência do Presidente da República, este comparece, não como chefe do governo federal, mas como Chefe de Estado.

A União atuando internamente, agindo como Pessoa Jurídica de Direito Público interno, deve obediência ao preceito constitucional contido no art. 151, inciso III, que veda a instituição de isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, isenções essas denominadas por José Souto maior Borges de “limitações heterônomas de direito interno”<sup>265</sup>. Atuando no âmbito internacional, em nome da República Federativa do Brasil, a União é competente para vincular o Estado brasileiro em nome dela e também dos Estados-membros e Municípios.

Levando em consideração o parágrafo único do art. 4º da atual Constituição, que objetiva a integração econômica política e social e cultural dos povos da América latina, visando a formação de uma comunidade latino-americana de nações; a competência privativa da União, estabelecida no art. 21, I, CF 88, de manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais; o caráter jurídico peculiar dos tratados internacionais, que se reveste da condição de lei nacional, chega-se à conclusão que a melhor interpretação contempla a possibilidade da União, ao vincular Estados e Municípios quando da ratificação de tratados internacionais, exonerar tributos estaduais e municipais como manifestação soberana da vontade nacional.

<sup>263</sup> ATALIBA, Geraldo. *Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios*. São Paulo: RT, 1968, p. 19.

<sup>264</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 49.

<sup>265</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, p. 293.

Frente a este posicionamento que representa a vanguarda da doutrina, que embora apresentando opiniões em contrário, necessário se faz conhecer as decisões dos tribunais pátrios frente aos casos concretos, o que se fará perquirindo julgados e jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, o guardião da Constituição.

### 3.4 Uma análise da jurisprudência do STF

A análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal será feita, nos próximos parágrafos, de forma a identificar: em primeiro lugar, o posicionamento da Suprema Corte quanto à hierarquia dos tratados internacionais sobre a legislação interna, independentemente de tratar de matéria tributária ou não; em segundo lugar, a questão da constitucionalidade ou não do art. 98 do Código Tributário Nacional, que confere supremacia aos tratados internacionais que versem sobre matéria tributária sobre a legislação tributária interna; em terceiro lugar, o tema a ser pesquisado envolve a possibilidade de tratado internacional exonerar tributos estaduais ou municipais.

Antes de adentrar nesta pesquisa jurisprudencial, oportuno se faz ressaltar os critérios possíveis de resolver conflitos deste gênero. Diante de um conflito aparente de normas “[...] o aplicador do direito pode conservar as duas normas incompatíveis, optando por uma delas. Tal conciliação se dá por meio da correção, aplicando-se um dos critérios de solução fornecidos pelo próprio sistema (cronológico, hierárquico e de especialidade)”<sup>266</sup>.

Segundo Maria Helena Diniz, a ordem jurídica prevê três critérios para a solução de conflitos:

a) o hierárquico, *lex superior derogat legi inferiori*, segundo o qual a norma de nível mais alto tem preferência sobre a norma de nível mais baixo; b) o cronológico, *lex posterior derogat legi priori*, segundo o qual a norma mais recente prevalece à norma anterior e; c) o da especialidade, *lex specialis derogat legi generali*, pelo qual a norma especial tem prevalência sobre a norma geral.<sup>267</sup>

Norberto Bobbio lembra a combinação dos critérios cronológicos e da especialidade em favor da prevalência da lei especial, mesmo que anterior, à lei geral posterior. Diz ele:

<sup>266</sup> DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 32.

<sup>267</sup> DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. p. 39-44.

“[...] a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente”<sup>268</sup>. É o brocado: *lex posterior generalis non derogat priori speciali*.

Estes critérios, no entanto, não se apresentam de forma clara e objetiva, de forma que não se conhece a priori a solução do conflito, por não conter, na Constituição, dispositivo expreso resolvendo a hierarquia entre tratados e leis internas. A solução se apresenta de forma casuística, de acordo com o convencimento do aplicador do direito, que na sua tarefa “[...] é obrigado a aplicar a lei; é, também, obrigado a aplicar o tratado”<sup>269</sup>.

Para atingir o objetivo desejado, por vezes, se fará alguma incursão nos julgados do Superior Tribunal de Justiça e de alguns Tribunais Regionais Federais, principalmente quando estes não conhecem apelação, por exemplo em Mandado de Segurança, negando a remessa ao STF, para decisão final.

Com esses procedimentos espera-se obter, ao final, uma noção clara sobre a evolução do posicionamento da alta Corte, ao mesmo tempo em que se faz uma crítica à fundamentação dos Acórdãos proferidos, identificando a corrente doutrinária prevalecente, com a finalidade de trazer alguma contribuição a tão importante área do direito internacional.

### 3.4.1 A supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação interna

Tradicionalmente, a jurisprudência brasileira orientou-se no sentido de atribuir supremacia aos tratados internacionais frente à legislação interna entendendo que o tratado internacional revogava as leis anteriores e, mais, permanecia em vigor e era aplicado, embora houvesse lei posterior contrário a ele. “Nos primeiros tempos da República, a jurisprudência e a doutrina brasileiras agasalhavam o quase monismo jurídico. Os tratados, superiores às leis, sobrepujavam inclusive a Constituição da República, em certos casos”<sup>270</sup>.

O julgamento do Habeas Corpus nº 2.280, em 14 de junho de 1905, a ordem foi denegada dando-se prevalência ao tratado de extradição com a Itália, mesmo havendo divergência com a Constituição de 1891<sup>271</sup>. Os votos divergentes dos Ministros Alberto Torres e Manoel Murinho entenderam ser o tratado inconstitucional e inaplicável ao caso, por faltar elementos suficientes para identificar o juízo competente ou o processo para a extradição. O julgamento se deu por nove votos a dois dando prevalência ao tratado

<sup>268</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 4. ed. Brasília: Unb, 1994, p. 108.

<sup>269</sup> 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, p. 94.

<sup>270</sup> BAHIA, Saulo José Casali. *Tratados internacionais no direito brasileiro*. p. 95.

<sup>271</sup> BAHIA, Saulo José Casali. *Tratados internacionais no direito brasileiro*. p. 95

internacional, caso contrário a ordem deveria ser concedida já que a Carta previa para o STF o controle da legalidade do procedimento extradicional.

No mesmo sentido é apontado o Julgamento da Extradicação nº 7, em 1914<sup>272</sup>. O caso representa um pedido de extradicação requerido pelo Governo alemão, com quem o Brasil mantinha um tratado ratificado em 1877. A Lei nº 2.416, de 1911, que regulava o processo de extradicação, conferia ao STF competência para o controle da legalidade frente aos pedidos de extradicação posteriores à sua edição, exigindo para a sua aplicação a denúncia dos tratados de extradicação então em vigência. Inicialmente o STF negou o pedido de extradicação, decisão que, logo após, foi revogada no sentido de conferir a supremacia ao tratado internacional.

A prática diplomática internacional consagrava a supremacia da norma internacional sobre a norma constitucional. Haroldo Valladão, ao emitir sua opinião sobre o assunto e defendendo a denúncia como forma de revogação de norma internacional, assim conclui:

[...] a disposição interna, mesmo de natureza constitucional, não poderá ser observada se contraria preceito em vigor de direito internacional básico, geral, ou de direito convencional internacional convencional: de tratado válido e vigente. Assim, prevalecem as regras dos tratados anteriores ao texto constitucional; só não prevalece a norma internacional convencional que vier a ser aprovada e ratificada após vigência do texto constitucional que a ela se opõe, pois nesse caso decorreria dum ato internacional inválido, não vigorante, pois não podia ter sido aprovado nem ratificado. É distinção necessária para os atos convencionais internacionais<sup>273</sup>.

Uma nova fase se instaura frente ao avanço dogmático da soberania e o STF muda seu posicionamento e, em pouco tempo, a supremacia dos tratados internacionais deixou de fazer frente à norma constitucional sobrepondo-se, apenas, sobre as leis infraconstitucionais posteriores. Nesta fase vários julgados podem ser citados.

Na apelação cível nº 8.332, de 07 de julho de 1944, confirmada nos embargos julgados pelo Pleno do STF, em 19 de junho de 1945, o Ministro Orosimbo Nonato assim se pronunciou:

[...] o Estado, vinculado, por tratado, não pode citar lei alguma que contrariasse esse tratado [...]. Enquanto não fizer a denúncia não pode ser descumprido o tratado e a obrigatoriedade de sua observância, a não ser que se use desse meio específico, acarreta a consequência de que o Estado continua preso ao tratado.<sup>274</sup>

<sup>272</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. p. 95

<sup>273</sup> VALLADÃO, Haroldo. **Direito internacional privado**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1968, p. 95.

<sup>274</sup> BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. p. 97.

Na Ação Cível nº 9.587, no ano de 1951, o STF renova o entendimento de que “[...] o tratado revoga as leis que lhe são anteriores; não pode, entretanto, ser revogado pelas posteriores, se estas não o fizerem expressamente ou não se o denunciarem”<sup>275</sup>. Com esta decisão fica evidente a tendência do Tribunal de igualar hierarquicamente a norma interna com o tratado, mas respeitando a regra *lex posterior derogat priori*.

A literatura considera o julgamento pelo STF do Recurso Extraordinário RE 80.004-SE, em 1977, como um marco divisor de águas, a partir do qual as normas de direito internacional passaram a ser consideradas como de igual hierarquia às normas de Direito interno e sujeitas ao afastamento de aplicabilidade frente ao caso concreto.

O provimento do recurso interposto pelo avalista, para reconhecer a nulidade de título cambial não registrado, põe em confronto a aplicação do Decreto-lei nº 427, de 22 de janeiro de 1969 e a Convenção de Genebra para a adoção de uma Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias introduzida no Direito interno brasileiro pelo Decreto nº 57.663, de 24 de janeiro de 1966 e publicado no Diário Oficial da União em 31 de janeiro de 1966.

A ementa do Recurso Extraordinário expõe a decisão do STF com a seguinte redação:

CONVENÇÃO DE GENEBRA – LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS – AVAL APOSTO À NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL – IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969.

Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do Decreto-lei nº 427, de 22.01.1969, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título.

Sendo o aval um instituto de direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi apostado.

Recurso extraordinário conhecido e provido<sup>276</sup>.

<sup>275</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tratado Internacional. Sua força quanto as leis que regulam os casos nele estabelecidos. Só por leis que ele se refiram expressamente, pode ser revogado. Imposto. Como deve ser cobrado. Partes: União Federal e Cis Rádio Internacional do Brasil. Ação Cível nº 9.587/DF. Relator: Ministro Lafayete de Andrada. Brasília, 21 de agosto de 1951. Publicação: DJ. Data: 18-10-51. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 05 dez. 2001.

<sup>276</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ementa: Convenção de Genebra, Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias. Aval apostado à Nota Promissória não registrada no prazo legal. Impossibilidade de ser o avalista acionado, mesmo pelas vias ordinárias. Validade do Decreto –lei nº 427, de 22.01.1969. Partes: Belmiro da Silveira e Sebastião Leão Trindade. Recurso Extraordinário. nº. 80.004/SE. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Brasília, 01 de junho de 1977. Publicação: DJ 29-12-77, p. 09433, DJ 19-05-78, p. 03468. Ementa. Vol. 01083-02. p. 00915. RTJ vol-00083-03, p. 00809. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.



O recurso, provido por maioria, teve como relator o Ministro Xavier de Albuquerque, que defendendo a jurisprudência do tribunal em reconhecer a supremacia da norma convencional sobre a lei interna, foi vencido pelos demais Ministros que conferiram superioridade hierárquica ao ordenamento jurídico brasileiro posterior em detrimento de lei convencional anterior.

Participaram do acórdão, além do Ministro Xavier de Albuquerque, os ministros: Cunha Peixoto; Cordeiro Guerra; Leitão de Abreu; Rodrigues Alckmin; Antônio Neder;

O Ministro Cunha Peixoto, adepto à tese dualista, sequer admite a validade de tratado internacional sem a prévia edição de lei interna para este fim, defendeu a paridade entre tratados e leis internas. Tendo suas teses se mostrado vencedoras foi designado relator para o acórdão. Quando da votação, assim se pronunciou:

Admitida, porém apenas para argumentar, a vigência da lei Uniforme, no Brasil, não podemos dar nossa adesão à corrente que entende não poder o legislador brasileiro introduzir nela qualquer modificação e, conseqüentemente, ser inconstitucional o Decreto-lei nº 427, de 22 de janeiro de 1969.

Com efeito, se a Lei Uniforme transformou-se em direito positivo brasileiro, evidentemente que pode ser modificada ou revogada, como qualquer outro diploma legal. Do contrário, transformar-se-ia qualquer lei que procedesse de algum tratado em superlei, em situação superior à própria Constituição brasileira.

Realmente, de conformidade com a nossa Carta Magna, a lei fonte de direito é uma emanção estatal, pressupondo órgãos competentes para ditá-la, em conformidade com a lei constitucional. E é na Constituição que se vai encontrar a forma legal, o rito da formação da lei. E aí se encontra que qualquer dos membros do Congresso Nacional pode apresentar projeto de lei, ou que altere dispositivos de lei, sendo lícito, mediante um determinado quórum, modificar a própria Constituição.

Ademais, não existe, na Constituição, nenhum dispositivo que impeça ao membro do Congresso apresentar projeto que revogue, tácita ou expressamente, uma lei que tenha sua origem em um tratado. Pode o Presidente da República vetar o projeto, se aprovado pelo Congresso, mas também seu veto pode ser recusado. Lei, provinda do Congresso, só pode ter sua vigência interrompida, se ferir dispositivo da Constituição e, nesta, não há nenhum artigo que declare irrevogável uma lei positiva brasileira pelo fato de ter sua origem em um tratado.

Do contrário, teríamos, então – e isto sim, seria inconstitucional – uma lei que só poderia ser revogada pelo Chefe do Poder Executivo, através da denúncia do Tratado.

Portanto, ou o Tratado não se transforma, pela simples ratificação, em lei ordinária, no Brasil, ou, então, poderá ser revogada ou modificada pelo Congresso, como qualquer outra lei<sup>277</sup>.

<sup>277</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal Recurso Extraordinário. nº. 80.004/SE. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Brasília, 01 de junho de 1977. Publicação: DJ 29-12-77, p. 09433, DJ 19-05-78, p. 03468.

Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

O Ministro Cordeiro Guerra acompanha o voto de Cunha Peixoto afirmando que:

Mesmo no caso em que a Constituição manda incorporar ao direito interno as normas de direito internacional ou as disposições dos tratados, a recepção do direito internacional no quando do direito interno não significa que o Corpo Legislativo fique impedido de editar novas leis contrárias ao disposto nos tratados. O único efeito de recepção do direito internacional no quadro do direito interno é de dar força de lei às normas jurídicas assim incorporadas à legislação. Neste caso, os tratados serão aplicados como lei e nesta qualidade serão aplicados pelos Tribunais, da mesma maneira, na mesma extensão e com a mesma obrigatoriedade próprias à aplicação do direito interno.<sup>278</sup>

O Ministro Leitão de Abreu, entendendo que o tratado dependeria apenas da promulgação do decreto executivo para possuir validade no âmbito interno, advoga a tese de que a lei posterior conflitante não revoga o tratado, por não ser este o meio hábil para tal, apenas suspende a eficácia da norma convencional, assim decidiu:

No direito brasileiro, não há texto positivo que corresponda àquele em que se fundou a jurisprudência norte-americana para fixar, quanto ao conflito entre tratado e lei, o princípio *lex posterior derogat priori*. Alega-se é verdade, a norma exarada do art. 119, II, *b* da Constituição, onde se estatui que compete ao Supremo Tribunal Federal julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, por outros tribunais, quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. Embora figurem nessa prescrição, como sujeitos à censura de constitucionalidade, tanto o tratado como a lei federal, não que dizer que a lei e tratado possuam o mesmo *status*. Hierarquicamente, ambos, tratado e lei, se situam abaixo da Constituição, sem que isso signifique a equiparação do tratado à lei, que guardam, cada qual, os seus caracteres específicos e diferenciais. Originários ambos de processos criativos díspares, assim como a aplicação direta do tratado, pelos Tribunais, requer autorização constitucional que, em nosso país, a orientação predominante dá como existente, porquanto somente assim pode afastar disposições de lei precedente, assim também a suplantação do tratado por lei posterior exigiria norma constitucional, que atribuísse à lei essa eficácia. Dotados ambos, pois de eficácia formal própria, sem que, na falta de habilitação constitucional para isso, a de um possa prevalecer sobre a de outro, não posso aderir, com a reverência que merecem as opiniões em contrário, à tese de que a lei, em nossa ordem jurídica, revoga o tratado. [...]

Desse modo, não acolho, em face do nosso direito positivo, onde não vislumbro norma constitucional que haja consagrado, em sua plenitude, quanto às relações de incompatibilidade entre tratado e lei, o princípio *lex posterior derogat priori*, a opinião de que em sentido próprio, o Decreto-lei nº 427, naquilo em que com ela conflita revogou a Convenção de Genebra.

A questão, para mim, todavia não se encerra com a anuência à opinião de que lei não revoga o tratado, porquanto importa saber, ainda, se a lei, não revogado este, se despoja, para os tribunais, de toda a eficácia. [...] A

<sup>278</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80004/SE. Publicação: DJ. Data: 29.12.77. RTJ vol. 0083, p. 827. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

orientação que defendo [...], fiel à regra de que o tratado possui forma de revogação própria, nega que este seja, em sentido próprio, revogado pela lei. Conquanto não revogado pela lei, que o contradiga, a incidência das normas jurídicas constantes do tratado é obstada pela aplicação que os tribunais são obrigados a fazer das normas legais com aqueles conflitantes. Logo, a lei posterior, em tal caso, não revoga, em sentido técnico, o tratado, senão que lhe afasta a aplicação. A diferença está em que, se a lei revogasse o tratado, este não voltaria a aplicar-se, na sua parte revogada, pela revogação pura e simples da lei dita revogatória. Mas como a meu juízo, a lei não o revoga, mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatíveis, voltará ele a aplicar-se, se revogada a lei que impediu a aplicação das prescrições nele consubstanciadas<sup>279</sup>.

Na explicação de seu voto, o Ministro Leitão de Abreu deixa claro o seu posicionamento no sentido de que a lei não revoga o tratado e, na falta de ordenamento constitucional indicativo da hierarquia entre lei interna e norma convencional, opta pela aplicação da lei interna consignando que:

No caso de se ditar lei nacional que entre em conflito com o tratado, é preciso saber, ainda, segundo a teoria kelseniana, como o problema se resolve em face da Constituição. Pode esta dispor que a lei tem preferência em relação ao tratado, embora não o revogue, ou estabelecer que a lei tem preferência em relação ao tratado, embora não o revogue, ou estabelecer que a antinomia se resolve em face do princípio *lex posterior derogat priori*, ou, finalmente, prescrever que o tratado internacional terá precedência sobre a lei nacional. A interpretação do direito positivo é que dirá qual das três soluções é a adotada pelo direito interno.

Na espécie, como não existe norma constitucional que autorize lei posterior a revogar tratado internacional, entendo [...] que não houve revogação do tratado. Não se prescreve, também, no texto constitucional que o tratado prevalecerá sempre em face da lei, nem se estatui, explicitamente, que a lei nacional se aplicará sempre, preferindo ao tratado. Não obstante a dificuldade que o problema oferece, a solução que adoto, como ficou expresso no meu voto, é de que o Dec.-lei nº 427 é de aplicação obrigatória por parte dos Tribunais, uma vez que estes somente lhe poderiam afastar a aplicação se fosse inconstitucional, o que não acontece<sup>280</sup>.

A jurisprudência formada pelo Supremo Tribunal Federal revela a paridade hierárquica entre a norma interna e o tratado internacional, reconhece a supremacia da Constituição; em cujo texto não há dispositivo que, expressamente, resolva a questão. Esta posição do STF “[...] significa apenas o inegável reconhecimento de que a Constituição, como

<sup>279</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80004/SE. Publicação: DJ. Data: 29.12.77. RTJ vol. 0083, p. 835-836. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

<sup>280</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80004/SE. Publicação: DJ. Data: 29.12.77. RTJ vol. 0083, p. 837-838. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

manifestação do poder constituinte (originário ou derivado), deve sempre prevalecer diante de qualquer poder dele oriundo, tal o de formar tratados, equiparado ao de editar leis”<sup>281</sup>.

Neste sentido pode-se indicar os julgados: Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADIMC nº 1.347, relator Ministro Celso de Mello, Pleno, in Diário de Justiça de 01.12.1995, p. 41.685, em cuja ementa, consignou-se que “os tratados concluídos pelo estado federal possuem, em nosso sistema normativo, o mesmo grau de autoridade e de eficácia das leis nacionais”; RE nº 109.173, relator Ministro Carlos Madeira, 2ª turma – STF, in Diário de Justiça de 27.03.1987, p. 51.66; RE nº 172.720, relator Ministro Marco Aurélio, 2ª turma – STF, in Diário de Justiça de 21.02.21.02, p. 2.831; Agravo Regimental em Agravo de Instrumento, AGRAG nº 169.379, relator Ministro Marco Aurélio, 2ª turma – STF, in Diário de Justiça de 24.04.1998, p. 5; RE nº 172.720, relator Ministro Marco Aurélio, 2ª turma – STF, in Diário de Justiça de 21.02.1997, p.2.831.

Embora reconhecendo a paridade entre tratado e lei infraconstitucional, em determinados casos o STF, admitindo o princípio da especialidade, conferiu vigência ao tratado em detrimento da lei interna, como no caso do *Habeas Corpus* nº 51.977 que deu prevalência ao tratado de extradição assinado com o Peru em 1921, que fixava o prazo de sessenta dias para a permanência na prisão, e na à regra do Decreto-lei nº 941/69, que estipulava um prazo para prisão de noventa dias a partir do pedido do Estado interessado na Extradicação. O acórdão teve como argumento a relação de especialidade do tratado em relação ao Decreto-lei.

Resolvida, pelo Supremo Tribunal Federal, a questão referente a supremacia da Constituição frente à norma oriunda de tratados e convenções internacionais, permanece o dilema no nível infraconstitucional em se determinar, ou não, a supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação interna, decidindo, a Suprema Corte, ora pela aplicação do princípio *lex posterior derogat priori*, ora pelo princípio da especialidade, isto é, *lex specialis derogat legi generali*, aspecto que se firma quando da solução de conflitos em matéria tributária, frente o disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional.

### 3.4.2 A supremacia dos tratados internacionais e o art. 98 do CTN

Dois aspectos se apresentam importantes quando se deseja estabelecer a supremacia dos tratados internacionais que versem sobre matéria tributária frente à legislação interna. O

---

<sup>281</sup> BAHIA, Saulo José Casali. *Tratados internacionais no direito brasileiro*. p. 99

primeiro se refere à constitucionalidade ou não do art. 98 do Código Tributário Nacional, que expressamente declara a supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação interna afirmando que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Embora não pacificada na doutrina esta discussão, deve-se levar em conta o caráter de lei complementar de que é revestido o Código Tributário Nacional, devidamente recepcionado pela Constituição de 88, que lhe dá, através do inciso III do art. 146, a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, entre elas: a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

De outro lado, não se encontra, na jurisprudência dos tribunais brasileiros, acórdão que inquine de inconstitucionalidade o art. 98 do CTN, a não ser algumas citações, como a do Ministro Cunha Peixoto quando do julgamento do RE nº 80.004, ocasião em que se referiu como “[...] norma de questionável constitucionalidade”<sup>282</sup>. Constitucional o preceito, vige como tal, servindo de orientação ao aplicador do direito para a solução de conflitos entre normas tributárias infraconstitucionais e normas convencionais, estas de caráter especial em relação àquelas de caráter geral.

O segundo aspecto refere-se a possibilidade desta regra ser aplicada de forma genérica aos tratados que não versem especificamente sobre matéria tributária, como pretende Alberto Xavier ao afirmar que “[...] o art. 98 do Código Tributário Nacional, tendo natureza de *lei complementar*, contém um comando adicional ao legislador ordinário, que veda este, hierarquicamente, qualquer desobediência ao tratado”<sup>283</sup>.

Contrariamente, Luciano Amaro, entende que “[...] não cabia ao Código Tributário Nacional nem negar nem afirmar (como parece ter pretendido o art. 98) o primado dos tratados internacionais”<sup>284</sup>, eis que considera a hierarquia de normas uma questão de natureza constitucional não atinente a preceito infraconstitucional, como se revela o Código Tributário Nacional.

O fundamento desta discussão passa pelo sistema de recepção de normas oriundas de tratados internacionais segundo as óticas do “monismo” ou “dualismo”. O primeiro, como já desenvolvido, parte do princípio de que o Direito Internacional e interno fazem parte de um

<sup>282</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80004/SE. Publicação: DJ. Data: 29.12.77. RTJ vol. 0083, p. 824. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 05.12.2001. RTJ 83/824.

<sup>283</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**: tributação das operações internacionais. p. 125.

<sup>284</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. p. 172.

único sistema e o segundo, considera a existência de duas ordens jurídicas distintas e independentes que exigem um processo de transformação da norma internacional em norma interna, equiparando-se em hierarquia e sujeitas à revogação pelo princípio temporal, isto é, *lex posterior derogat anteriori*.

O Brasil adota o sistema monista para os tratados que versem sobre direitos humanos, pela cláusula da recepção plena contida no § 2º, do art. 5º, da Constituição Federal de 88. Quanto aos demais tratados prevalece o sistema dualista, no qual, o tratado não é convertido em lei, apenas é introduzido na ordem jurídica interna através de Decreto Executivo para vigor como tal e, como tal, sujeito diretamente ao exame pelos Juízes e Tribunais pátrios.

Esta divergência doutrinária parece não se repetir na jurisprudência dos tribunais brasileiros que, de forma majoritária, conferem supremacia aos tratados internacionais em matéria tributária, não pelo aspecto de hierarquia, mas pelo aspecto de especialidade estabelecido pelo art. 98 do CTN, que se reflete como regra de aplicação da lei tributária especial, os tratados internacionais, frente à norma geral interna.

No entanto, a inclusão do art. 98, pela Comissão preparadora do anteprojeto do CTN, pretendia consagrar o primado dos tratados internacionais sobre a legislação interna, já que à época, se firmava jurisprudência no STF confirmando esta supremacia aplicável aos tratados-contratos e não aos tratados normativos, como pode ser comprovado pelas decisões proferidas nos Recursos Extraordinários de números: 113.156; 113.150-SP; 114.950-SP; 76.099-SP; 87.704-SP; 92.982-SP; 97.088-RJ e no próprio RE nº 80.004-SE. No âmbito do STJ destacam-se os julgados nos Recursos Especiais de números 846 e 2.351.

O julgamento, pela 4ª Turma, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, da Apelação em Mandado de Segurança nº 3010649-SP, tendo como relatora a Juíza Lúcia Figueiredo, confirma esta tendência apontando precedentes, conforme se extrai da ementa:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE VITAMINA “E”. APELAÇÃO DESACOMPANHADA DAS RAZÕES. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. GATT.

I- Apelação que não contém os fundamentos de fato e de direito do inconformismo da parte, inobservado o disposto no artigo 514, II, do CPC. Não-conhecimento.

II- Não prevalece a legislação tributária interna sobre a norma inscrita no tratado (CTN, artigo 98). Precedentes (MAS nº 7.759797, 6ª Turma do TRF, Rel. Min. Miguel Ferrante, J. em 09.05.1988, RTFR 159/311; MAS nº 116.054-RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, TRF; MAS nº 90.03.32526-0/SP, 4ª Turma do TRF da 3ª Região, J. em 26.05.1993, DOESP 20.09.1993; MAS nº 0223142/90-RJ, Rel. Juíza Tânia Heine, 1ª T. do TRF 2ª Reg., J. 29.11.1989, DJU II de 01.03.1990; MAS nº 93.03.68863-5, 4ª Turma do TRF da 3ª Região, DJU 2 da 12.04.1994).

III- Apelação da União Federal não conhecida. Remessa oficial desprovida. Sentença Confirmada<sup>285</sup>.

No mesmo sentido podem ser citados os Recursos Especiais de números 1966/SP, 154092/SP; 104944/SP e 167758/SP, cujas ementas a seguir se transcreve.

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE PRODUTO CUJO SIMILAR NACIONAL GOZA DE ISENÇÃO DO IMPOSTO. LEI Nº 3.991/83, DO ESTADO DE SÃO PAULO, QUE INSTITUI O TRIBUTO COM BASE NA COMPETÊNCIA EXPLICITADA E AMPLIADA PELA EC Nº 23/83, AO DITAR O PAR-11 DO ART. 23 DA CF/67. Diploma legal que há de ser interpretado em consonância com o princípio de equivalência de tratamento fiscal, consagrado no texto do GATT(parte II, art. III), por força do qual as isenções tributárias que contemplam o similar nacional devem ser estendidas ao produto importado de países signatários do tratado em apreço, sob pena de ofensa ao art. 98 do CTN. Precedentes do STF. Recurso provido<sup>286</sup>.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – IPI - VITAMINA ‘A’ – ALÍQUOTA ZERO – GATT. Os tratados e convenções internacionais integram a legislação tributária interna (artigo 96, CTN), revogam-na e modificam-na (artigo 98, CTN). Constando do GATT o benefício da alíquota zero para a vitamina “a” e seus derivados, a legislação interna não tem força para alterá-lo. Precedentes. Recurso improvido<sup>287</sup>.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE TRIGO EM GRÃO COM PREÇO SUPERIOR A US\$ 120,00 POR TONELADA, SOB ALÍQUOTA ZERO, COM AMPARO NO 1º PROTOCOLO MODIFICADO DO ACORDO DE COMPLEMENTAÇÃO ECONÔMICA NUM. 14, FIRMADO ENTRE O BRASIL E A ARGENTINA (DECRETO Nº 125/91). prevalência do acordo internacional devidamente integrado ao ordenamento jurídico interno. impossibilidade de sua revogação pela legislação tributária superveniente (art. 98 do CTN). precedentes. recurso não conhecido<sup>288</sup>.

<sup>285</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal 3º Região. MAS nº 3010649-SP *In* DJ de 09.08.1994, pp. 42.413. Rel. Juíza Lúcia Figueiredo.

<sup>286</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1966/SP Relator Ministro Ilmar Galvão. Partes: Rhodia e Fazenda do Estado de São Paulo. Brasília, 14 de março de 1990. DJ de 16.04.1990, p. 2873; RSTJ 14/311. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

<sup>287</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. n. 154092/SP. Relator Ministro Garcia Vieira, 1ª turma. Partes: Fazenda Nacional e BASF Brasileira S/A Indústrias Químicas. Brasília: 11.12.1997. Publicação: DJU em: 02.03.1998, p. 43. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

<sup>288</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ementa: Tributário. Mandado de Segurança. Importação de trigo em grão, com preço superior a US\$ 120,00 por tonelada, sob alíquota zero, com amparo no 1º Protocolo modificado do Acordo de Complementação Econômica Num. 14, firmado entre o Brasil e a Argentina (Decreto Num. 125/91). Prevalência do Acordo Internacional devidamente integrado ao Ordenamento Jurídico Interno. Impossibilidade de sua revogação pela legislação tributária superveniente (Art. 98 do CTN). Precedentes. Recurso não conhecido. Decisão: Por unanimidade, não conhecer do Recurso. Partes: Fazenda Nacional e Indústrias Reunidas São Jorge S/A. Recurso Especial nº 104944/SP. Relator: Ministro Adhemar Maciel., 2º Turma. Brasília, 14 de abril de 1998. Publicação: DJ 11.05.1998, p. 68. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE DERIVADO DE VITAMINA E – ACETATO DE TOCOFEROL, DE PAÍS SIGNATÁRIO DO “GATT”. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI. prevalência do acordo internacional devidamente integrado ao ordenamento jurídico interno. impossibilidade de sua revogação pela legislação tributária superveniente (art. 98 do CTN). precedentes. recurso não conhecido<sup>289</sup>.

Persiste, no entanto, no campo tributário a dúvida em saber quando um tratado pode ser considerado do tipo contratual ou quando do tipo normativo, classificação esta criticada pela doutrina<sup>290</sup>, a que o Ministro Cunha Peixoto se referiu, em seu voto no memorável RE nº 80.004, nos seguintes termos:

[...] os tratados podem ser normativos, ou contratuais. Os primeiros traçam regras sobre pontos e interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato, no dizer de Tito Fulgêncio. Contratuais são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto. O contratual é, pois, título de direito subjetivo. Daí o artigo 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. É que se trata de um contrato que deve ser respeitado pelas partes<sup>291</sup>.

Dependendo do entendimento acolhido pelo Tribunal quanto a ser um tratado do tipo normativo ou contratual, as decisões podem ser diferentes de uma turma para outra. No Resp nº 1.966-SP, de 14 de março de 1990, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu ser da espécie contratual o tratado do GATT. A primeira Turma do mesmo Tribunal, no Resp nº 37.065-5, embora reconhecendo a natureza contratual do GATT, negou provimento ao Recurso Especial no sentido de isentar o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM). Diz a ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO AFRMM EM RELAÇÃO A MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DO GATT. IMPOSSIBILIDADE. 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-se em nível idêntico,

<sup>289</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.. Ementa: Tributário. Mandado de Segurança. Importação de derivado de Vitamina E – Acetato de Tocoferol, de país signatário do “GATT”. Redução de alíquota de Imposto de Importação e IPI. Prevalência do Acordo Internacional devidamente integrado ao Ordenamento Jurídico Interno. Impossibilidade de sua revogação pela Legislação Tributária superveniente (Art. 98 do CTN). Precedentes. Recurso não conhecido. Partes: Ministério Público Federal e BASF Brasileira S/A Indústrias Químicas. Recurso Especial nº 167758/SP. Relator Ministro Adhemar Maciel, 2ª Turma. Brasília, 26 de maio de 1998. Publicação DJ de 03.08.1998, p. 211. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

<sup>290</sup> “A crítica de Hans Kelsen a essa distinção classificatória é fulminante. Parece-lhe que tanto no tratado chamado *contratual* quanto naquele dito *normativo*, a vontade convencional das partes tem sempre um mesmíssimo objeto, constituído pela integralidade do teor do tratado”. In: REZEK, J.F. **Direito internacional público**: curso elementar. p. 30.

<sup>291</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 80004. RTJ 823/824. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.



conferindo-lhe efeitos semelhantes. 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 aplicáveis aos tratados de natureza contratual. Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM. Recurso a que se nega provimento. Decisão indiscrepante<sup>292</sup>.

No Resp nº 50.058/SP, cujo relator foi o Ministro Peçanha Martins, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, sequer reconheceu a natureza contratual do GATT. Diz a ementa:

TRIBUTÁRIO – ADICIONAL DE FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE (AFRMM) – ISENÇÃO – DECRETOS-LEIS Nº 2.404/87 (ART. 5., INC. V, “C”) E 2.414 – MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES – ATOS INTERNACIONAIS – NATUREZA – PRECEDENTES STJ. O art. 5º, inciso V, “c” do Decreto-lei nº 2.404/87, inserido pelo decreto-lei nº 2.414/88, outorgou competência ao Ministério das Relações Exteriores para apreciar os pedidos de isenção do pagamento do AFRMM. – A expressão “atos internacionais” firmados pelo Brasil (letra “c” do inc. V, do art. 5º, do Decreto-lei nº 2.404/87) refere-se aos tratados de natureza contratual e *não tratados de caráter geral, como o acordo do GATT*. Recurso conhecido e provido para julgar extinto o processo<sup>293</sup>.

No Resp nº 144.388/SP<sup>294</sup> em que foi relator o Ministro Peçanha Martins, ficou consignado na ementa ser “jurisprudência pacífica” daquela Corte a “necessidade de existência de acordo de natureza contratual” para reconhecimento da prevalência contida no art. 98 do CTN.

Frente a estas dificuldades permanece a dúvida em considerar ou não um tratado internacional uma norma hierarquicamente superior ao ordenamento jurídico interno e, neste compasso, faltante dispositivo expresso que resolva tal questão, a solução sai das mãos do legislador para adentrar na seara do judiciário, o que corresponde dizer, em última análise, que a omissão legislativa retira do povo parte da soberania para submetê-la aos tribunais,

<sup>292</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 37065/PR. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. Partes: Fertiza Companhia Nacional de Fertilizantes e Fazenda Nacional. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Publicação: DJ 21.02.1994, p. 2.131 e RSTJ 57/394. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

<sup>293</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 50058/SP. Partes: Fazenda Nacional e Ipiranga Fertilizantes S/A. Relator: Ministro Peçanha Martins. Brasília, 29 de junho de 1994. Publicação: DJ data 05.09.1994, p. 23088. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

<sup>294</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 144.355/SP. Partes: Fertibrás S/A Adubos e Inseticidas e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Peçanha Martins. Brasília, 15 de setembro de 1998. Publicação: DJ de 14.12.98, p. 206. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

órgãos que no Brasil não são políticos, mas que podem decidir politicamente, e que nem sempre refletem a vontade popular.

Outro dilema a ser enfrentado pelo legislador é a questão relativa a exoneração de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais. Uma situação polêmica, que reflete diretamente na questão federativa, relacionando a soberania da Nação brasileira, como sujeito de Direito Público Internacional, com a autonomia dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios.

### **3.4.3 A exoneração de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais**

A forma federativa do Estado brasileiro implica na existência de uma organização formada a partir da distribuição de competências entre os entes federativos. No campo tributário, a Constituição de 1988, exaustivamente, define, nos seus artigos 153 e 156, a competência de cada um dos entes políticos brasileiros: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A existência de duas ordens jurídicas distintas, a interna e a externa, possibilita determinados conflitos de normas, que dependendo do sistema de internalização da norma de Direito Internacional, podem se estabelecer desde o nível constitucional até conflitos entre tratados internacionais e leis infraconstitucionais. Assim, segundo a visão monista pode se estabelecer um conflito entre o tratado internacional e a Constituição do Estado, já que sob esta orientação o sistema jurídico é único, podendo um tratado internacional alterar ou, até mesmo, derrogar preceitos constitucionais.

Os monistas se dividem no que diz respeito à primazia da ordem jurídica interna ou internacional, uns defendem a primazia do Direito interno fundamentando seus argumentos na constitucionalidade das normas jurídicas, outros defendem a primazia do Direito Internacional considerando este a norma fundamental a que o Direito interno deve obediência.

Segundo a visão dualista as duas ordens jurídicas são independentes e reclamam a necessidade de transformação da norma jurídica internacional em norma jurídica interna. Assim transformado, o Direito Internacional, adquire o mesmo *status* da norma transformadora e no mesmo patamar hierárquico das demais de origem interna. Neste caso, um Estado obrigado internacionalmente através de tratado internacional, pode vê-lo revogado internamente por vontade do legislador ou por disposição contrária de norma posterior.

Neste panorama se vislumbra a possibilidade da exoneração de tributos estaduais e municipais, através de tratados internacionais, adicionando-se a isto, o princípio federativo que rege a sociedade brasileira e o mandamento constitucional que veda à União de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, isenções estas chamadas de heterônomas.

A primeira distinção que deve ser feita se refere à condição da União de atuar como Pessoa Jurídica de Direito Público Internacional, representante da República Federativa do Brasil, sujeito de Direito Internacional, dotado de soberania perante a comunidade internacional, e a União, entidade federada, Pessoa Jurídica de Direito Público interno, dotada tão somente de autonomia administrativa, legislativa e judiciária.

O mandamento constitucional insculpido no art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, se dirige expressamente à União, Pessoa Jurídica de Direito Público interno, à qual lhe é vedado a instituição de isenções heterônomas. Mais uma vez é importante repetir o que Luciano Amaro já disse:

[...] 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; ele atua na esfera nacional, não obstante a Nação (ou o Estado Federal) se faça representar pelo aparelho legislativo e executivo da União. Compete ao Congresso Nacional, de modo *exclusivo*, “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” (CF, art. 49). Observe-se que a Constituição refere o patrimônio *nacional* e não o *federal*. Do mesmo modo, se o Legislativo Federal edita, por exemplo, emenda constitucional ou lei complementar de normas gerais de direito tributário, ele não está legislando apenas para a chamada esfera “federal”, mas para toda a Nação<sup>295</sup>.

Ao Estado Federal, que internacionalmente é representado pela União, nenhum obstáculo se impõe quanto a firmar tratados internacionais que concedam isenções e benefícios relativos a tributos de competências dos entes federativos, isto é, dos Estados e dos Municípios. “Nesta posição é lhe permitido conceder benefícios tributários de qualquer natureza”<sup>296</sup>.

Este entendimento, apreciado pelo STF, encontra-se devidamente resolvido, através da Súmula nº 575, em cujo teor a Suprema Corte reconhece que “[...] à mercadoria importada do país signatário do GATT, ou membros da ALALC, estende-se a isenção do imposto de

<sup>295</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. p. 175-176

circulação de mercadorias concedidas a similar nacional”. Ressalte-se que “(..) esta postura prestigia a segurança jurídica nas relações entre nações, conferindo à União a representatividade da totalidade do Estado brasileiro, com plena soberania e prevalectimento do interesse nacional sobre os interesses internos”<sup>297</sup>.

No julgamento do REsp nº 12.419-SP, tendo por Relator o Ministro Adhemar Maciel, o STJ confirma este entendimento, o que se verifica pela ementa do acórdão: “ICM. IMPORTAÇÃO DE MÁQUINA – GATT – SIMILAR NACIONAL FAVORECIDA COM REDUÇÃO DE BASE – EXTENSÃO DO BENEFÍCIO”<sup>298</sup>.

O STJ manifesta o mesmo entendimento através das Súmulas de números 20 e 71, cujas ementas estendem a isenção de ICM a mercadorias importadas de países signatários do GATT. A súmula nº 20, de 04 dezembro de 1990, diz: “A MERCADORIA IMPORTADA DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT É ISENTA DE ICM, QUANDO CONTEMPLADO COM ESSE FAVOR O SIMILAR NACIONAL”<sup>299</sup>, indicando como precedentes os Recursos Especiais de números: 1309-SP, 1532-SP, 1845-SP e 3143-SP. A súmula nº 71, de 15 de dezembro de 1992, diz: “O BACALHAU IMPORTADO DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT É ISENTO DO ICM”<sup>300</sup>, citando como precedentes os Recursos Especiais de números: 715-RJ, 5142-SP, 10635-SP, 10872-SP, 12059-RJ, 13866-SP, 200052 e 21577-SP.

No entanto, o mesmo tribunal, recentemente, quando do julgamento do REsp nº 90.871-PE, decidindo em sentido contrário, entendeu que é vedado à União conceder isenção de tributos de competência dos Estados e dos Municípios. Diz a ementa:

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL. 1- O sistema tributário instituído pela CF 88 vedou a União Federal de conceder isenções a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 151,III). 2 - Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido. 3 - A amplitude da competência

<sup>296</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. p. 124.

<sup>297</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 113.

<sup>298</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ementa: Tributário. ICM. Mercadoria importada de país signatário do GATT. Isenção. Benefício conferido a mercadoria importada de país signatário do GATT, de acordo com a legislação brasileira, só se viabiliza quando similar nacional gozar de isenção tributária (ICM). Não é dado ao importador auferir o benefício, quando ao similar nacional se conceder mera redução da base de cálculo do ICM. Inexistência de conflitos entre a Súmula do STF (verbete 575). Recurso provido. Decisão unânime. Partes: Fazenda do Estado de São Paulo e Johnson e Johnson S/A. Recurso Especial nº 12419/SP. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Publicação: DJ de 14.03.94, p. 04473. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

<sup>299</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 20**. Publicado no DJ de 07/12/1990, pg. 14682. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

<sup>300</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 71**. Publicado no DJ de 04/02/1993, pg. 00775. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna. 4 – O art. 98, do CTN, há que ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional. 5 – Recurso especial improvido<sup>301</sup>.

De se notar a divergência tanto na doutrina como na jurisprudência em atribuir a supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação interna, tendo como fundamentação o conceito tradicional de soberania e o pacto federativo.

Atribuir supremacia aos tratados internacionais não representa a perda de soberania, muito pelo contrário, representa o desejo de construir uma comunidade internacional cada vez mais dinâmica, composta por Estados não auto suficientes, mas interdependentes, cujos ordenamentos jurídicos carecem de harmonização, tarefa essa desempenhada pelo Direito Internacional.

De outro lado, não representa a derrocada do pacto federativo, mas a confirmação da soberania do Estado brasileiro perante a comunidade internacional, trazendo segurança jurídica aos compromissos assumidos, confirmando a regra de que os pactos devem ser cumpridos de boa fé.

Para eliminar esta incomoda posição, dois caminhos são apontados: ou o legislador promove a modificação necessária, via emenda constitucional<sup>302</sup>, atribuindo supremacia aos tratados internacionais, resolvendo definitivamente esta questão, como já o fizeram inúmeros países ou; se fica no aguardo de que a jurisprudência brasileira decida, como já o fez no passado, pela supremacia do tratado internacional, dentro de uma visão desenvolvimentista que exige grandes transformações.

---

<sup>301</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Recurso Especial nº 98871/PE. Relator Ministro José Delgado. Brasília, 17 de junho de 1997. Publicação: DJ de 20.10.97, p. 52977. Acórdão de 17.06.97. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2001.

<sup>302</sup> Tramita no Congresso Nacional, desde 1995, uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC 175/95) autorizando a República Federativa do Brasil, através da União, de celebrar tratados internacionais que contenham matéria relativa a isenção de impostos das demais entidades federativas. Não há, porém, previsão para que a referida Proposta seja votada.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os tratados internacionais são instrumentos que representam a vontade da comunidade internacional em estabelecer uma ordem jurídica que harmonize interesses comuns entre Estados soberanos e independentes. Ocupam uma posição de destaque na nova ordem internacional, que tem como cenário os fenômenos da globalização da economia e processos de regionalização, efetivando-se como instrumentos geradores de direitos e obrigações entre Estados que pactuam, de forma voluntária, definindo objetivos e prioridades.

Em matéria tributária, os tratados internacionais ganham relevância quando representam, juntamente com as normas internas, limitações ao poder de tributar dos Estados, principalmente quando se estabelecem conflitos entre normas de fonte interna e externa, tanto quanto ao âmbito de incidência, quanto ao da eficácia<sup>303</sup>.

Partindo de conceitos básicos de Estado, soberania e territorialidade, o presente trabalho procurou investigar o tratamento dispensado aos tratados internacionais, quando da internalização na ordem jurídica brasileira, verificando como a doutrina e a jurisprudência enfrentam a lacuna deixada pela legislação, frente à inexistência de regra constitucional atribuindo supremacia a estes importantes instrumentos introdutórios de direitos e obrigações.

A análise do artigo 98 do CTN, lei nacional que estabelece regras gerais de Direito Tributário, tornou-se imperiosa, já que o citado artigo atribui superioridade às normas de Direito Internacional sobre as de direito interno, servindo como orientação aos acórdãos proferidos pelos Tribunais brasileiros.

No mesmo compasso, analisou a possibilidade de tratados internacionais, celebrados pela República Federativa do Brasil, estabelecer isenções tributárias, diante do preceito constitucional do artigo 151, inciso III, CF 88, que literalmente proíbe à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

---

<sup>303</sup> Por âmbito de incidência entende-se a competência de legislar criando tributos, por âmbito de eficácia, a possibilidade da norma tributária ser coercitivamente aplicada num determinado território.

Analisados os argumentos e aspectos legais propostos por esta investigação científica, resta provado a importância e atualidade do tema, cujo desenvolvimento pode ser resumido através das considerações a seguir expendidas.

1- O Estado surge do agrupamento de pessoas e famílias que se unem com o objetivo comum de conquistar a felicidade de todos. A evolução histórica do Estado, desde a sua gênese até o Estado contemporâneo, muitas fases podem ser destacadas, iniciando pela cidade-estado romana, passando pelo feudalismo, absolutismo, até se chegar a atual forma de organização política da sociedade, como instrumento de realização do bem comum, sob o império da lei.

O exercício do poder político determina a forma de Estado: unitário ou composto. No Estado unitário o poder é único, nacional e central. No Estado composto há uma divisão de poderes no espaço territorial, originando uma diversidade de organizações governamentais soberanas e autônomas. A República Federativa do Brasil é um Estado composto, do tipo federal, no qual se estabelecem três esferas governamentais: União, Estados e Municípios.<sup>304</sup>

2- Soberania estatal é identificada como sendo o poder absoluto dos Estados que apresenta dois aspectos: o interno, significando o poder supremo exercido sobre coisas e indivíduos, e o externo, como poder de autodeterminação e de igualdade perante os demais Estados da comunidade internacional.

A República Federativa do Brasil é o ente soberano perante o direito das gentes. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são entes federativos dotados de autonomia administrativa, no exercício de competências exclusivas declinadas pela Constituição Federal de 1988.

A evolução do Direito Internacional aponta para um conceito de soberania relativizado e condicionado ao ordenamento jurídico internacional, com vistas à construção de uma nova ordem internacional baseada na cooperação entre Estados.

3- O princípio da territorialidade, que limita o exercício do poder a um determinado território, se torna insuficiente para solucionar conflitos quanto à aplicabilidade da lei no plano internacional, frente aos processos de globalização e integração regional econômica. No campo tributário, estes efeitos são multiplicados pelos inúmeros acordos efetivados entre países e organizações internacionais na busca de mercados mundiais. A extraterritorialidade da lei tributária, que torna permeável as fronteiras estatais, possibilita a aplicação da norma alienígena na regulamentação de situações que envolvem mais de um Estado.

---

<sup>304</sup> O Distrito Federal assume as características dos Estados e dos Municípios.

4- Os tratados internacionais são acordos celebrados entre Estados e regidos pelo Direito Internacional, materializam a vontade das partes, segundo as normas ditadas pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969 e ampliadas pela Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, de 1986.

A produção do texto convencional envolve duas fases distintas: a fase das negociações e a fase da celebração. A fase das negociações tem por objetivo fixar o texto que será submetido à ratificação. A fase da celebração objetiva a ratificação do texto acordado. No caso brasileiro, o texto do tratado autenticado é enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, para que, após votação nas duas Casas, autorize ou não a sua ratificação. Aprovado o texto convencional, o Congresso Nacional emite Decreto Legislativo autorizando o Presidente da República a ratificar o compromisso internacional. Através da ratificação o Presidente confirma o tratado, declarando aceito o convencional, e, por meio de Decreto Executivo, dá validade e vigência interna.

A condição de validade dos tratados internacionais exige que as partes tenham capacidade, os agentes estejam habilitados, que haja consentimento mútuo e que o objeto seja lícito e possível. A representatividade dos Estados no exterior pode ser exercida pelos Chefes de Estados e de Governos, e Ministros de Estados, dispensados de apresentação de cartas de plenos poderes. Outros agentes, denominados de plenipotenciários, poderão representar o Estado, mediante apresentação de carta de plenos poderes, desde que habilitados por quem de direito.

5- As teorias monistas e dualista explicam como as normas derivadas de tratados são introduzidas no ordenamento jurídico interno dos Estados. Os monistas defendem a unidade do ordenamento jurídico, dividindo-se, porém, em duas correntes: o monismo com primazia do Direito interno e o monismo com primazia do Direito Internacional. Os dualistas partem do pressuposto da existência de duas ordens jurídicas distintas, o interno e o internacional, exigindo a transformação do tratado, através de procedimentos legislativos internos, de forma a incorporá-lo no ordenamento jurídico interno, atribuindo à norma transformada a mesma posição hierárquica da norma transformadora.

A cláusula geral de recepção automática plena, de origem constitucional, representa a tese monista com primazia do Direito Internacional admitindo a automática incorporação dos tratados internacionais, sem qualquer providência interna. A ratificação é ato suficiente para gerar direitos e obrigações internamente, podendo ser invocados diretamente perante os tribunais.



O Brasil acolhe a tese monista internacionalista em matéria de direitos humanos, conforme disciplina o § 2º, do artigo 5º da Constituição Federal, de 1988, cujos tratados adquirem o *status* de norma constitucional. Em outras matérias acolhe a tese dualista exigindo a aprovação pelo Congresso Nacional, através de Decreto Legislativo, e a ratificação pelo Presidente da República, que através de Decreto Executivo dá validade e vigência no âmbito interno.

6- As fontes de direito tributário podem ter origem interna ou internacional. Internamente a Constituição Federal é a mais importante fonte de Direito Tributário, distribuindo competências. Às leis complementares e ordinárias são atribuídas as funções de estabelecer regras genéricas e criar tributos, tudo em obediência ao princípio da legalidade. Os tratados internacionais são importantes normas introdutórias de Direito Tributário atuando na delimitação de pretensões tributárias dos Estados. Os tratados não criam tributos, apenas delimitam o âmbito de incidência e de eficácia das normas tributárias interna, estando submetidos ao controle constitucional tanto pela via direta, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) ou da Ação Direta de Constitucionalidade(ADC), como incidentalmente via exceção, a pedido da parte interessada.

7- Os conflitos que podem se estabelecer entre tratado internacional e norma tributária interna, somente se operam no nível infraconstitucional, eis que impossível o conflito entre tratado e Constituição. O descumprimento de um tratado pode gerar o dever de reparar por parte do estado violador.

A falta de dispositivo constitucional atribuindo supremacia aos tratados internacionais, várias soluções se apresentam ao julgador para resolver conflitos estabelecidos entre tratado e lei interna. A utilização dos critérios cronológico e da especialidade são formas de soluções de conflitos apresentados pela hermenêutica.

A principal consequência de inexistir regra constitucional indicativa da superioridade hierárquica dos tratados internacionais, no ordenamento jurídico interno, é a impossibilidade de afastar de plano a lei com ele incompatível.

8- Em matéria tributária, o artigo 98 do CTN reconhece a supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação infraconstitucional. Tal artigo, oriundo de uma lei nacional, como é o CTN, estabelece regra de aplicação dos tratados internacionais, que deve ser observada pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

9- O exercício do poder político sobre um território pode ocorrer de forma unitária ou composta, conforme se trate de Estado unitário ou Estado composto. Internacionalmente, porém, é irrelevante o conhecimento da forma de Estado envolvido nas negociações, vez que

nas relações internacionais a vontade nacional é soberana, independentemente da repartição de competências internas.

No Brasil, o Pacto Federativo garante a aplicação dos tratados no âmbito da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios, entidades políticas de Direito Público interno, dotados de autonomia, porém submetidos à soberania do Estado Federal. A soberania é exercida pela República Federativa do Brasil, que contempla a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, agindo no plano internacional como Estado unitário.

10- Competência tributária é a repartição constitucional do poder de tributar, que pertence originalmente ao povo. A Constituição não cria tributos, apenas discrimina competências relacionando, exaustivamente, os tributos permitidos e as pessoas competentes para instituí-los, de forma a evitar conflitos e impondo limitações ao poder de tributar.

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, no seu art. 151, inciso III, proíbe, literalmente a isenção heterônoma, impedindo que a União institua isenções de tributos estaduais e municipais. A União, como ente federativo, como ordem jurídica parcial se equipara aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios. Seu campo de ação, em matéria tributária, é devidamente limitado pela Constituição.

A União, atuando no cenário internacional, representando a República Federativa do Brasil, através de tratados internacionais, pode instituir isenções de tributos, não apenas de sua competência, mas também os de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pois, no plano internacional destaca-se a soberania do Estado Federal, ao qual estão submetidos todos os entes federativos que o compõem. Não infringe o preceito constitucional de vedação de isenções heterônoma, eis que não se caracteriza como tal. Não é a União, entidade federativa, que institui isenções, mas é a República Federativa do Brasil, agindo de forma soberana, como se Estado unitário fosse, pois, como tal, é visto pelos demais membros da comunidade internacional.

A integração econômica entre países, cada vez mais interdependentes, objetivando a ampliação de mercados, multiplica o número de tratados que, embora envolvendo assuntos comerciais, procuram eliminar barreiras tarifárias e não tarifárias de forma a construir um espaço econômico único, marcado pela liberalização de bens, capitais, serviços e pessoas. Impedir a exoneração de tributos dos Estados e dos Municípios é tolher a soberania da República Federativa do Brasil que se limitaria a firmar tratados exonerando apenas tributos federais. Os tratados internacionais, devidamente introduzidos na ordem jurídica interna, representam a vontade nacional, vinculando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, produzindo efeitos como lei nacional.

11- A análise jurisprudencial examinada, mostra que o Supremo Tribunal Federal mudou de opinião ao longo da história, partindo da aceitação da supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação interna, agasalhando a tese monista internacionalista, acabando por atribuir igualdade entre lei interna infraconstitucional e tratados internacionais.

O julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, em 1977, revela o posicionamento da Suprema Corte, ao resolver o conflito pelo critério da temporalidade, permitindo que uma lei ordinária posterior afastasse a aplicabilidade de tratado internacional anterior, ainda que passível de responsabilização internacional do Estado, pelo descumprimento de norma internacional.

O artigo 98 do CTN, tem orientado o STF a decidir pela prevalência dos tratados internacionais, em matéria tributária, sobre a lei tributária interna, entendendo que o tratado internacional se reveste de caráter de especialidade, prevalecendo sobre a lei ordinária de caráter geral. Não tem, o citado artigo, a propriedade de atribuir superioridade hierárquica aos tratados, matéria afeta à Constituição, mas regula a aplicação da lei tributária.

Vários julgados do STF, garantindo a supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação interna, referem-se à cláusula da nação mais favorecida, princípio orientador do Direito Internacional Público, para estender os benefícios oriundos de tratados internacionais a produtos similares nacionais, entendimento este, registrado na Súmula nº 575, do STF.

O mesmo ocorre no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, através da Súmula nº 20, embora, recentemente, o STJ, em julgamento de Recurso Especial, decidiu contrariamente, entendendo que à União é vedado conceder isenções de tributos dos Estados e dos Municípios, arguindo o art. 151, inciso III, da CF 88, sob o argumento de que a União não pode firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual que conceda tal benefício.

A inexistência de regra constitucional atribuindo supremacia aos tratados internacionais sobre a legislação interna, transfere a solução de antinomias surgidas entre lei interna e tratado, do critério da hierarquia para os critérios da especialidade e da temporalidade, originando decisões, muitas vezes, políticas e não jurídicas, dependendo do convencimento do aplicador da lei no caso concreto.

12- Os tratados internacionais adentram no ordenamento jurídico brasileiro como lei nacional, tal qual o faz a lei complementar, vinculando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Neste nível verifica-se a paridade entre lei complementar e tratado internacional, observados os campos próprios de atuação.

Equivocam-se os que atribuem ao tratado internacional o *status* de lei ordinária federal. Esta vincula tão somente as pessoas, coisas e fatos sob a jurisdição da ordem jurídica parcial central da União. Não colhe nem pode colher Estados, Distrito Federal, e Municípios. O tratado internacional, no entanto, vincula todos os entes federativos, como lei nacional representativa de compromissos internacionais assumidos pela nação brasileira.

A alteração do texto constitucional é providência necessária para o reconhecimento da superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre a legislação interna, para que não restem dúvidas quando da solução de conflitos entres normas de origem interna e externa.

Reconhecer a superioridade hierárquica dos tratados internacionais não representa perda de soberania, muito pelo contrário, representa a confirmação do princípio orientador de cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e o compromisso assumido, pela República Federativa do Brasil, na busca da integração econômica, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações, conforme o artigo 4º, IX, da Constituição Federal de 1988.

Por fim, o tratado internacional, devidamente introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, deve ser observado como um compromisso internacional e não apenas como uma lei interna, daí o porquê do reconhecimento de sua superioridade hierárquica. Sua abrangência extrapola os limites territoriais vinculando duas ou mais ordens jurídicas distintas, dotadas de poder de tributar, que através do livre consentimento se dispõem à cooperação na aplicação da lei tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 11. ed., 3. tiragem, rev. pelo Embaixador Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva. São Paulo: Saraiva, 1980.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ARAÚJO, Luiz Ivani de Amorim. **Curso de direito internacional público**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ARIOSI, Mariângela de F. **O conflito entre tratados internacionais e leis internas: a opção do judiciário brasileiro e as possíveis tendências frente aos movimentos de cooperação regional e globalização das relações internacionais**. Disponível em <http://www.cadejur.com.br>, acesso em 05 jan. 2001.

ARISTÓTELES. **Política**. Tradução: Torrieri Guimarães. São Paulo: Martin Claret, 2001.

ARRUDA JR., Edmundo Lima de, RAMOS, Alexandre Luiz. **Globalização, neoliberalismo e o mundo do trabalho**. Curitiba: IBEJ, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT, 1971.

ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na Constituição**. São Paulo: RT, 1971.

ATALIBA, Geraldo. **Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios**. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: RT, 1994.

BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BALTTHAZR, Ubaldo Cesar. **Manual de direito tributário**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BARRAL, Welber. (Org.) **O Brasil e a OMC: Os interesses brasileiros e as futuras negociações multilaterais**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

BARRAL, Welber. **Tratados internacionais e normas fiscais**. **Repertório IOB de jurisprudência**, n. 2/94, jan. 1994.

BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, julho 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro de; MARTINS, Ives Granda da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1998.

BOBBIO, Norberto. **A teoria das formas de governo**. Trad. de Sérgio Bath, 4. ed. Brasília: UNB, 1985.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 4. ed. Brasília: Unb, 1994.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 3. ed., 2. tiragem, rev. e ampl., São Paulo: Melhoramentos, 1995.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções em tratados internacionais de impostos dos Estados-membros e Municípios**. São Paulo: Malheiros, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT, 1975.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Hilton Lobo. **Todas as Constituições do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1976.

CARRAZZA, Roque Antônio. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário**, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 8. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COLLAÇO, Flávio Roberto. **O Município na federação brasileira**. Florianópolis: Editora da UFSC, 1983.

CROSSMAN, R. H. S. **Biografia del Estado Moderno**. Trad. J. A. Fernández de Castro. 4. ed. rev. México: Fondo de Cultura Econômica, 1992.

DALARI, Delmo de Abreu. Competências municipais. **Revista da Associação dos Advogados da Prefeitura de São Paulo**, São Paulo, 1983.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 1972.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 1988.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. São Paulo: Saraiva, 1987.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1987.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Atlas, 1990.

FERREIRA, Luiz Pinto. **Curso de direito constitucional**. v. I, 4. ed., ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1978.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, v 3.

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.

FRANCO, Afonso Arinos de Mello e. **Curso de direito constitucional brasileiro**. v. I., 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1968.

**Grande Dicionário Larousse Cultural da língua portuguesa**. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. **Tributação no Mercosul: pesquisas tributárias**. São Paulo: RT, 1997.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

HOBBS, Thomas. **Leviatã, ou, A matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. Trad., Rosina D'Angina. São Paulo: Ícone, 2000.

HORVATH, Estevão. Tratado internacional, em matéria tributária, pode isonerar tributos estaduais? **Revista de Direito Tributário**, n. 64. São Paulo, 1999.

IANNI, Octavio. **A sociedade Global**. 5. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1997.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Batista Machado. 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEAL, Rogério Gesta. **Teoria do Estado: cidadania e poder político na modernidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

LUPI, André Lipp Pinto Basto. **Soberania, OMC e Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 13 ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Isenções e base de cálculo da COFINS. **Repertório IOB de jurisprudência**, n.º 23, São Paulo:, 1998.

MAQUIAVEL, De Nicolau. **O Príncipe**. Tradução de Antonio Caruccio-Capolare. Porto Alegre: L&PM, 1999.

MARIOTTI, Alexandre. **Teoria do Estado**. Porto Alegre: Síntese, 1999.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 1983.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1998**. 5. ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 1998.

MEDEIROS, Antônio Carlos Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: Fabris, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 21. ed., Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestro Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: RT, 1980.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. v. 1., 11. ed. (rev. e aum.). Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MENEZES, Anderson de. **Teoria geral do Estado**. Forense: Rio de Janeiro, 1964.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967: com a emenda nº 01 de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MORAES, Bernardino Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 1995.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1990.

OLIVEIRA, Odete Maria de. **União Européia: processos de integração e mutação**. Curitiba: Juruá, 1999.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

RANGEL, Vicente Morotta. Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais. **Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional**. [s.l.]: Rios, nº 45-46, 1967.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1986.



- RESEK, J. F. **Direito internacional público: curso elementar.** 7 ed., ver., São Paulo: Saraiva, 1998.
- RODRIGUE, Joelza Ester. **História em documento: imagem e texto.** v. 5., São Paulo: FTD, 2001.
- ROTH, André-Noel. **“O Direito em crise: fim do Estado moderado”.** São Paulo Malheiros, 1996.
- ROUSSEAU, Jean-Jaques. **Do contrato social.** Tradução: Pietro Nassetti. São Paulo: Editora Martin Claret, 2000.
- SALDANHA, Nelson. **O Estado moderno e a separação dos poderes.** São Paulo: Saraiva, 1987.
- SCHMIDT, Mario. **Nova história crítica.** v. 1. São Paulo: Nova Geração, 1999.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 16. ed. Rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.
- SOBRINO HEREDIA, J.A. Organizaciones internacionales: generalidade. In: DIEZ DE VELASCO, M. **Las organizaciones internacionales.** 10. ed., Madrid: Tecnos, 1997.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Tratados internacionais – OMC e Mercosul. **Revista dialética de direito tributário,** São Paulo n.º 27, dez. 1997.
- SOUZA, José Pedro Galvão de. **Iniciação à teoria do Estado.** São Paulo: RT, 2. ed., 1976.
- SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional.** 13. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.
- TORRES, Heleno, **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresa.** São Paulo: RT, 1997.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais.** Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de direito tributário: parte geral.** v.1, Porto Alegre: Sulina, 1974.
- VALLADÃO, Haroldo. **Direito internacional privado.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1968.
- WOLKMER, Antonio Carlos. **Elementos para uma crítica do Estado.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1990.
- XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais.** 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

## LEGISLAÇÃO

BRASIL. Assembléia Nacional Constituinte. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25-10-1966. Organização dos textos, notas remissivas e índices de Juarez de Oliveira. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

## ACÓRDÃOS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível nº 9587/DF. Relator: Ministro Lafayette de Andrada. Brasília, 21 de agosto de 1951. Publicação: DJ Data: 18-05-1951.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80004/SE. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Brasília, 01 de junho de 1977. Publicação DJ. Data 19-05-1978, p. 03468.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1966/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 14 de março de 1990. Publicação DJ. Data 16-04-1990, p. 02873.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 154092/SP. Relator: Ministro Garcia Vieira. Brasília, 11 de dezembro de 1997. Publicação DJ 02-03-1998, p. 00043.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 104944/SP. Relator: Ministro Adhemar Maciel. Brasília, 14 de abril de 1998. Publicação DJ 11-05-1998, p. 00068

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 167758/SP. Relator: Ministro Adhemar Maciel. Brasília, 26 maio de 1998. Publicação DJ 03-08-1998, p.00211.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 37065/PR. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Publicação DJ 21-02-1994, p.02131.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 50058/SP. Relator: Ministro Peçanha Martins. Brasília, 29 de junho de 1994. Publicação DJ 05-09-1994, p. 23088.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 144.388/SP. Relator: Ministro Peçanha Martins. Brasília, 15 de junho de 1998. Publicação DJ 14-12-1998, p. 00206

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 121419/SP. Relator: Ministro Adhemar Maciel. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Publicação DJ 14-03-1994, p. 04473.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 90871/PE. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, 17 de junho de 1997. Publicação DJ 20-10-1997, p. 52977.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. MAS nº 3010649/SP. Relatora Juíza Lúcia Figueiredo. São Paulo. Publicação: DJ de 09.08.1994, p. 42.41.

## SÚMULAS

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Sumula n° 575.**

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Sumula n° 20**

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Sumula n° 71**

## SITES VISITADOS

[www.ibet.com.br](http://www.ibet.com.br)

[www.mre.gov.br](http://www.mre.gov.br)

[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)

[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)

[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)