

CRISTIANO KINCHESCKI

O ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O CONFLITO ENTRE  
TRATADO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E LEI INTERNA

Dissertação submetida à Universidade  
Federal de Santa Catarina para obtenção do  
título de Mestre em Direito.  
Orientador: Professor Doutor Carlos Araújo  
Leonetti

Florianópolis  
2007

CRISTIANO KINCHESCKI

O ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O CONFLITO ENTRE  
TRATADO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E LEI INTERNA

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, na área Direito, Estado e Sociedade.

Banca examinadora:

---

Presidente: Professor Doutor Carlos Araújo Leonetti; UFSC

---

Membro: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar; UFSC

---

Membro: Professora Doutora Betina Treiger Gruppenmacher; UFPR

---

Coordenador do Curso: Professor Doutor Antônio Carlos Wolkmer

Florianópolis, 10 de agosto de 2007.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti, pelo incentivo em ingressar no curso e pelo apoio prestado até o final.

Ao Prof. Dr. Arno Dal Ri Junior, pelas sugestões bibliográficas atinentes ao direito internacional.

Ao Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pelas lições de Direito Constitucional Tributário.

À Profa. Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira, pelo apoio no desenvolvimento do projeto de pesquisa.

À Fundação Boiteux, pelo suporte financeiro durante o primeiro ano do curso.

A aprovação da presente dissertação não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

## RESUMO

Esta dissertação, tem por objetivo verificar se o artigo 98 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que os tratados revogam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, atribui aos tratados de direito tributário *status* hierárquico superior ao das leis. Neste sentido, analisa o processo de formação do tratado no direito brasileiro, aborda o tratado sob a ótica do direito tributário, estuda o conceito de soberania tributária e a sua relação com o direito internacional e constata a posição hierárquica dos tratados de direito tributário no plano das fontes jurídicas nacionais.

Palavras-chave: Direito Internacional. Direito Tributário. Tratados. Soberania.

## **ABSTRACT**

This dissertation has for its objective to verify whether article 98 of the National Tributary Code, when establishing that the treatise may revoke the internal tributary legislation and will be observed for those which follow, attributes to the treatise of tributary law superior hierarchic status to the one of the laws. In this direction, it analyzes the process of formation of the treatise in Brazilian law, approaches the treatise under the optics of the Tributary Law, studies the concept of the tributary sovereignty and its relation with the international law and evidences the hierarchic position of the treatise of tributary law in the level of the national juridical sources.

Key-words: International Law. Tributary Law. Treatise. Sovereignty.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. O REGIME JURÍDICO DOS TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	10
1.1. O conceito de tratado.....	10
1.2. O processo de formação do tratado no direito brasileiro.....	19
1.3. O tratado na ótica do direito tributário.....	27
2. OS TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO NA RELAÇÃO ENTRE DIREITO INTERNO E DIREITO INTERNACIONAL.....	40
2.1 Considerações gerais acerca do conceito de soberania tributária.....	40
2.2 Considerações gerais acerca do Monismo e do Dualismo.....	48
2.3 Considerações gerais acerca da hierarquia dos tratados no plano das fontes jurídicas nacionais.....	59
3. TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E LEI INTERNA.....	67
3.1. Síntese histórica do Sistema Tributário Brasileiro após a Independência.....	67
3.2. O Código Tributário Nacional e a divisão entre legislação tributária interna e externa....	77
3.3. O artigo 98 do Código Tributário Nacional e o conflito entre tratado de direito tributário e lei interna.....	85
CONCLUSÃO.....	97
REFERÊNCIAS.....	101

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.



## INTRODUÇÃO

Esta dissertação, intitulada “O artigo 98 do Código Tributário Nacional e o conflito entre tratado de direito tributário e lei interna”, tem por objetivo verificar se o dispositivo em apreço, ao estabelecer que os tratados revogam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, atribui aos tratados de direito tributário *status* hierárquico superior ao das leis.

Para tanto, o trabalho, que tem como técnica de pesquisa a documentação indireta, através de fontes primárias e secundárias, será dividido em três capítulos. O primeiro, denominado “O regime jurídico dos tratados de direito tributário”. O segundo, “Os tratados de direito tributário na relação entre direito interno e direito internacional”. O último, “Tratados de direito tributário e lei interna”.

Assim, utilizando o método dedutivo, a primeira parte da dissertação trabalhará conceitos importantes para o desenvolvimento da pesquisa, tais como o conceito de direito internacional e do tratado como sua fonte principal. O capítulo primeiro analisará, também, o processo de formação do tratado no direito brasileiro e, ao seu final, abordará o tratado sob a ótica do direito tributário. Trará, ainda, algumas idéias a respeito da distinção entre o Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Tributário.

O segundo capítulo, por sua vez, tecerá considerações gerais acerca do conceito de soberania tributária e a sua relação com o direito internacional. Estudará, ainda, o monismo e o dualismo, teses que procuram solucionar os conflitos provenientes das relações entre o direito interno e o internacional. Terminará, analisando a posição hierárquica dos tratados no plano das fontes jurídicas nacionais.

No último capítulo efetuar-se-á, primeiramente, uma síntese histórica do sistema tributário brasileiro após a Independência, a fim de contextualizar o surgimento do

Código Tributário Nacional e sua divisão entre legislação tributária interna e externa, âmbito em que se encontram os tratados de direito tributário. Ao final, se analisará se estes atos internacionais respeitam o princípio da legalidade tributária e se têm, ou não, *status* hierárquico superior ao da lei interna.

## CAPÍTULO I – O REGIME JURÍDICO DOS TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

### 1.1. O conceito de tratado

Antes que se adentre no tema específico dos tratados de direito tributário, ao qual se dedica o item 3 deste capítulo, faz-se necessária uma abordagem, ainda que sucinta, a respeito do direito das gentes, no intuito de elucidar categorias operacionais relevantes no âmbito de compreensão do direito dos tratados, dentre elas, o conceito de direito internacional público, que não pode ser buscado senão se partindo de uma comunidade concreta, ou seja, a sociedade internacional que no curso da História adquiriu unidade sociológica e normativa<sup>1</sup>.

Portanto, em primeiro lugar, há que se apontar o fato da sociedade internacional ser ainda hoje descentralizada, “ao contrário do que sucede com as comunidades nacionais organizadas sob a forma de Estados”<sup>2</sup>, o que decorre da inexistência de uma autoridade superior responsável por estabelecer normas de convivência. “O Direito internacional, comparado com o Direito nacional, é uma ordem jurídica mais descentralizada. Ele apresenta o mais elevado grau de descentralização encontrado no Direito positivo”<sup>3</sup>.

O direito internacional repousa sobre o consentimento. Os povos – assim compreendidas as comunidades nacionais, e acaso, ao sabor da história, conjuntos ou frações de tais comunidades – propendem, naturalmente, à autodeterminação. Organizam-se, tão cedo quanto podem, sob a forma de Estados, e ingressam numa comunidade internacional carente de organização centralizada. Tais as circunstâncias, é compreensível que os Estados não se subordinem senão ao direito que livremente *reconheceram* ou *construíram*.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Cf. VERDROSS, Alfred. *Derecho internacional publico*. Trad. Antonio Truyol y Serra. 4.ed. Madrid: Aguilar, 1973, p. 5.

<sup>2</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.1.

<sup>3</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 463.

<sup>4</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.7.

Assim, a comunidade de Estados está organizada horizontalmente, regendo-se por normas jurídicas vigentes por obra exclusiva do consentimento de seus destinatários. É, pois, a coordenação “o princípio que preside a convivência organizada de tantas soberanias”<sup>5</sup>.

É que não é fácil conceber que entidades, que se pretendem acima de tudo soberanas, devam, ou mesmo possam, submeter-se ao direito e vejam a sua liberdade de acção limitada por ele. [...]. Não sucede o mesmo na sociedade internacional. Nesta coexistem entidades iguais, tendo as mesmas pretensões ao exercício da soberania absoluta. O direito internacional é o indispensável regulador desta coexistência e, na ordem internacional, o direito, longe de ser incompatível com a soberania dos Estados é o seu corolário necessário: o Estado não se concebe isoladamente e é, precisamente, o que o distingue do Império; portanto, o conceito de soberania não pode receber um sentido absoluto e significa somente que o Estado não está subordinado a nenhum outro mas que deve respeitar regras mínimas garantindo o mesmo privilégio a todos os outros. Tal é o primeiro objecto e o fundamento do direito internacional moderno.

Elemento incontornável da ordem jurídica internacional contemporânea, a soberania tem por conseqüência a clara predominância da estrutura de coordenação na sociedade internacional mesmo se aí virmos aparecerem elementos de um direito de subordinação.<sup>6</sup>

Neste prisma, o direito internacional público, em que pese ser considerado “como sinónimo do direito que regula as relações entre os Estados, ou direito interestatal”<sup>7</sup>, ou ainda “um complexo de normas que regulam a conduta recíproca dos Estados – que são os sujeitos específicos do Direito internacional”<sup>8</sup>, como também o ramo do direito que “regula relações entre Estados, e somente entre Estados perfeitamente iguais”<sup>9</sup>, pode ser, atualmente, conceituado como o conjunto de regras e princípios que regulam as relações entre as pessoas de direito internacional, isto é, os Estados, as organizações internacionais e os indivíduos<sup>10</sup>.

Isto porque, “após uma evolução contínua que conduziu a um certo reconhecimento internacional do indivíduo e à criação e multiplicação das organizações internacionais, a sociedade internacional já não é exclusivamente interestatal”<sup>11</sup>. Desta forma,

<sup>5</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.2.

<sup>6</sup> DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vítor Marques Coelho. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p.85-86.

<sup>7</sup> Id. *Ibid.*, p.38.

<sup>8</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 355.

<sup>9</sup> TRIEPEL, Karl Heinrich. As relações entre o direito interno e o direito internacional. *Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais*, n. 6, trad. Amílcar de Castro, Belo Horizonte, ano XVII, out. 1966, p. 11.

<sup>10</sup> Cf. VERDROSS, Alfred. *Derecho internacional publico*. Trad. Antonio Truyol y Serra. 4.ed. Madrid: Aguilar, 1973, p. 5.

<sup>11</sup> DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vítor

a sua descrição implica na apresentação “dos entes que a compõem e das forças mais atuantes na vida social internacional. A maioria dos entes se tornam possuidores de direitos e deveres outorgados pela ordem jurídica internacional, transformando-se em sujeitos de direito”<sup>12</sup>.

Destarte, o direito internacional público é o conjunto de normas “que regula as relações externas dos atores que compõem a sociedade internacional. Tais pessoas internacionais são as seguintes: Estados, organizações internacionais, o homem, etc”<sup>13</sup>. É, portanto, o direito das gentes, um sistema de normas que:

[...] impôsto pela consciência geral, ou por força de convenções ou tratados, e sancionado pelas organizações constituídas entre os povos livres, regula as relações entre as nações, entre estas e as pessoas de nacionalidade diversa, ou entre estas pessoas, atribuindo-lhes uma reciprocidade de direitos e obrigações e estabelecendo, por êste modo, os meios existenciais e evolucionais da comunhão universal, baseada no reconhecimento dos direitos fundamentais do homem e na segurança da paz<sup>14</sup>.

Nesta senda, “pertencem ao Direito internacional todos aqueles aspectos do Direito que ultrapassam a esfera de vigor dos ordenamentos nacionais”, mais precisamente, fazem parte do direito internacional público, antes de tudo, as relações interestatais, “mas fazem parte dele, outrossim, todas as relações entre autoridades, organismos e pessoas que, em medida mais ou menos ampla, exorbitam dos limites de um único ordenamento, suscitando problemas de coordenação”<sup>15</sup>.

Dentro deste contexto, convive o direito dos tratados, parte fundamental do direito internacional público, que “permeia todo o conjunto do ordenamento jurídico internacional e sedimenta as bases da estrutura na qual operam as normas internacionais”<sup>16</sup>.

Como negociam as partes, e através de que órgãos; que gênero do texto produzem, e como o asseguram autêntico; como manifestam, desde logo ou mais tarde, seu consentimento definitivo, e põem o compromisso em vigência; que efeitos produz, então o tratado, sobre as partes pactuantes, e acaso sobre terceiros; que formas, enfim, de alteração, desgaste ou extinção, se podem abater sobre o elo convencional:

---

Marques Coelho. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p.38.

<sup>12</sup> MELLO, Celso Albuquerque de. *Curso de direito internacional público*. 14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. v. 1, p. 48.

<sup>13</sup> Id. *Ibid.*, p. 71.

<sup>14</sup> RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: Max Limonad, 1952. v.I, p. 61.

<sup>15</sup> ZICARDI, Pietro. *Evolução e perspectivas da escola italiana do direito internacional no século XX*. Trad. Arno Dal Ri Júnior. p. 1.

<sup>16</sup> MEDEIROS, Antônio Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 260.

isso tudo constitui, em linhas muito rudes e incompletas, o direito dos tratados, cuja construção consuetudinária teve início nalgum ponto extremamente remoto da história das civilizações.<sup>17</sup>

Com efeito, o tratado<sup>18</sup>, meio regulador básico da vida internacional e principal instrumento de estabilidade e adaptação do direito<sup>19</sup>, ao lado do costume internacional e dos princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações, é uma das fontes<sup>20</sup> formais do direito das gentes universalmente aceitas, conforme estabelece o artigo 38<sup>21</sup> do Estatuto da Corte Internacional de Justiça de 1920:

A Corte, cuja função é a de decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe são submetidas, deverá aplicar:

- a) os tratados internacionais, quer de caráter genérico ou específico, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados soberanos;
- b) o costume internacional, como prova de uma prática geralmente aceita como lei;
- c) os princípios gerais do direito reconhecidos pelas nações civilizadas; e
- d) as decisões judiciais e as doutrinas dos publicistas de maior competência das distintas nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito [...] <sup>22</sup>.

É que o direito internacional positivo só tem aplicação efetiva, nas relações entre os Estados, por força da obrigatoriedade aquela reconhecida. O fundamento e medida de tal aplicação estão fundamentados na adequação das normas às exigências de ordem e justiça estabelecidas pelas relações internacionais. Esta adequação, por sua vez, se traduz nas realizações concretas do direito internacional através de certos procedimentos e modos de

<sup>17</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.13.

<sup>18</sup> Como se verá no item 3.2, tratado é um termo genérico que abrange uma série de acordos internacionais, tais como convenção, pacto, declaração e carta.

<sup>19</sup> Cf. VISSCHER, Charles de. *Teorías y realidades en derecho internacional público*. Trad. Pablo Sancho Riera. Barcelona: Bosch, 1962, p. 272.

<sup>20</sup> “As normas de Direito Internacional diferem das normas de direito interno em essência, no que se refere à origem (vontade dos Estados), à eficácia (níveis variados de garantias sancionatórias), ao destinatário (geralmente destinando-se aos Estados, e não a indivíduos), à hierarquia (inexistência de um quadro estrito de relevância normativa) e às fontes (que tampouco compõem um *numerus clausus*)”. BARRAL, Welber. *Direito internacional: normas e práticas*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 13.

<sup>21</sup> “Ora o artigo 38 do Estatuto apresenta uma grande importância. Com efeito, todos os Estados membros das Nações Unidas, praticamente todos os países do mundo, são *ipso facto*, partes do Estatuto do Tribunal e ligados por ele. O seu campo de aplicação é mesmo, de facto, mais amplo do que o Estatuto, na medida em que os termos do artigo 38 são retomados noutros tratados sobre a resolução pacífica de conflitos ou lhes servem de referência [...]. Vemos aqui uma enumeração universalmente aceite das fontes formais de direito internacional”. DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vítor Marques Coelho. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 115.

<sup>22</sup> BARRAL, Welber. *Direito internacional: normas e práticas*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 13.

expressão, que constituem as chamadas fontes formais do direito internacional público, dentre elas, o tratado<sup>23</sup>.

De fato, desde os tempos mais antigos os Estados têm celebrado tratados internacionais. Nas vicissitudes da guerra e da paz que se passam no decorrer da História, o tratado sempre teve papel preponderante na pacificação dos conflitos porventura existentes<sup>24</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 II, 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 extradição. Releva observar o bom augúrio que esse antiqüíssimo pacto devera, quem sabe, ter projetado sobre a trilha do direito internacional convencional: as disposições do tratado egípcio-hitita parecem haver-se cumprido à risca, marcando seguidas décadas de paz e efetiva cooperação entre os dois povos; e assinalando-se, na história do Egito, a partir desse ponto da XIXa. dinastia, certo refinamento de costumes, com projeção no próprio uso do idioma, à conta da influência hitita. As duas grandes civilizações entrariam, mais tarde, em processo de decadência, sem que haja notícia de uma quebra sensível do compromisso.<sup>25</sup>

Em que pese a antiguidade desta fonte do direito internacional público, foi a partir de 1815 que o desenvolvimento do fenômeno convencional adquire um impulso especialmente notável, principalmente em razão da crescente comunhão de interesses que se estabeleceu entre os diversos elementos da sociedade internacional<sup>26</sup>.

Neste contexto, podem-se observar três períodos bem delineados no que tange à evolução dos tratados. O primeiro, de 1815 até a Primeira Guerra Mundial. O segundo, entre as duas Grandes Guerras e, o terceiro, depois da Segunda Guerra Mundial<sup>27</sup>.

No primeiro período, destaca-se a realização do Congresso de Viena de 1815, ocasião em que surgiu a idéia dos tratados multilaterais<sup>28</sup>, ou seja, um tratado

---

<sup>23</sup> Cf. VISSCHER, Charles de. *Teorías y realidades en derecho internacional público*. Trad. Pablo Sancho Riera. Barcelon: Bosch, 1962, p. 143.

<sup>24</sup> Cf. REUTER, Paul. *Introducción al derecho de los tratados*. Trad. Eduardo L. Suárez. México: Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 45.

<sup>25</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.13-14.

<sup>26</sup> Cf. REUTER, Paul. *Introducción al derecho de los tratados*. Trad. Eduardo L. Suárez. México: Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 13.

<sup>27</sup> Id. *Ibid.*, p. 16-17.

<sup>28</sup> Do ponto de vista formal, os tratados podem ser classificados, no que tange ao número de partes contratantes em bilaterais, duas partes, e multilaterais, mais de duas partes. Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. 14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. v.I, p. 211.

obrigatório para diferentes Estados formando um único instrumento jurídico<sup>29</sup>. Também nesta época, os tratados tornam-se uma importante fonte do direito internacional:

Longe de ser simplesmente uma fonte de obrigações particulares entre os Estados, os tratados convertem-se na fonte principal do direito internacional a partir do momento em que se põe em marcha uma audaz e nova empreitada: a codificação do direito internacional, ou seja, a redação, na forma escrita, das normas consuetudinárias que surgiram das práticas do grupo de países considerados como sendo as “nações civilizadas”<sup>30</sup>.

Já entre a Primeira e Segunda Guerras Mundiais, destaca-se o surgimento da Sociedade ou Liga das Nações, que constituirá a forma essencial das futuras organizações internacionais em cujo âmbito se fortalece o desenvolvimento do direito dos tratados. Além disso, cresce nesta época a necessidade de celebração dos tratados de forma mais ágil, facilitando-se o seu procedimento através da transferência do poder de comprometimento, do Chefe de Estado para o Ministros das Relações Internacionais ou, ainda, para o Chefe de Governo<sup>31</sup>.

No terceiro período, ou seja, depois de 1945, a evolução do direito dos tratados recebe influência do grande desenvolvimento sofrido pelas organizações internacionais, inclusive pelo fato das Nações Unidas terem assumido o encargo de preparação de muitos tratados relevantes, exercendo desta forma grande influência no desenvolvimento do direito dos tratados, empreendendo a codificação das regras atinentes ao processo de formação daquele importante instrumento do direito internacional. Assim, a Comissão de Direito Internacional da Organização das Nações Unidas ao se debruçar sobre o

---

<sup>29</sup> Cf. REUTER, Paul. *Introducción al derecho de los tratados*. Trad. Eduardo L. Suárez. México: Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 18.

<sup>30</sup> REUTER, Paul. *Introducción al derecho de los tratados*. Trad. Eduardo L. Suárez. México: Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 21. “Lejos de ser simplemente una fuente de obligaciones particulares entre los Estados, los tratados habrían de convertirse en la fuente principal del derecho internacional a partir del momento em que se puso em marcha una audaz y novedosa empresa: la codificación del derecho internacional, es decir, la redacción, em instrumentos escritos, de las normas consuetudinarias que se derivavam de la práctica del grupo de los países considerados a la sazón como ‘naciones civilizadas’.

<sup>31</sup> Id. *Ibid.*, p. 22.



tema, após vinte anos de estudos, terminou por elaborar a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969<sup>32</sup>.

A Comissão de Direito Internacional, órgão subsidiário no quadro das Nações Unidas, fez figurar o direito dos tratados no seu plano de progressiva codificação da matéria [...]. A negociação envolveu 110 Estados, dos quais apenas 32 firmaram o texto concluído, em 23 de maio de 1969. Mais de dez anos se passaram até que a Convenção de Viena, o grande tratado que se preparou com paciência, trabalho tenaz, e conjugação de talentos incomuns, para reger o destino de todos os demais tratados, entrasse em vigor, para Estados em número equivalente, de início, à quarta parte da comunidade internacional.<sup>33</sup>

A Convenção, “considerando o papel fundamental dos tratados na história das relações internacionais” e “reconhecendo a importância cada vez maior dos tratados como fonte do Direito Internacional, e como meio de desenvolver a cooperação pacífica entre as Nações quaisquer que sejam os seus regimes constitucionais e sociais”<sup>34</sup>, estabeleceu em seu artigo 2º, item 1, alínea *a*, que a expressão tratado “designa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer esteja consignado num instrumento único, quer em dois ou vários instrumentos conexos, e qualquer que seja a sua denominação particular”. Conceito este “de natureza prática e exclusivo ao âmbito da aludida Convenção”<sup>35</sup>.

Na realidade, em razão da tradição que o tratado apresenta, inclusive por sua utilização, desde os tempos mais remotos, “como processo de criação das obrigações jurídicas entre Estados”<sup>36</sup>, pode-se dizer que “os elementos constitutivos da sua definição encontram-se solidamente estabelecidos. São objecto de um acordo geral na doutrina, sob reserva de pequenas diferenças de redacção entre os autores”<sup>37</sup>.

---

<sup>32</sup> Id. *Ibid.*, p. 26-27.

<sup>33</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.17-18.

<sup>34</sup> Convenção de Viena sobre o direito dos tratados de 1969. Preâmbulo. In: ESCARAMEIA, Paula. *Coleção de leis de direito internacional*. 2.ed. Lisboa: Instituto de Ciências Sociais e Políticas, 1998.

<sup>35</sup> MEDEIROS, Antônio Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p.260.

<sup>36</sup> DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vítor Marques Coelho. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 120.

<sup>37</sup> Id. *Ibid.*, p. 120.

Assim, “um tratado é uma manifestação de vontades concordantes, imputável a dois ou mais sujeitos de direito internacional, e destinada a produzir efeitos jurídicos de conformidade com as normas do direito internacional”<sup>38</sup>, ou seja, “o tratado designa qualquer acordo concluído entre dois ou mais sujeitos de direito internacional, destinado a produzir efeitos de direito e regulado pelo direito internacional”<sup>39</sup>, enfim, “é o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídico”<sup>40</sup>. Em linhas gerais, os tratados são os acordos de vontade, celebrados entre os sujeitos de direito internacional, mais especificamente Estados e Organismos Internacionais, tendo em vista que a pessoa humana não pode celebrá-los.

Finalmente, como já se viu, os tratados apresentam como fundamento da sua obrigatoriedade a norma *pacta sunt servanda*, um dos princípios constitucionais da sociedade internacional<sup>41</sup>. Esse princípio é, assim, a norma fundamental do direito internacional “segundo a qual os Estados ficam vinculados aos tratados por eles celebrados, qualquer que seja o conteúdo que eles dêem às normas pacticiamente criadas”<sup>42</sup>.

Portanto, a validade das regras criadas por tratados internacionais “depende da norma *pacta sunt servanda*, a qual é, ela própria, uma norma pertencente ao primeiro estágio do Direito internacional geral, o Direito criado por costume constituído por atos de Estados”<sup>43</sup>.

---

<sup>38</sup> REUTER, Paul. *Introducción al derecho de los tratados*. México: Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 45. “Un tratado es una manifestación de voluntades concordantes, imputables a dos o más sujetos de derecho internacional, y destinada a producir efectos jurídicos en conformidad con las normas del derecho internacional”. Tradução livre do autor.

<sup>39</sup> DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vítor Marques Coelho. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 120.

<sup>40</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.21.

<sup>41</sup> Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. 14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. v.I, p. 213.

<sup>42</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 382.

<sup>43</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 525.

O princípio da boa-fé, bem como o do *pacta sunt servanda*, é designado no artigo 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (“Todo o tratado em vigor vincula as partes e deve ser por elas executado de boa fé”), sendo que o artigo 27 assim completa os princípios em voga: “Uma parte não pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar a não execução de um tratado”.

Por último, saliente-se que o Brasil ainda não ratificou a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, apesar de o Itamaraty procurar “pautar sua atividade na negociação de tratados de acordo com a Convenção [...] assim como ocorre com o Departamento de Estado norte-americano”<sup>44</sup>.

No Brasil, em 22 de abril de 1992, o Poder Executivo, com a Mensagem n. 116 (*Diário Oficial da União*, Seção I, edição de 23 de abril), encaminhou o texto da Convenção de Viena de 1969 à apreciação do Congresso Nacional. Desde outubro de 1995 a matéria, objeto do Projeto de Decreto Legislativo n. 214-C/92, está pronta para a *Ordem do Dia* (cf. *Diário do Congresso Nacional*, Seção I, edição de 28 de outubro de 1995, p. 3.386), não tendo sido apreciada até o momento.

Sem embargo, de não ter sido ainda a Convenção de Viena ratificada pelo Estado brasileiro, entre nós ainda vige a Convenção de Havana sobre Tratados, de 20 de fevereiro de 1928, celebrada por ocasião da Sexta Conferência Internacional Americana, realizada em Cuba [...]. Tal Convenção, que conta com 21 artigos, foi sancionada pelo Estado brasileiro aos 8 de janeiro de 1929, pelo Decreto n. 5.647 [...], ratificada em 30 de julho e promulgada, aos 22 de outubro do mesmo ano, pelo Decreto n. 18.596 (*DOU* de 12.12.1929)<sup>45</sup>.

De fato, apesar da importância da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, está em vigor no Brasil a Convenção de Havana sobre tratados, instrumento de que fazem parte, também, Equador, Haiti, Honduras, Nicaraguá, Panamá, Peru e República Dominicana. Este fato não retira, contudo, a importância da Convenção de Viena no contexto das relações internacionais em que o Brasil se insere.

---

<sup>44</sup> MEDEIROS, Antônio Cahapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p.276.

## 1.2. O processo de formação do tratado no direito brasileiro

O processo de formação dos tratados, identificado pelo termo celebração, representa a expressão da vontade definitiva dos Estados de contrair obrigações. Ou seja, um tratado é celebrado quando os Estados contratantes expressam definitivamente o seu consentimento. Contudo, em um sentido mais genérico, a celebração reflete todo o conjunto de procedimentos atinentes ao processo de formação do tratado<sup>46</sup>.

Desta feita, o processo de celebração do tratado representa um procedimento com múltiplos aspectos: “1) adoção do texto e sua autenticação; 2) decisão do Estado consentindo em vincular-se pelo tratado; 3) notificação internacional dessa decisão; 4) entrada em vigor do tratado, em conformidade com as suas disposições, relativamente aos Estados que exprimiram o seu consentimento”<sup>47</sup>.

Observa-se, portanto, que na celebração do tratado enquanto algumas fases submetem-se às regras de direito internacional, outras respeitam exclusivamente as disposições internas de cada Estado pactuante<sup>48</sup>.

Assim, de forma geral, o processo de formação dos tratados tem início com os atos de negociação e assinatura, atribuídos ao órgão competente do Poder Executivo. A assinatura do tratado, por si só, traduz o aceite precário e provisório, não irradiando efeitos jurídicos vinculantes. Trata-se da mera aquiescência do Estado com relação à forma e ao conteúdo final do tratado. A assinatura do tratado, via de regra, indica tão-somente que o tratado é autêntico.

A assinatura do tratado tem um alcance superior à simples autenticação do seu texto (para a qual ela não é de resto indispensável visto que a autenticação pode resultar da rubrica) ou apenas da assinatura do Presidente da conferência ou do órgão da

---

<sup>45</sup> MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Tratados internacionais*. 2.ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 39.

<sup>46</sup> Cf. REUTER, Paul. *Introducción al derecho de los tratados*. México: Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 45.

<sup>47</sup> DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vítor Marques Coelho. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 127.

<sup>48</sup> Id. *Ibid.*, p. 127.

organização internacional que a adoptou. Como se viu, a assinatura confere ao Estado um estatuto provisório em relação ao tratado: tem, por este facto, direitos e obrigações para com os outros Estados signatários e, a este respeito, a assinatura surge como uma transição entre a fase de elaboração, que ela encerra, e a de expressão do consentimento em vincular-se – que o Estado permanece aliás livre de não levar até ao seu termo, não obstante a assinatura do texto.

Todavia, em certos casos, a assinatura pode constituir, só por si, a expressão do consentimento do Estado em vincular-se pelo tratado que se torna então obrigatório a seu respeito, pelo simples facto de o ter assinado. Este processo breve, aplicável aos acordos em forma simplificada, opõe-se ao processo longo, que caracteriza os tratados em forma solene [...]<sup>49</sup>.

Após a assinatura do tratado pelo representante do Poder Executivo, o segundo passo é a sua apreciação e aprovação pelo Poder Legislativo. Em seqüência, aprovado o tratado pelo Legislativo, há o ato de ratificação do mesmo pelo Executivo. A ratificação significa a subsequente confirmação formal por um Estado de que está obrigado a um tratado. Representa, pois, o aceite definitivo, pelo qual o Estado obriga-se pelo tratado no plano internacional.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, que apesar de ainda não ratificada pelo Brasil é adotada por este em suas relações internacionais por força do costume, conceitua as expressões empregadas no processo de celebração dos tratados, salientando, entretanto, que as disposições relativas aquelas não prejudicam o seu emprego, nem os significados que lhes possam ser dados na legislação interna de qualquer Estado (§2º).

Assim, a Convenção de Viena adota os termos “ratificação”, “aceitação”, “aprovação” e “adesão” como sinônimos, definindo-os como o ato internacional pelo qual um Estado estabelece no plano internacional o seu consentimento em obrigar-se por um tratado (artigo 2º, §1º, a).

JOSÉ FRANCISCO REZEK, contudo, diferencia os aludidos institutos, conceituando aceitação como “o vocábulo que tradicionalmente se emprega para definir o consentimento do Estado em face de uma *emenda* ao tratado de que seja parte”<sup>50</sup> e aprovação como “o termo que, também na linguagem dos internacionalistas, consagrou-se como próprio

---

<sup>49</sup> DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vítor Marques Coelho. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 139.

para significar o abono do parlamento ao tratado, quando preconditionante de sua ratificação pelo governo, à luz do direito público interno de certo Estado”<sup>51</sup>. Já a ratificação “é o ato unilateral com que o sujeito de direito internacional, signatário de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se”<sup>52</sup>.

Por isso, não se pode entender a ratificação senão como *ato internacional* e como *ato de governo*. Este, o poder Executivo, titular que costuma ser da dinâmica das relações exteriores de todo Estado, aparece como idôneo para ratificar – o que no léxico significa *confirmar* –, perante outras pessoas jurídicas de Direito das Gentes, aquilo que ele próprio, ao término da fase negocial, deixara pendente de confirmação, ou seja, o seu consentimento em obrigar-se pelo pacto. Parlamentos nacionais não ratificam tratados, primeiro porque não têm voz exterior, segundo porque, justamente à conta de sua inabilidade para a comunicação direta com Estados estrangeiros, nada lhes terão renunciado, antes por assinatura ou ato equivalente, que possam mais tarde confirmar pela ratificação.<sup>53</sup>

Por sua vez, a expressão “reserva” é definida como uma declaração unilateral, qualquer que seja a sua redação ou denominação, feita por um Estado 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 (artigo 2º, §1º, *d*).

No que diz respeito à forma pela qual se realiza a manifestação da vontade na celebração de um tratado, a Convenção de Viena estabelece que o consentimento de um Estado em obrigar-se pode se manifestar: a) pela assinatura; b) pela troca dos instrumentos constitutivos do tratado; c) pela ratificação; d) pela aceitação, aprovação ou adesão; ou e) por quaisquer outros meios, se assim acordado (artigo 11).

Saliente-se também que o Estado pode, ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, formular uma reserva, a não ser que: a) a reserva seja proibida pelo tratado; b) o tratado disponha que só possam ser formuladas determinadas reservas, entre as quais não figure a reserva em questão; ou c) nos casos não previstos em *a* e *b*, a reserva seja incompatível com o objeto e a finalidade do tratado (artigo 19).

---

<sup>50</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.255.

<sup>51</sup> Id. *Ibid.*, p.255-256.

<sup>52</sup> Id. *Ibid.*, p.267.

Já a Convenção de Havana, de 20 de fevereiro de 1928, promulgada pelo Decreto n. 18.956, de 22 de outubro de 1929, estabelece que os tratados serão celebrados pelos poderes competentes dos Estados, ou pelos seus representantes, segundo o seu direito interno respectivo (artigo 1º), sendo condição essencial de sua validade que adotem a forma escrita (artigo 2º).

Consigna, ainda, que os tratados serão publicados imediatamente depois da troca das ratificações e que a omissão, no cumprimento desta obrigação internacional, não prejudicará a sua vigência, nem a exigibilidade das obrigações naqueles contidas (artigo 4º), entrando em vigor desde a troca ou depósito das ratificações, salvo se, por cláusula expressa, outra data tiver sido convencionada (artigo 8º).

Além disso, que os tratados não serão obrigatórios senão depois de ratificados pelos Estados contratantes (artigo 5º), sendo que a ratificação, feita por escrito e de conformidade com a legislação interna do Estado contratante, deverá ser dada sem condições e abranger todo o tratado (artigo 6º).

Esse artigo também estipula que caso o Estado que ratifica fizer reservas ao tratado, esse entrará em vigor, desde que, informada dessas reservas, a outra parte contratante as aceitar expressamente, ou, não as havendo rejeitado formalmente, execute atos que impliquem sua aceitação. Por isso, nos tratados multilaterais, a reserva feita por um deles, no ato da ratificação, só atingirá a aplicação da cláusula respectiva, nas relações dos demais Estados contratantes com o Estado que faz a reserva.

Importante lembrar-se que a falta da ratificação ou a reserva são atos inerentes à soberania nacional, e, como tais, constituem o exercício de um direito que não viola nenhuma disposição ou norma internacional (artigo 7º) e que um Estado que não haja

---

<sup>53</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.264-265.

tomado parte na celebração de um tratado poderá aderir ao mesmo, se a isso se não opuser alguma das partes contratantes (artigo 19).

A Convenção de Havana também estabelece que nenhum Estado pode eximir-se das obrigações do tratado ou modificar as suas estipulações, senão com o acordo, pacificamente obtido, dos outros contratantes (artigo 10), continuando o tratado a produzir os seus efeitos, ainda que se modifique a constituição interna dos Estados contratantes, adaptando-se o tratado às novas condições, caso a organização do Estado mudar, de maneira que a execução seja impossível, por divisão de território ou por outros motivos análogos (artigo 11).

O artigo 14 da Convenção de Havana cuida da forma como se extinguem os tratados, ou seja: a) cumprida a obrigação estipulada; b) decorrido o prazo pelo qual foi celebrado; c) verificada a condição resolutiva; d) por acordo entre as partes; e) com a renúncia da parte a quem aproveita o tratado de modo exclusivo; f) pela denúncia, total ou parcial, quando proceda; e g) quando se torna inexecutável.

Por outro lado, pode igualmente ser declarada a caducidade de um tratado, quando esse seja permanente e de aplicação não contínua, sempre que as causas que lhe deram origem hajam desaparecido e se possa logicamente deduzir que se não apresentarão no futuro (artigo 15).

Frise-se que os tratados cuja denúncia haja sido convencionada e os que estabelecem regras de direito internacional não podem ser denunciados, senão de acordo com o processo por eles estabelecidos e que em falta de estipulação, o tratado pode ser denunciado por qualquer Estado contratante, o qual notificará aos outros essa decisão, uma vez que haja cumprido todas as obrigações estabelecidas no mesmo (artigo 17).

Por último, saliente-se que as obrigações contraídas nos tratados serão sancionadas, nos casos de não cumprimento, e depois de esgotadas sem êxito as negociações



diplomáticas, por decisão de uma corte de justiça internacional ou de um tribunal arbitral, dentro dos limites e com os trâmites que estiverem vigentes no momento em que a infração for alegada (artigo 16).

No caso brasileiro, a Constituição de 1988 faz poucas referências ao processo de celebração dos tratados, limitando-se a dispor sobre o tema no artigo 49, inciso I, em que estabelece ser da competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional e no artigo 84, inciso VIII, em que prescreve ser competência privativa do Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos ao referendo do Congresso Nacional.

Concluída a negociação de um tratado, é certo que o presidente da República – que, como responsável pela dinâmica das relações exteriores, poderia não tê-la jamais iniciado, ou dela não ter feito parte, se coletiva, ou haver ainda, em qualquer caso, interrompido a participação negocial brasileira – está livre para dar curso, ou não, ao processo determinante do consentimento. [...] tanto pode o chefe de governo mandar arquivar desde logo o produto a seu ver insatisfatório de uma negociação bilateral ou coletiva, quanto determinar estudos mais aprofundados na área do Executivo, a todo momento; e submeter quando melhor lhe pareça o texto à aprovação do Congresso. Tudo quanto não pode o presidente da República é manifestar o consentimento definitivo, em relação ao tratado, sem o abono do Congresso Nacional. Este abono, porém, não o obriga à ratificação. Isto significa, noutras palavras, que a vontade nacional, afirmativa quanto à assunção de um compromisso externo, assenta sobre a vontade conjugada dos dois poderes políticos. A vontade singular de qualquer deles é *necessária*, porém não *suficiente*.<sup>54</sup>

Frise-se que o Constituinte de 1988 não se preocupou em pormenorizar o significado jurídico, processo de formação e efeitos atribuídos aos tratados, deixando isto a cargo da prática e da doutrina, tanto nacional como internacional. Assim, no que tange ao processo brasileiro de celebração dos tratados, este se divide em três fases.

Na primeira se opera a negociação, conclusão e assinatura do tratado, ato de competência do Chefe do Poder Executivo ou a quem este delegue poderes, geralmente o Ministro das Relações Exteriores. Na segunda fase o tratado é apreciado pelo Poder Legislativo, inexistindo prazo para este procedimento.

---

<sup>54</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005,

A remessa de todo tratado ao Congresso Nacional, para que o examine e, se assim julgar conveniente, aprove, faz-se por *mensagem* do Presidente da República, acompanhada do inteiro teor do projetado compromisso, e da exposição de motivos que a ele, Presidente, terá endereçado o ministro das Relações Exteriores. Esta mensagem é capeada por um aviso do ministro chefe do Gabinete Civil ao primeiro secretário da Câmara dos Deputados – visto que, tal como nos projetos de lei de iniciativa do governo, ali, e não no Senado, tem curso inicial o procedimento relativo aos tratados internacionais.<sup>55</sup>

Saliente-se que o Congresso Nacional não pode emendar o tratado sob pena de descaracterizá-lo, mas pode, todavia, propor sugestões e ressalvas. O Congresso Nacional também é responsável por resolver os tratados, aprovando-os, através de Decreto Legislativo, conforme dispõe o artigo 49, inciso I, da Constituição de 1988.

O êxito na Câmara e, em seguida, no Senado, significa que o compromisso foi aprovado pelo Congresso Nacional. Incumbe formalizar essa decisão do parlamento, e sua forma, no Brasil contemporâneo, é a de um *decreto legislativo*, promulgado pelo presidente do Senado, que o faz publicar no Diário Oficial da União.<sup>56</sup>

A terceira fase é caracterizada pela ratificação do tratado pelo Chefe do Poder Executivo. Assim, enquanto a assinatura representa um aceite provisório, a ratificação consubstancia o aceite definitivo<sup>57</sup>. A partir deste ato, o Estado é parte e pode ser cobrado pela inexecução do mesmo, o que gera efeitos no cenário internacional.

A distinção entre assinatura e ratificação e a sua separação no tempo *justificam-se* por várias razões: isso está em plena harmonia com os princípios modernos do direito público que não admitem, sem texto, delegação de competências. Por outro lado, permite, efetivamente, que as autoridades investidas do *treaty-making power* verifiquem se os plenipotenciários não ultrapassaram as suas instruções. Nenhuma dificuldade diplomática pode resultar desta verificação, não se trata de pôr novamente em questão a palavra dada, uma vez que o tratado não está ainda definitivamente concluído. O prazo entre a assinatura e a ratificação pode ser utilizado num novo exame do texto do tratado antes de o Estado se vincular juridicamente.<sup>58</sup>

Sobre o poder de celebrar tratados, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, estabelece no já mencionado artigo 84, inciso VIII, a competência privativa do Presidente da República para tanto, desde que referendados pelo Congresso Nacional.

---

p.64.

<sup>55</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 329.

<sup>56</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.65.

<sup>57</sup> Geralmente, a ratificação, nos tratados multilaterais, se dá através do depósito do instrumento no organismo internacional que deu causa ao tratado e nos tratados bilaterais, pela troca dos instrumentos. Id. *Ibid.*, p. 59-60.

<sup>58</sup> DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vítor

Assim, a sistemática brasileira referente aos tratados ainda impõe, através do artigo 49, inciso I, ao Congresso Nacional a competência para resolver definitivamente sobre tratados internacionais.

Consagra-se, assim, a colaboração entre Executivo e Legislativo na conclusão de tratados internacionais, que não se aperfeiçoa enquanto a vontade do Poder Executivo, manifestada pelo Presidente da República, não se somar à vontade do Congresso Nacional. Logo, os tratados internacionais demandam, para seu aperfeiçoamento, um ato complexo onde se integram a vontade do Presidente da República, que os celebra, e a do Congresso Nacional, que os aprova, mediante decreto legislativo. [...] Não gera efeitos a simples assinatura de um tratado se este não for referendado pelo Congresso Nacional, já que o Poder Executivo só pode promover a ratificação depois de aprovado o tratado pelo Congresso Nacional. Há, portanto, dois atos completamente distintos: a aprovação do tratado pelo Congresso Nacional, através de um Decreto Legislativo e a ratificação do tratado pelo Presidente da República, seguida da troca ou depósito do instrumento de ratificação. Assim, celebrado o tratado por representante do Poder Executivo, aprovado pelo Congresso Nacional e, por fim, ratificado pelo Presidente da República, passa o tratado a produzir efeitos jurídicos<sup>59</sup>.

Contudo, para que o tratado internacional tenha aplicabilidade no âmbito interno brasileiro, ainda é necessário, após a ratificação, sua promulgação por decreto do Presidente da República, com a posterior publicação no Diário Oficial da União. É o que se convém chamar de incorporação do tratado ao ordenamento jurídico interno.

O ordenamento jurídico, nesta república, é integralmente ostensivo. Tudo quanto o compõe – resulte de produção legislativa internacional ou doméstica – presume publicidade oficial e vestibular. Um tratado regularmente concluído depende dessa publicidade para integrar o acervo normativo nacional, habilitando-se ao cumprimento por particulares e governantes, e à garantia de vigência pelo Judiciário. Não faz sentido, no Brasil, a idéia de que a publicidade seja dispensável quando o fiel cumprimento do pacto internacional possa ficar a cargo de limitado número de agentes do poder público: mais ainda que a do particular, a conduta do governante e do servidor do Estado pressupõe *base jurídica* apurável pelo sistema de controle recíproco entre poderes e, dessarte, jamais reservada ao conhecimento exclusivo dos que ali pretendem fazer repousar a legitimidade de seu procedimento.<sup>60</sup>

Desta forma, considerando-se a promulgação e publicação dos tratados no seu procedimento de celebração, pode-se dividir as fases de conclusão daqueles em externas (negociação, assinatura e ratificação) e internas, ou seja, o referendo parlamentar e a incorporação do tratado ao ordenamento jurídico interno através daqueles procedimentos (promulgação e publicação).

---

Marques Coelho. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 141.

<sup>59</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 5. ed. São Paulo: Max

### 1.3. O tratado na ótica do direito tributário

O tributo<sup>61</sup> faz parte do cotidiano da humanidade desde os primórdios da civilização. Ousa-se dizer, ainda que por analogia, que mesmo os povos sem escrita tributavam-se uns aos outros através de prestações laborativas (*tributum in labore*) voltadas para a sobrevivência da comunidade, uma vez que por serem povos nômades precisavam trabalhar em conjunto para poderem sobreviver.

De qualquer forma, a contribuição visando suprir as necessidades da coletividade pode melhor ser observada a partir do momento em que o homem passa a se fixar em determinado espaço geográfico no intuito de facilitar a subsistência do grupo, ou seja, “a partir do momento em que o homem tornou-se gregário, facilitando sua sobrevivência, surgiram as despesas de caráter coletivo”<sup>62</sup>.

Assim, enquanto na antiguidade o tributo era tido como uma imposição decorrente das guerras, dos vencedores sobre os vencidos, e na Idade Média, como contribuição exigida pelo senhor feudal por conta das relações de servidão existentes naquele período, é com o surgimento da concepção de Estado Nacional que se começa a ter uma noção de tributo parecida com a atual, apesar de que neste período o rei, ou o príncipe, considerava o erário público como sua propriedade, uma vez que concentrava todo o poder em suas mãos, confundindo-se com a figura do próprio Estado, pelo que os tributos eram

---

Limonad, 2002, p 72–73.

<sup>60</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.384-385.

<sup>61</sup> No sistema tributário brasileiro atual, tributo é toda a prestação pecuniária, não constitutiva de sanção por ato ilícito, exigida, por força de lei, do contribuinte pela entidade tributante. Mas “as imposições internas, sob o aspecto econômico, evoluíram lentamente, passando de prestações em trabalho (*tributum in labore*) para prestações em espécie (*tributum in natura*) e depois em dinheiro (*tributum in pecunia*)”. BALTHAZAR, Ubaldó Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 20.

<sup>62</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Teoria e prática das taxas. In: Congresso Internacional de Direito Tributário, I, 1998, Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.51.

cobrados de acordo com os interesses individuais do governante que não eram necessariamente os mesmos da coletividade<sup>63</sup>.

Portanto, sem se ater a um rigorismo histórico, pode-se agrupar a realidade da vida coletiva, enquadrada no âmbito da exigência dos tributos, em quatro épocas da evolução das relações sociais<sup>64</sup>. A primeira, compreendendo o período anterior ao Renascimento que, como se pincelou acima, é caracterizada pelo poder de exigir exações não contratuais, com fundamento indefinido, não estruturado e variando “consoante a vontade e a força de quem dispunha do poder de exigir, a relação de dependência de quem pagava, e o costume local de cada comunidade em que o fenômeno ocorria”<sup>65</sup>.

Na fase primária da vida em sociedade, o tributo assumia a forma e a natureza de um direito próprio do detentor do poder, de ser sustentado e mantido por contribuição dos súbditos, medido normalmente por capitação, por volume de produtos da fruição de bens realengos, ou por penalização imposta aos vencidos em acto de guerra; época longa e indefinida, marcada por manifesto amorfismo, nem sempre provida de organização e sistema, entroncada no costume, nos foros locais, na discricionariedade, e quase sempre sem subordinação a regras de direito ou normas de justiça; o direito romano [...] preocupara-se mais com o direito privado do que com o direito público [...]; a criação e poderio do direito canónico, e a generalidade da tendência para a autonomização local ou regionalização através dos forais, foram, por si, na Idade Média, causas mais do que determinantes da inexistência de uma disciplina jurídica uniforme, rigorosa e fundamentada, do poder de impor tributações com carácter de generalidade e da obrigação de as pagar.<sup>66</sup>

Na segunda época, imediatamente posterior ao Renascimento, o tributo perde o carácter costumeiro e discricionário, dependente do anseio do soberano e a ele destinado, e passa a ser visualizado como realidade jurídica, com bases claras e ordenadas em sua estrutura, “caracterizada pelo estabelecimento de uma filosofia, de uma finalidade específica e limitada, de uma verdadeira disciplina entre o Estado e os cidadãos para a cobertura das despesas públicas”<sup>67</sup>, passa a ser tido como instituição “com disciplina,

---

<sup>63</sup> Cf. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 17.

<sup>64</sup> Está-se seguindo a classificação feita na seguinte obra: FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal Português*: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I, p. 26.

<sup>65</sup> FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal Português*: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I, p. 27.

<sup>66</sup> Id. *Ibid.*, p. 29.

<sup>67</sup> Id. *Ibid.*, p. 28.

ordenação, fundamentação filosófica e finalidade concreta dentro da própria estrutura do Estado [...]”<sup>68</sup>.

O tributo, neste período, é fruto do humanismo renascentista<sup>69</sup> que:

[...] começando por recriar o *direito*, na base do jusnaturalismo, da consideração do homem, da pessoa humana, como [...] origem e destino de toda a cultura e de toda a organização política e social deu origem à formação de um *direito público* até então quasi inexistente, destinado a determinar os fundamentos jurídicos do poder político e a estabelecer a relação, de direito, entre os governantes e os governados, por forma a suprimir os abusos do poder, legitimar e delimitar a acção do Estado, e tornar eficiente a função que lhe cabe de disciplinar as relações dos homens em sociedade. Com a criação do Direito Público surgiu aquilo a que veio a chamar-se o *Estado de Direito*, ou seja, a subordinação do detentor do poder ao estatuto jurídico por ele estabelecido para as relações com os *súbditos*, ou com os cidadãos e os princípios e valores da colectividade anteriores ao Direito e à Constituição e a ela superiores. Estava aberto o caminho para a criação do *direito tributário* [...] o qual apareceu, assim, como um sector lógico e natural do direito público, destinado a estabelecer o fundamento legítimo e os limites do poder de exigir tais prestações sem arbítrio, mas com o efeito vinculativo ou coercitivo próprio de todo o direito.<sup>70</sup>

A atividade tributária<sup>71</sup> do Estado, como instituição principiológica pautada na legalidade, igualdade, liberdade e fraternidade, aparece portanto com o advento do Estado de Direito, centralizador do poder de tributar<sup>72</sup> e, ao mesmo tempo, meio de defesa dos

<sup>68</sup> Id. Ibid., p. 29.

<sup>69</sup> “O processo de reconhecimento e de promoção dos valores humanos enquanto princípio, saberes, práticas e relações, na dimensão histórica do passado e do presente, expressam o ideário que se convencionou chamar de humanismo. Trata-se de um conceito de difícil homogeneização, passível de controvérsias e ambiguidades, poquanto não há um, mas uma pluralidade de humanismos. Desde as antigas até as contemporâneas formulações de humanismos, a questão central é o valor e a dignidade do ser humano”. WOLKMER, Antonio Carlos. Humanismo e cultura jurídica latino-americana. In: WOLKMER, Antonio Carlos (Org.). *Humanismo e cultura jurídica no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux; Treviso: Fondazione Cassamarca, 2004, p. 19. “O termo *humanismo*, em regra geral, sintetiza toda uma corrente de pensamento voltada para o homem, em favor do homem. O pensamento humanista advoga a defesa de comportamentos éticos e morais voltados à liberdade de pensamento e de criação, à fraternidade e à tolerância entre os diferentes, à institucionalização de direitos voltados ao reguardo e ao respeito do bem-estar e da dignidade humana”. MEZZARROBA, Orides. O humanismo latino, a soberania popular e a democracia representativa brasileira contemporânea. In: MEZZARROBA, Orides (Org.). *Humanismo latino e Estado no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux; Treviso: Fondazione Cassamarca, 2003, p. 59.

<sup>70</sup> FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal Português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I, p. 29-30.

<sup>71</sup> Atividade tributária no sentido de ato ou efeito de tributar, ou seja, de pagamento de um tributo ao Estado. Saliente-se que no sistema constitucional tributário brasileiro, o tributo é o gênero, cujas espécies são, “em nosso sistema tributário positivo: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais, e o empréstimo compulsório”. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999, p. 41.

<sup>72</sup> “O *pode de tributar*, enquanto manifestação funcional da soberania na ordem interna, é *poder constituído*, estabelecido constitucionalmente para gestão do respectivo sistema tributário, apto, por via de seus princípios e normas, a possibilitar entrada de receitas suficientes para o financiamento das atividades inerentes ao Estado, com a aplicação dos tributos existente, conforme os limites decmarcados constitucionalmente para tanto”. TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74-75.

direitos do homem contra o arbítrio ou o abuso dos detentores do poder político. Neste sentido, o Estado fiscal de Direito está alicerçado na relação imanente entre liberdade e tributo: “o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* e constitui o *preço da liberdade*, mas por ela se *limita* e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a *legalidade*”<sup>73</sup>.

Já a terceira época, concomitante ao que se convencionou designar de Revolução Industrial, foi permeada pelo surgimento das doutrinas sociais em que o tributo, já com uma estrutura definida na época anterior, tornou-se, em certos casos, “instrumento político de equilíbrio social, e em outros, perdeu, pelo menos em teoria, grande parte do interesse como meio financeiro por efeito da concentração, no Estado, da propriedade e dos meios de produção”<sup>74</sup>.

A Revolução Industrial, responsável por agravar e até mesmo criar o desequilíbrio social, deu causa a uma série de graves problemas no campo econômico e político, que se refletiram numa das principais finalidades do Estado, ou seja, a de realização e distribuição de justiça entre os cidadãos. Contudo, o próprio sentido de justiça evoluiu do individual para o social, levando a criação de princípios específicos do direito tributário como os de pessoalidade e progressividade, certo na convicção de que através do tributo se poderia distribuir a riqueza. Neste novo contexto, o tributo assumiu pelo menos dois papéis que não lhe cabiam no período anterior: o primeiro de realização da justiça social<sup>75</sup>, utilizando-se o

---

<sup>73</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v.III, p. 3.

<sup>74</sup> FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal Português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I, p. 28.

<sup>75</sup> Está sendo utilizado o seguinte conceito de justiça social: “**A Justiça Social é praticada quando, simultaneamente:** a) os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios prévia e democraticamente definidos e segundo a capacidade e a necessidade de cada um; e b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna”. LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p.174.

tributo de forma que o Estado pudesse satisfazer necessidades coletivas e o segundo de cerceamento das riquezas individuais e nivelamento das situações econômicas.<sup>76</sup>

Variando, nesta época, as estruturas do Estado, e sendo maior ou menor a sua estabilidade, duas qualidades ou características gerais se revelaram, nelas, em todos os casos: *alargamento das funções do Estado* em relação à época liberal, quer na realização da justiça social quer na satisfação de necessidades coletivas novas e sempre crescentes; *acção intervencionista*, através do imposto, nuns casos para fomentar a produção de riqueza, noutros casos para repartir ou colectivizar riquezas existentes.

Daí adveio que logo nesta época o imposto tivesse começado a desviar-se da finalidade clássica que lhe foi atribuída no período da estruturação jurídica mais marcante nos séculos XVII e XVIII e no alvor do século XIX, de meio exclusivamente destinado a abastecer o erário, com características e natureza, pois, exclusivamente financeiras: o imposto, além de *meio financeiro*, tornou-se um *instrumento da política social* e, em alguns casos mesmo, da política geral.<sup>77</sup>

Por último, na caracterização da época contemporânea, pode-se partir do princípio de que ao individualismo característico do pensamento do século XIX em matéria de tributação, sucedeu o social “como finalidade colectiva, e como pressuposto, limitação e destino de uma parte dos próprios direitos e interesses individuais”<sup>78</sup>, institucionalizando-se “o sentido e o sentimento da *cooperação*, da *integração* e da *solidariedade*”<sup>79</sup>, passando o Estado a atuar, através da atividade tributária, visando atingir objetivos instrumentais de natureza além da financeira.

Paralelamente a isso, generalizou-se “um sentido universalista das relações da vida colectiva, que atenuou, em alguns casos o sentido da soberania nacional, para avançar no caminho da soberania ou da preponderância do grupo de colectividades politicamente autónomas”<sup>80</sup>, o que culminou na criação e desenvolvimento de um direito internacional tributário, no qual os tratados representam uma grande ferramenta, “ao estabelecerem

---

<sup>76</sup> Cf. FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal Português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I, p. 32-33.

<sup>77</sup> Id. *Ibid.*, p. 33-34.

<sup>78</sup> FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal Português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I, p. 34.

<sup>79</sup> Id. *Ibid.*, p. 34.

<sup>80</sup> Id. *Ibid.*, p. 34.



mecanismos que evitam a dupla tributação internacional de rendimentos e reduzem ou excluem ônus tributários no comércio internacional”<sup>81</sup>.

No âmbito das relações internacionais, imprimem-se à realidade tributária dois sentidos coadjuvantes entre si, num objectivo comum de *suprimir ou atenuar os efeitos negativos dos impostos*: a eliminação das duplas ou múltiplas tributações que possam estar sujeitos os rendimentos ou as pessoas nas relações extranacionais; e a harmonização de regimes e de incidências, no sentido de evitar que as diferenciações de carga tributária e de procedimentos, possam dificultar a liberalização que se pretende dar à circulação das pessoas, das coisas e dos capitais.<sup>82</sup>

O direito internacional tributário resulta da existência de normas internacionais “que têm por objeto os fenómenos tributários e de haver normas fiscais que têm em vista situações originadas na coexistência de diversas ordens jurídicas nacionais”.<sup>83</sup> A disciplina destas normas tributárias recebeu de “Manlio Udina”, na obra “Il Diritto Internazionale Tributario” de 1949, a denominação de Direito Tributário Internacional<sup>84</sup>.

É o caso não apenas das normas tributárias derivadas de *tratados internacionais de comércio, de navegação*, e de outros, assim como de convenções internacionais tendentes a evitar a *dupla tributação e as evasões fiscais*, mas também das normas estabelecidas por iniciativa de um só Estado, sem dependência de acordos internacionais, mas visando situações tributárias resultantes da concorrência de soberanias fiscais.<sup>85</sup>

Saliente-se que há quem faça uma distinção entre o Direito Tributário Internacional (DTI) e o Direito Internacional Tributário (DIT), lembrando, contudo, a dependência destes ramos de conhecimento do Direito Tributário e do Direito Internacional, dotados de autonomia por possuírem “um subsistema de normas organizado estruturalmente com função e princípios próprios, para servir-lhes de objeto de estudo”<sup>86</sup>.

Assim, tanto DIT como o DTI seriam setores de estudo agrupados em razão da matéria que disciplinam, com base na fonte formal de sua emanção, no caso do primeiro, o direito internacional e, no caso do segundo, o direito tributário.

<sup>81</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 174.

<sup>82</sup> FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal Português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I, p. 35.

<sup>83</sup> MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 68.

<sup>84</sup> Cf. MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 68.

<sup>85</sup> Id. *Ibid.*, p. 68.

<sup>86</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 53.

As normas do Direito Internacional Tributário seriam aquelas dirigidas a regular a conduta dos Estados em matéria tributária no âmbito da sociedade internacional.

Na composição das regras de Direito Internacional Tributário, encontram-se os enunciados que introduzem conceitos próprios e específicos (como exemplo, estabelecimento permanente, beneficiário efetivo etc.), certos critérios típicos para o tratamento de categorias de rendimentos e impostos previstos, como o princípio da não-discriminação, as prescrições que regulam o procedimento amigável e assistência administrativa, os métodos adequados para eliminar a bitributação internacional etc. De fato, é um grupo muito restrito de normas, as que são exclusivamente de Direito Internacional Tributário, porque a maioria das normas convencionais são, necessariamente, dependentes dos respectivos sistemas internos[...]. São regras de Direito Internacional dirigidas à repartição das pretensões impositivas que concorrem para a composição de normas tributárias internas [...], sem que com estas possam se confundir. São normas e enunciados que dizem respeito às relações entre países sobre matéria tributária, particularmente para o tratamento coordenado das atividades impositivas, trocas de informações entre si ou resolução dos concursos impositivos e dos problemas de fraudes fiscais internacionais.<sup>87</sup>

Por conseqüência, para esta corrente de pensamento, haveria no interior do sistema tributário de cada Estado normas tendentes a disciplinar “a descrição de fatos com elementos de estraneidade”, responsáveis por estabelecer critérios de qualificação e localização que “possibilitam a conexão com o ordenamento tributário, por terem os fatos de produção de renda ou capital ocorridos extraterritorialmente, envolvendo residentes; ou territorialmente, mediante a atuação de não-residentes”<sup>88</sup>.

Desta forma, o Direito Tributário Internacional seria a disciplina dedicada ao estudo das normas com elemento de estraneidade, “em que o termo *Direito Tributário* aparece como referido à fonte de emanção, o direito interno, e o complemento: ‘Internacional’ designa a diferenciação específica da matéria: dotada de elemento de estraneidade”<sup>89</sup>.

ALBERTO XAVIER, contudo, não fazem a mencionada distinção. Para estes, o direito tributário internacional “tem por objeto *situações internacionais (cross-border situations)*, ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com

---

<sup>87</sup> Id. Ibid., p. 58-59.

<sup>88</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 60.

<sup>89</sup> Id. Ibid., p. 60.

mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar”<sup>90</sup>, escapando, portanto, ao seu objeto, “as *situações puramente internas*, cujos aspectos ou elementos se realizam integralmente no âmbito de um só Estado”<sup>91</sup>.

Logo, “a natureza internacional da situação decorre da sua *conexão* com mais do que um ordenamento”<sup>92</sup>, ou seja, “a situação da vida se encontra *plurilocalizada*, pois que vinculada ao ordenamento de mais do que um país por *elementos de conexão* que tendem a referi-la a mais do que um Estado”<sup>93</sup>.

Por isto, o Direito Tributário Internacional “surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado”<sup>94</sup>.

O Direito Tributário Internacional respeita, em primeira linha, ao problema do âmbito de incidência e ao âmbito de eficácia das leis tributárias no espaço.

A questão relativa ao âmbito de incidência [...] reporta-se a saber se (e em que termos) a norma tributária interna pode abranger na sua previsão pessoas, coisas e fatos localizados no território de outro Estado.

Por sua vez, a questão relativa ao âmbito de eficácia [...] respeita a saber se (e em que termos) a norma tributária interna é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território estrangeiro e se, inversamente, uma lei tributária estrangeira é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território nacional.<sup>95</sup>

Neste prisma, o tributo passa a integrar o contexto das relações regidas pelo direito internacional público, sendo o tratado a fonte quase que exclusiva de exteriorização das normas celebradas entre os Estados no âmbito tributário.

Há normas de Direito Internacional, *geral*, ou *comum*, que são consuetudinárias. Mas dessas só parece terem-se afirmado em matéria de impostos as que estabelecem a isenção dos representantes diplomáticos quanto a impostos sobre as remunerações correspondentes à sua actividade profissional e a isenção dos Estados quanto a impostos sobre os edifícios das representações diplomáticas e sobre as importações de bens destinados a essas mesmas representações. Outras normas de Direito Internacional *comum*, mas escritas, poderão oferecer implicações no campo tributário, sobretudo as que vedam tratamentos discriminatórios, ou vexatórios,

---

<sup>90</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 3.

<sup>91</sup> Id. *Ibid.*, p. 3.

<sup>92</sup> Id. *Ibid.*, p. 4.

<sup>93</sup> Id. *Ibid.*, p. 4.

<sup>94</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 4.

<sup>95</sup> Id. *Ibid.*, p. 5-6.

assim como o confisco da propriedade individual [...]. Mas são sobretudo as *normas internacionais convencionais* que apresentam relevo no campo tributário.<sup>96</sup>

Desta feita, pode-se dizer que os tratados de direito tributário versam primordialmente três esferas bem definidas, ou seja, evitar a dupla tributação, eliminar a evasão tributária e disciplinar a colaboração entre Estados no que diz respeito à administração tributária. “Estes tratados são, via de regra, tratados bilaterais. Os tratados coletivos ocupam no Direito Tributário Internacional um lugar decididamente secundário”<sup>97</sup>.

Além disso, saliente-se que os tratados bilaterais tributários não se confundem com as convenções-tipo, “que se limitam a traçar um modelo que as partes deverão seguir”<sup>98</sup>, como é o caso daqueles fornecidos pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

No entanto, não se pode perder de vista a existência de outros tratados que, embora cuidando de matérias de natureza diversa, “contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias”<sup>99</sup>, tais como os acordos de comércio, os que visam a formação de uniões aduaneiras e zonas de comércio livre, ou ainda os que regulam os portos marítimos e aeroportos, bem como “as convenções relativas às imunidades diplomáticas e consulares ou ao regime fiscal das organizações internacionais e seus empregados”<sup>100</sup>.

Além disso, “com o desenvolvimento dos blocos econômicos, voltados, num primeiro momento, sempre ao comércio regional, foi necessário que se pensasse na regulamentação dos demais tributos que incidem sobre essas relações negociais”<sup>101</sup>. Por isso, o direito internacional tributário representa hodiernamente um campo de grande relevância no

---

<sup>96</sup> MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 117.

<sup>97</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 96.

<sup>98</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 96.

<sup>99</sup> Id. *Ibid.*, p. 95.

<sup>100</sup> Id. *Ibid.*, p. 95.

<sup>101</sup> FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 3.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 53.

que diz respeito ao poder de instituir tributos, corolário do visível fenômeno da regionalização e globalização dos mercados<sup>102</sup>.

Nenhum Estado pode se voltar exclusivamente para o seu âmbito interno, sendo que o desenvolvimento das relações internacionais, direcionadas à eliminação das barreiras alfandegárias entre os países, cada vez mais enfatiza a importância dos tratados de direito tributário. “A questão tributária, voltada à harmonização – aqui entendida como coordenação das várias jurisdições, com a aproximação das suas legislações impositivas – dos tributos sobre a renda e consumo, é também fator imprescindível ao afastamento de uma deletéria competição fiscal entre os países”<sup>103</sup>.

Assim, atualmente são celebrados muitos tratados visando evitar embates de tributação que possam ocorrer no plano das relações entre os diversos Estados. Conflitos resultantes da adoção pelas várias ordens jurídicas de critérios diferentes na definição dos diversos aspectos da hipótese de incidência tributária<sup>104</sup>.

Quando uma situação se acha ligada, pela diversidade dos seus elementos, a mais de uma ordem jurídica, essa disparidade na definição de pressupostos tributários pode determinar ou que mais de um Estado tribute tal situação ou que nenhum a tribute, quando, normalmente, sem essa bilateralidade de conexões, ela seria tributada. No primeiro caso, o conflito é positivo, dele resultando uma *duplicação de impostos*; no segundo caso, o conflito é negativo, e dá lugar a uma *evasão fiscal*, nalguns casos provocada por Estados que, com o fim de atraírem pessoas ou capitais aos seus territórios, procuram, através das suas legislações, criar os designados paraísos fiscais. Mas os conflitos positivos verificam-se mais frequentemente; e oferecem inconvenientes sérios, do ponto de vista da manutenção e do desenvolvimento das relações económicas internacionais. Porquanto, para não correrem o risco de serem tributados por dois ou mais Estados, na base de uma mesma e só situação, muitos contribuintes evitam estabelecer actividades conexas com mais de uma ordem jurídica.<sup>105</sup>

De fato, “considerando-se que como resultado da dupla ou múltipla incidência tributária no plano internacional, um mesmo fato imponible pode ser objeto de tributação por dois ou mais Estados soberanos”<sup>106</sup>, é freqüente que os tratados de direito

---

<sup>102</sup> Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Arts. 98 a 100. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 39.

<sup>103</sup> Id. *Ibid.*, p. 39.

<sup>104</sup> Cf. MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 83.

<sup>105</sup> Id. *Ibid.*, p. 83-84.

<sup>106</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São

tributário disponham, primordialmente, a respeito de medidas visando evitar a dupla tributação internacional, tendo em vista que os conflitos de competência tributária “são, inequivocamente, um sério óbice ao pleno cumprimento do princípio da capacidade contributiva”<sup>107</sup>.

Porque são em maior número, os tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda e o capital tornaram-se a espécie mais estudada. Neste grupo encontramos, além dos acordos baseados nos modelos que dispõem os tratamentos para as diversas formas de rendimentos (Modelos OCDE, ONU, EUA ou do Pacto Andino), também os acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda em sentido específico, como é o caso das empresas de transporte marítimo e aéreo. Mas existem ainda, para evitar a dupla tributação internacional, os tratados internacionais em matéria de impostos sobre sucessões e doações<sup>108</sup>.

Em realidade, levando-se em conta o aspecto histórico, pode-se dizer que os tratados contra a dupla tributação apresentam maior destaque por serem os mais antigos. É que no século XIX já se celebravam acordos internacionais objetivando evitar duplas tributações. “Foi o caso da convenção franco-belga de 1843, respeitante a imposto sucessório; e do tratado sobre duplas tributações celebrado em 1899 entre a Áustria e Prússia”<sup>109</sup>.

Contudo, os inadequados efeitos da dupla tributação internacional foram sentidos de forma mais drástica na Europa Central depois de 1918, por força do desmantelamento do Império Austro-Húngaro, que “operou a formação de diversas ordens soberanas mas não apagou muitas das relações estabelecidas entre pessoas residentes em territórios antes unidos ao nível do Império”<sup>110</sup>.

#### Segundo SOARES MARTÍNEZ:

O problema mereceu desenvolvida atenção à Sociedade das Nações, cujo Comité Fiscal elaborou, em 1928, 1943 e 1946, modelos-tipo de convênios em matéria de dupla tributação. E desde então se celebraram numerosas *convenções internacionais* sobre dupla tributação, que se têm multiplicado nas últimas dezenas de anos, em consequência de um mais acentuado desenvolvimento das relações económicas internacionais. A questão suscitou também o maior interesse à O.C.D.E., cujo Comité Fiscal elaborou, em 1963, um modelo-tipo de convênios tendentes a evitar as duplas tributações dos rendimentos e dos patrimônios, no plano internacional, que

---

Paulo: Dialética, 1999, p. 90.

<sup>107</sup> Id. Ibid., p. 90.

<sup>108</sup> TÓRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 582.

<sup>109</sup> MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 84.

<sup>110</sup> Id. Ibid., p. 84.

já foi revisto em 1977. Também a *Organização das Nações Unidas* cometeu o estudo destes problemas a um grupo de trabalho que, em 1974, publicou um relatório sobre as questões de *dupla tributação*.<sup>111</sup>

Conclui-se, assim, que a celebração dos tratados sobre a dupla tributação ocorre há pouco tempo, tendo em vista o predomínio das “formas imobiliárias de riqueza e à menor intensidade das relações econômicas internacionais”, fazendo com que poucas fossem as situações “em que a mesma manifestação de riqueza se encontrava submetida a mais do que um ordenamento tributário”<sup>112</sup>.

É a partir da Primeira Guerra Mundial, sob os auspícios da Liga das Nações, que se começam a avençar, com maior ênfase, tratados com vistas a eliminar a dupla tributação entre os países europeus. “O Tratado entre Alemanha e a Itália, de 1925, foi o primeiro de uma longa série que o tomou por modelo (cerca de 20 tratados até ao início da 2ª Guerra Mundial)”<sup>113</sup>.

Como preleciona ALBERTO XAVIER:

A partir da 2ª Grande Guerra, o movimento intensifica-se e são celebradas numerosas convenções, agora com predomínio para os países anglo-saxônicos, já em virtude da internacionalização progressiva da economia norte-americana, no âmbito das relações entre a Inglaterra e os países do *Commonwealth*. A corrente de investimentos internacionais para um e outro lado do Atlântico e o movimento de integração econômica européia, no quadro de uma política mundial de liberalização do comércio, conduziram à aceleração do fenômeno, impulsionado pela Câmara de Comércio Internacional, e deram origem à criação do *Cômitê Fiscal* da OCDE (a que se sucedeu o *Comitê de Assuntos Fiscais*)[...] <sup>114</sup>.

Frise-se que a generalidade dos tratados de direito tributário celebrados pelo Brasil pauta-se no Modelo da OCDE que abrange, atualmente, não apenas medidas visando evitar a dupla tributação internacional, mas também o fenômeno da evasão tributária, da assistência administrativa e dos paraísos fiscais<sup>115</sup>.

A Convenção Modelo da OCDE relativa aos impostos sobre a renda e o capital “tem a sua origem nos trabalhos desenvolvidos pelo Comitê Fiscal da Organização

---

<sup>111</sup> Id. Ibid., p. 84-85.

<sup>112</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 97.

<sup>113</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 97.

<sup>114</sup> Id. Ibid., p. 97-98.

Européia de Cooperação Econômica (OECE)”<sup>116</sup>, responsável por desenvolver um projeto de acordo visando a eliminar a dupla tributação sobre o rendimento e o patrimônio. “Este mandato foi confirmado quando da criação, em 1961, da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que substituiu a primeira”<sup>117</sup>.

A esse respeito, esclarece ALBERTO XAVIER:

Em 1963, foi finalmente divulgado o Projeto de Convenção (*Draft Convention*) e respectivos comentários interpretativos, ambos revistos em 1977 e objetos de “recomendação” pelo Conselho daquela Organização (de 11 de abril de 1977) (*Model Convention*).

O trabalho entretanto desenvolvido pelo Comitê Fiscal conduziu à publicação, em 1992, de um novo Modelo de Convenção e respectivos comentários (*Model Tax Convention*), o qual – ao contrário das versões anteriores – pretende ter um caráter evolutivo, sujeito a revisões periódicas (*on going revision process*). Após terem sido efetuadas três alterações em 1994, 1995, e 1997, a versão atualizada do Modelo data de abril de 2000.<sup>118</sup>

Seguindo o modelo da OCDE, o Brasil celebrou uma série de tratados, visando evitar a dupla tributação<sup>119</sup>, com África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Portugal, República Tcheca e Eslováquia, Suécia e Ucrânia. Todos estes já referendados e ratificados<sup>120</sup>.

Além destes tratados, também foram celebrados “*acordos especiais* para evitar a dupla tributação das empresas de navegação marítima e aérea”<sup>121</sup> com Colômbia, Estados Unidos, Reino Unido, Suíça e Venezuela. Contudo, o Brasil ainda não celebrou qualquer tratado relativo aos impostos sobre sucessões e doações ou ao auxílio na notificação ou cobrança de créditos tributários estrangeiros<sup>122</sup>.

---

<sup>115</sup> Id. Ibid., p. 101.

<sup>116</sup> Id. Ibid., p. 101.

<sup>117</sup> Id. Ibid., p. 101.

<sup>118</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 101.

<sup>119</sup> Id. Ibid., p. 105.

<sup>120</sup> Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>>. Acesso em: 3 jul. 2007.

<sup>121</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 105.

<sup>122</sup> Cf. Id. Ibid., p. 105.



## CAPÍTULO II – OS TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO NA RELAÇÃO ENTRE DIREITO INTERNO E DIREITO INTERNACIONAL

### 2.1 Considerações gerais acerca do conceito de soberania tributária

O Estado detém o poder<sup>123</sup> de tributar. De fato, hodiernamente, “à face das ordens jurídicas vigentes, não se admite uma *soberania fiscal*, ou um *poder tributário*, um *poder de imposição*, de criação de impostos, que não caiba ao próprio Estado”<sup>124</sup>. No caso brasileiro, por exemplo, a Constituição de 1988 estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, entes federativos componentes da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, poderão instituir tributos (artigos 18 e 145).

Neste prisma, pode-se afirmar que a prerrogativa da tributação decorre da soberania estatal, ou seja, “a soberania fiscal é parte da soberania do Estado”<sup>125</sup>, ou melhor, “em razão da soberania ou poder de império que o Estado tem sobre as pessoas e coisas de seu território, tem ele também a possibilidade, de direito e de fato, de exigir tributos”<sup>126</sup>.

Por *soberania fiscal* entende-se o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal. E, como aspecto da *soberania estadual*, a *soberania fiscal* apresenta as mesmas características. Em consequência, só os Estados, quer unitários quer compostos, quer membros de Estados compostos, podem exercer a *soberania fiscal*. Pelo que respeita aos Estados membros, eles exercem a soberania tributária sempre que os preceitos constitucionais lhes atribuem o poder de criar impostos, sem dependência de autorizações concedidas por leis emanadas dos órgãos legislativos das respectivas *federações* ou *confederações*.<sup>127</sup>

<sup>123</sup> “O poder é qualidade ou atributo do Estado. Condição de existência do Estado, ele aparece simultaneamente como a mais marcantedas suas manifestações e encontra-se-lhe ligado por um nexode pertença”. MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 218.

<sup>124</sup> MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 71.

<sup>125</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 121.

<sup>126</sup> Id. *Ibid.*, p. 121.

<sup>127</sup> MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 70.

É correto afirmar, portanto, que “o poder fiscal, como poder de instituir tributos, encontra a sua legitimação na soberania do Estado”<sup>128</sup>. Esse poder é representado pela prerrogativa de emanar normas jurídicas tributárias. “Tal poder é denominado *poder fiscal*, também conhecido como ‘poder impositivo’ (*potere di imposizione*) ou ‘poder tributário’ (*potesta tributaria*)”<sup>129</sup>.

Poder fiscal vem a ser, pois, a faculdade ilimitada que o Estado possui para criar tributos e exigi-los das pessoas que se encontram dentro do âmbito de sua soberania territorial. É um poder inerente ao próprio Estado, que advém de sua soberania política, consistente na faculdade de estabelecer tributos, isto é, de exigir contribuições compulsórias, a fim de poder atender às necessidades públicas. O poder fiscal, em síntese, é a exteriorização da soberania do Estado, dirigida à tributação. O poder fiscal é, assim, um atributo da própria soberania estatal [...].<sup>130</sup>

Assim, o poder de tributar decorre diretamente da soberania do Estado<sup>131</sup>, que se traduz, afastados os aspectos de ordem sociológica, política e histórica, como “i) uma expectativa de neutralização de qualquer espécie de subordinação da autoridade estatal e ii) a efetivação de uma qualidade do poder estatal, de sorte a enfatizar a necessária separação das ordens jurídicas e a autodeterminação do Estado no concerto das nações”<sup>132</sup>.

A soberania, nestes termos, está sempre acompanhada de uma concepção de poder, “pois mesmo quando concebida como o centro unificador de uma ordem, está implícita a idéia de poder de unificação”<sup>133</sup>. Portanto, o que efetivamente importa frisar, tendo em vista os objetivos deste trabalho, é a evolução da noção de soberania do sentido eminentemente político para o jurídico<sup>134</sup>.

<sup>128</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v.I, p. 251.

<sup>129</sup> Id. *Ibid.*, p. 251.

<sup>130</sup> Id. *Ibid.*, p. 252.

<sup>131</sup> Entre nós, a Constituição de 1988, tem a soberania como fundamento da República Federativa do Brasil (Art. 1º, I).

<sup>132</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73.

<sup>133</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 79.

<sup>134</sup> “Nos Estados contemporâneos, com o surgimento da Constituição, e só a partir de então, cabe-se falar numa ‘soberania jurídica’ do Estado que ela ‘constitui’. Antes disso, há o poder político, a soberania popular que justifica a criação da ‘norma fundamental’, ao modo kelseniano. Desse poder socialmente determinado não cogitamos, por ser elemento pré-jurídico. Será a partir da Constituição posta, exclusivamente, como plexo de poderes que investirão o Estado como sujeito da ordem interestatal, que se poderá falar, com legitimidade, de

Neste contexto, a soberania, observada de um prisma eminentemente político, expressa a plena eficácia do poder, “sendo conceituada como *o poder incontestável de querer coercitivamente e de fixar as competências*”<sup>135</sup>. Logo, para esse conceito, “verifica-se que o poder soberano não se preocupa em ser legítimo ou jurídico, importando apenas que seja absoluto, não admitindo confrontações, e que tenha meios para impor suas determinações”<sup>136</sup>.

Por outro lado, “uma concepção puramente jurídica leva ao conceito de soberania como *o poder de decidir em última instância sobre a atributividade das normas*, vale dizer, sobre a eficácia do direito”<sup>137</sup>. Assim, juridicamente, “a soberania é a qualidade de independência absoluta de uma unidade de vontade frente a qualquer outra vontade decisória universal efetiva”<sup>138</sup>, ou seja, “a unidade de vontade a que corresponde a soberania é a unidade decisória universal suprema dentro do ordenamento de poder em que se situa”<sup>139</sup>.

Desta forma, a soberania, “embora continuando a ser uma expressão de poder”, caracteriza-se como “poder jurídico utilizado para fins jurídicos”<sup>140</sup>.

Partindo do pressuposto de que todos os atos dos Estados são passíveis de enquadramento jurídico, tem-se como soberano o poder que decide qual a regra jurídica aplicável em cada caso, podendo, inclusive, negar a juridicidade da norma. Segundo essa concepção não há Estados mais fortes ou mais fracos, uma vez que para todos a noção de direito é a mesma. A grande vantagem dessa conceituação jurídica é que mesmo os atos praticados pelos Estados mais fortes podem ser

---

uma verdadeira soberania estatal. Queda-se, desse modo, a soberania, como preceito dogmático imprescindível para definir a prevalência de um ordenamento, demarcando a autonomia sistêmica e expressão do poder de um Estado, ao conceder a este uma posição jurídica de supra-ordenação e de independência em face dos demais. Nestes termos, o conceito de soberania permite distinguir o Estado de qualquer outra forma de instituição ou pessoa, e por isso autodeterminação interna e reconhecimento de reciprocidade externa compõem a noção técnica de soberania”. TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73.

<sup>135</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 79-80.

<sup>136</sup> Id. *Ibid.*, p. 80.

<sup>137</sup> Id. *Ibid.*, p. 80.

<sup>138</sup> HELLER, Hermann. *La soberanía: contribución a la teoría del derecho estatal y del derecho internacional*. Trad. Mario de La Cueva. México: Fondo de Cultura Económica, 1995, p. 197. “La soberanía es la cualidad de la independencia absoluta de una unidade de voluntad frente a cualquiera otra voluntad decisoria universal efectiva”.

<sup>139</sup> Id. *Ibid.*, p. 197. “Este concepto, en su aspecto positivo, significa que la unidad de voluntad a la que corresponde la soberanía es la unidade decisoria universal suprema dentro del orden de poder de que se trate”.

<sup>140</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 80.

qualificados como antijurídicos, permitindo e favorecendo a reação de todos os demais Estados.<sup>141</sup>

Nesta senda, a soberania pode ser considerada sob dois aspectos, um de ordem interna e outro de ordem externa. “Por isso, é comum ver-se a soberania caracterizada pela supremacia interna e pela independência na ordem externa”<sup>142</sup>. No primeiro sentido, quer-se dizer que a autoridade do Estado é incontestável, ou seja, “não pode ser limitada por nenhum outro poder. O termo soberania significa, portanto, que o poder do Estado é o mais alto, existente dentro do Estado, é a *summa potestas*, a potestade”<sup>143</sup>. Já no segundo sentido, “significa que, nas relações recíprocas entre os Estados, não há subordinação nem dependência, e sim igualdade”<sup>144</sup>.

O Estado supõe duas ordens jurídicas: uma, a em que êle se banha, lhe colore a periferia e lhe dá, a rigor, o nome (Direito das Gentes); outra, a que fica *dento dêle* (e não só dentro do seu território, porque as dimensões sociais não são só as geográficas) e constitui o ordenamento jurídico da conduta humana, ligado a cada Estado (direito interno).<sup>145</sup>

Contudo, em que pese tal distinção, a soberania é única “e se resume em que, do ponto de vista jurídico unicamente, é um poder independente em relação aos demais Estados e supremo dentro do próprio Estado”<sup>146</sup>. Pode-se dizer, então, “que a soberania é um poder de decisão em última instância, e esta capacidade de impor a vontade própria em última instância, necessariamente relacionada ao monopólio da coação legal, constitui sua autêntica essência ideológica”<sup>147</sup>.

Sendo assim, de forma geral, pode-se caracterizar a soberania do Estado como sendo “*una, indivisível, inalienável e imprescritível*”<sup>148</sup>. “Por imaginarem os Constituintes franceses de 1789 corporificar a soberania a vontade geral da nação, entenderam

<sup>141</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 80.

<sup>142</sup> PAUPERIO, Artur Machado. *Teoria geral do Estado: direito político*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 136.

<sup>143</sup> FERREIRA, Luís Pinto. *Teoria geral do Estado*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1975. v. 1, p. 206.

<sup>144</sup> Id. Ibid., p. 206.

<sup>145</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. T. 1, p. 44.

<sup>146</sup> FERREIRA, Luís Pinto. *Teoria geral do Estado*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1975. v. 1, p. 206.

<sup>147</sup> Id. Ibid., p. 207.

<sup>148</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 81.

dever apresentar ela os caracteres fundamentais da vontade: a unidade, a indivisibilidade, a inalienabilidade, a imprescritibilidade”<sup>149</sup>.

Portanto, a soberania é uma porque no Estado não se admite a convivência de mais de uma soberania, “é sempre poder superior a todos os demais que existam no Estado, não sendo concebível a convivência de mais de um poder superior no mesmo âmbito”<sup>150</sup>. Por sua vez, é indivisível, tendo em vista que, “além das razões que impõem sua unidade, ela se aplica à universalidade dos fatos ocorridos no Estado, sendo inadmissível, por isso mesmo, a existência de várias partes separadas da mesma soberania”<sup>151</sup>. A soberania é, também, inalienável porque “aquele que a detém desaparece quando ficar sem ela, seja o povo, a nação ou o Estado”<sup>152</sup>. E, por último, é imprescritível “porque jamais seria verdadeiramente superior se tivesse prazo de duração. Todo poder soberano aspira a existir permanentemente e só desaparece quando forçado por uma vontade superior”<sup>153</sup>.

Lembre-se, contudo, que o fato do Estado ser detentor deste poder soberano, não importa em se concluir que se apresente “isolado, fechado ou dotado de uma expansividade ilimitada”<sup>154</sup>. A soberania, no contexto contemporâneo, “assume sentido relacional – pois cada Estado tem de coexistir com outros Estados; pressupõe uma ordem interna e uma ordem externa ou internacional em que se insere”<sup>155</sup>.

A vida internacional que se desenvolveu a partir dos séculos XVI-XVII assentou num sistema de Estados que se declararam livres e iguais. E a soberania ou poder independente na ordem externa pretendeu significar acesso a tal sistema ou comunidade de Estados, igualdade de todos, não subordinação à força ou às directrizes de nenhum Estado estrangeiro e, explícita ou implicitamente, aceitação de um conjunto de normas jurídicas – de um embrionário Direito das Gentes – regulador das relações entre todos esses Estados.

A vida internacional nunca foi ou conseguiu ser, porém, uma ordem puramente equilibrada de potências soberanas. Por causa das dependências ou interdependências existentes de direito ou de facto, de certos Estados perante outros,

---

<sup>149</sup> PAUPERIO, Artur Machado. *Teoria geral do Estado: direito político*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 137.

<sup>150</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 81.

<sup>151</sup> Id. *Ibid.*, p. 81.

<sup>152</sup> Id. *Ibid.*, p. 81.

<sup>153</sup> Id. *Ibid.*, p. 81.

<sup>154</sup> MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 219.

<sup>155</sup> Id. *Ibid.*, p. 219.

o grau de participação nela sofreu e continua a sofrer variações consideráveis, tanto na Europa como noutros continentes.<sup>156</sup>

Portanto, a idéia de Estado soberano é um pressuposto necessário do pensamento internacional, tendo em vista que um direito internacional sem Estados soberanos é impensável<sup>157</sup>. Ou seja, “a soberania do Estado não é um impedimento à existência do direito internacional, senão, pelo contrário, seu pressuposto ineludível”<sup>158</sup>.

Logo, o Estado soberano é uma unidade territorial decisória universal e efetiva tanto em seu âmbito interno como no internacional, uma vez que a potencialidade universal da decisão implica em supremacia e independência jurídicas<sup>159</sup>. “Dizer que um Estado é soberano significa que é uma unidade decisória universal dentro de seu território. Assim, a existência de uma unidade decisória universal não permite, isto é, proíbe, a divisão da soberania em uma soberania jurídico-estatal e outra de direito internacional”<sup>160</sup>.

Sendo assim, observa-se que o conceito de soberania, apesar de sua índole exclusivamente política, já se acha disciplinado juridicamente. “Essa afirmação do poder soberano como poder jurídico é de evidente utilidade prática, constituindo mais um importante obstáculo ao uso arbitrário da força”<sup>161</sup>.

A já velha concepção da soberania ilimitada, que ainda é base de muitos raciocínios errôneos, foi a da antiguidade [...].

Ora, nos nossos dias, há direitos anteriores e superiores ao Estado, há limitações espaciais, temporais e ético-jurídicas à soberania. O Estado é no Espaço e no Tempo, e não pode negar direitos que provêm da ambiência jurídica em que se banham os próprios Estados. De ambiência supra-estatal e, por conseguinte, de ambiência interestatal.<sup>162</sup>

<sup>156</sup> MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 219.

<sup>157</sup> Cf. HELLER, Hermann. *La soberanía: contribución a la teoría del derecho estatal y del derecho internacional*. Trad. Mario de La Cueva. México: Fondo de Cultura Económica, 1995, p. 225.

<sup>158</sup> Id. *Ibid.*, p. 225. “la soberanía des estado no es un impedimento para la existencia del derecho internacional, sino, por lo contrario, su presupuesto ineludible”.

<sup>159</sup> Id. *Ibid.*, p. 225.

<sup>160</sup> Id. *Ibid.*, p. 225. “Decir que un estado es soberano significa que es una unidad decisoria universal dentro de su territorio. Ahora bien, la existencia de una unidad decisoria universal no permite, esto es, prohíbe, el desgarramiento de la soberanía en una soberanía jurídico-estatal y en outra soberanía de derecho internacional”.

<sup>161</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 84.

<sup>162</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. T. 1, p. 55-56.

É verdade, outrossim, tendo em vista a realidade dos fatos, que a soberania não perdeu seu caráter político como manifestação da força, subordinando-se completamente às normas jurídicas. “Entretanto, sua caracterização como um direito já tem sido útil, quando menos para ressaltar o caráter antijurídico e injusto da utilização da força incondicionada, para a solução de conflitos de interesses dentro de uma ordem estatal ou entre Estados”<sup>163</sup>, o que auxilia na “formação de uma nova consciência, que repudia o uso arbitrário da força”<sup>164</sup>.

O termo soberania, aplicado aos domínios institucionais do direito, exprime um poder geral, mas não ilimitado e absoluto, como usam dizer alguns, por encontrar-se sujeito a limites muito claros, esculpidos juridicamente. Além das limitações de ordem constitucional, estão aqueles entabulados pela ambiência interestatal ou supra-estatal. De fato, costumes do direito internacional, as próprias convenções internacionais ratificadas, as soberanias alheias, em atendimento e respeito à independência nacional alheia, à autodeterminação dos povos, ao princípio da não-intervenção, à defesa da paz e à igualdade entre os Estados, bem como os princípios gerais do direito das gentes, prevalência dos direitos humanos e repúdio ao terrorismo e ao racismo, dentre outros, são claros exemplos de limites à soberania na ambiência interestatal. Em relação ao âmbito supra-estatal, encontramos os limites estabelecidos por organizações supranacionais ou em regime de cooperação e integração, como ONU, EU, OCDE, etc.<sup>165</sup>

Feita esta breve caracterização da soberania em termos gerais e retornando-se ao ponto de partida, pode-se afirmar que aquela “tem por base e principal expressão a soberania fiscal. Na verdade, no poder do estado (moderno), destaca-se, como uma das suas mais importantes manifestações, o poder de criar ou estabelecer impostos”<sup>166</sup>.

Desta forma, o Estado, investido de soberania, dispõe do poder de institucionalizar um sistema tributário, como expressão do seu poder de tributar, “legitimando-se para atuar com independência legislativa e exclusividade de aplicação em relação a todos os sujeitos submetidos à sua ordem”. Portanto, a fim de representar a qualificação desse poder, conceitua-se soberania tributária como sendo “o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe

<sup>163</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 84.

<sup>164</sup> Id. *Ibid.*, p. 84.

<sup>165</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73-74.

<sup>166</sup> NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. *Direito público*. p. 69

autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos”<sup>167</sup>, nos termos das autolimitações impostas tanto pelas fontes originariamente internas, como pelas internacionais.

É no âmbito das relações interestatais, portanto, pelas relações simétricas de autodeterminação (interna) e reconhecimento de reciprocidade (externa), que a *soberania tributária*, tomando em conta sua vertente de princípio fundamentador da própria existência jurídica do Estado, propõe-se como motivo da articulação das relações entre os Estados, em matéria fiscal, que se trata de uma articulação de soberanias e não de poderes de tributar, cujas conotações se aperfeiçoam e lhe ofertam concretização.<sup>168</sup>

Assim, pode-se afirmar que poder tributário é uma manifestação da soberania tributária, “denota-se um *plus* em favor da soberania (tributária), na relação perante o respectivo poder (constituído) de tributar”<sup>169</sup>. Portanto, no âmbito interno, a soberania tributária “quase que se confunde com o poder de tributar, por ser um conceito de Direito Constitucional”<sup>170</sup>. Da perspectiva externa, todavia, “é também um postulado do direito interestatal, na medida em que se apresenta como manifestação de sua expressão negativa, não permitindo a interferência de outras soberanias tributárias sobre o funcionamento do seu Sistema Tributário”<sup>171</sup>.

Contudo, na perspectiva dos tratados de direito tributário na relação entre o direito interno e o direito internacional, além da soberania, também é fundamental que se aborde a teoria monista e a dualista, conforme se fará a seguir.

---

<sup>167</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74.

<sup>168</sup> Id. Ibid., p. 74.

<sup>169</sup> Id. Ibid., p. 75.

<sup>170</sup> Id. Ibid., p. 75.



## 2.2 Considerações gerais acerca do Monismo e do Dualismo

Antes de se adentrar no estudo das teorias monista e dualista, se poderia defender, nas relações entre o direito interno e o direito internacional, a tese da existência exclusiva do direito nacional. Teoria esta que comportaria, ainda, duas versões. Uma, mais radical, em que se negaria a existência de qualquer vinculação obrigacional entre os Estados soberanos e, outra, menos radical, que veria na relação com o direito internacional uma autovinculação do Estado.<sup>172</sup>

Na primeira versão, a “obrigação de direito internacional conteria uma simples declaração em que o Estado manifesta a sua intenção actual relativa ao seu comportamento no futuro, com a consequência de que um afastamento desta declaração não constituiria qualquer violação de obrigação”<sup>173</sup>. Todavia, este modelo não corresponde à interpretação geralmente aceite em relação aos tratados.<sup>174</sup>

Estes não têm o sentido de simples declarações de facto, relativas a um comportamento presumível, mas o sentido de uma obrigação. No caso de não-cumprimento, eles não são considerados, à semelhança de previsões meteorológicas erradas, como meras declarações errôneas sobre factos. Pelo contrário, a sua violação surge como um acto ilícito e é considerada como fundamento jurídico de sanções de direito internacional.<sup>175</sup>

Na segunda versão, como crítica, pode-se dizer que a “vinculação de direito internacional não está sujeita ao poder de disposição do Estado, pelo menos em termos jurídicos e numa via legal”<sup>176</sup>. Cuida-se de “uma situação diferente da do direito interno do qual o Estado pode dispor de forma legal”<sup>177</sup>. De qualquer forma, a circunstância de um tratado ser vinculativo “não pode ter o seu fundamento jurídico na própria declaração, mas só numa regra jurídica já existente segundo a qual os tratados uma vez concluídos também

---

<sup>171</sup> Id. Ibid., p. 75.

<sup>172</sup> Cf. ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 87.

<sup>173</sup> Id. Ibid., p. 87.

<sup>174</sup> Id. Ibid., p. 87.

<sup>175</sup> Id. Ibid., p. 87.

<sup>176</sup> Id. Ibid., p. 87.

devem ser cumpridos (*pacta sunt servanda*)”<sup>178</sup>. Portanto, reside “no vínculo de direito internacional um elemento heterónomo que transcende a esfera da própria ordem jurídica e do poder de disposição jurídica do Estado em particular”<sup>179</sup>.

A par desta visão, pautada em um conceito ultrapassado de soberania, tem-se, com relevância para a explicação das relações existentes entre o direito interno e o internacional, a doutrina dualista e a monista.

Nesta senda, dentre os diversos teóricos da doutrina dualista, o primeiro a desenvolvê-la foi KARL HEINRICH TRIEPEL que, em 1899, na obra *Volkerrecht und Landesrecht*, formulou estudo pioneiro, referente aos potenciais conflitos entre a ordem jurídica interna e a internacional. Na Itália, por sua vez, DIONISIO ANZILOTTI foi quem desenvolveu, em 1905, na obra *Il Diritto Internazionale nel Giudizio*, a teoria proposta pioneiramente por TRIEPEL. Outro nome de importância entre os defensores da teoria dualista é o de ALFRED VERDROSS que, em 1914, batizou a teoria com o nome que recebe até hoje<sup>180</sup>.

De forma geral, o dualismo pode ser conceituado como uma teoria que procura distinguir o direito internacional do direito nacional, considerando a ordem interna e a ordem internacional como duas instâncias naturalmente diferentes, pelo que o Estado teria duas faces, uma voltada para dentro (direito interno) e outra voltada para fora (direito internacional). Os dualistas, portanto, “reconhecem no ordenamento interno e no internacional duas ordens distintas, afirmando a necessidade de lei especial interna que reproduza os termos

---

<sup>177</sup> Id. Ibid., p. 87.

<sup>178</sup> Id. Ibid., p. 87-88.

<sup>179</sup> ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 88.

<sup>180</sup> Cf. MELLO, Celso Albuquerque de. *Curso de direito internacional público*. 14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. v. 1, p. 113-114. “A denominação de dualista para esta concepção foi dada por Alfred Verdross, em 1914, e aceita por Triepel, em 1923. Todavia, Verdross reconheceu a deficiência deste termo, uma vez que não existe apenas um direito interno, sendo portanto mais correto denominá-la de pluralista”. MELLO, Celso Albuquerque de. *Curso de direito internacional público*. 14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. v. 1, p. 114.

e regras do tratado internacional”<sup>181</sup>. Para aqueles, de forma geral, “o direito internacional e o interno são duas ordens jurídicas distintas que sequer podem conflitar-se, já que não mantêm entre si qualquer tipo de relação”<sup>182</sup>.

Em 1923, TRIEPEL ministrou um curso na Academia de Direito Internacional de Haia, a respeito das relações entre o direito interno e o direito internacional, em que exaltou a importância teórica e prática do tema<sup>183</sup>:

A diplomacia tem a missão de velar pela execução dos tratados internacionais. Ora, esses tratados referem-se freqüentemente ao direito interno das partes contratantes, à sua constituição, à sua organização administrativa, ou judiciária, às suas instituições financeiras [...]. Do mesmo modo, são os tribunais nacionais que hão de se ocupar, nem todos os dias, é verdade, mas assiduamente, de negócios nos quais uma questão de direito interno se liga intimamente a outra de direito das gentes. Têm, por exemplo, de aplicar leis, cuja existência ou conteúdo dependem da validade de um tratado internacional, ou de leis que reenviam a regras, ou noções, de direito internacional. [...] Entretanto, o exame das relações entre o direito interno e o direito internacional é, em primeiro lugar, de interesse altamente teórico.<sup>184</sup>

Naquela ocasião expressou sua posição no sentido de que “o direito internacional público e o direito interno são, não somente partes, ramos, distintos do direito, como também *sistemas jurídicos diferentes*. São dois círculos em íntimo contato mas que jamais se superpõem”<sup>185</sup>, sendo assim “impossível que haja jamais uma *concorrência* entre as fontes dos dois sistemas jurídicos”<sup>186</sup>. TRIEPEL denominou esta doutrina de “teoria dualista das relações entre o direito internacional e o direito interno”<sup>187</sup>.

Explica o autor que ao se falar de relações entre o direito interno e o direito internacional, supõe-se como estabelecido “que o direito internacional é alguma coisa

<sup>181</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 68.

<sup>182</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 68.

<sup>183</sup> Cf. TRIEPEL, Karl Heinrich. As relações entre o direito interno e o direito internacional. *Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais*, n. 6, trad. Amílcar de Castro, Belo Horizonte, ano XVII, out. 1966, p. 7.

<sup>184</sup> Id. *Ibid.*, p. 8-9.

<sup>185</sup> Id. *Ibid.*, p. 15-16.

<sup>186</sup> Id. *Ibid.*, p. 16.

<sup>187</sup> Id. *Ibid.*, p. 18.

*diferente do direito interno*”<sup>188</sup>, ou seja, “o direito internacional e o direito interno são *noções diferentes*”<sup>189</sup> no seguinte sentido:

Se tomarmos, do conjunto das regras jurídicas, um grupo de normas particulares que apresentem uma qualidade comum, e se, por aplicação de um epíteto lhe dermos um nome particular [...] o critério por que operamos essa escolha pode variar. Trata-se principalmente de duas bases de distinção. Ou bem consideramos *as relações sociais*, que são regidas pelas normas jurídicas, e dividimos o conjunto dessas normas em *ramos*, ou em *partes*, do direito, cada uma das quais submete a suas disposições uma categoria distinta de relações [...]. Ou então consideramos *a vontade* da qual emanam as regras jurídicas, isto é, as fontes do direito e, assim procedendo, dividimos o direito *em sistemas jurídicos* diferentes, cada um dos quais nasce de uma fonte particular. [...]<sup>190</sup>

Assim, nesta categoria de regras jurídicas que estariam classificadas as normas do direito internacional, isto porque o direito interno e o direito internacional são opostos tanto no que tange às relações sociais que regulam como quanto à fonte de que provêm<sup>191</sup>.

A oposição é, em primeiro lugar, uma oposição *das relações sociais* que regem: o direito internacional rege relações diferentes das que são regidas pelo direito interno. [...] Ora, cada Estado regula, por seu sistema jurídico, as relações entre os súditos que ele considera como lhe sendo submetidos. [...] As relações que o direito internacional rege são de outra natureza. [...] O direito internacional público regula relações entre Estados [...].<sup>192</sup>

Em segundo lugar, a oposição entre os dois sistemas é “um contraste *das fontes jurídicas*”<sup>193</sup>, desde que se parta do pressuposto de que a regra jurídica seja o “conteúdo de uma vontade superior às vontades individuais, manifestada com o fim de limitar as esferas das vontades humanas que lhe são submetidas”<sup>194</sup>. Assim, a formação da regra jurídica é “uma declaração de vontade, declaração segundo a qual alguma coisa deva passar a ser um direito”<sup>195</sup>, pelo que TRIEPEL conceitua fonte jurídica como “a vontade de onde deriva a

<sup>188</sup> Id. Ibid., p. 9.

<sup>189</sup> Id. Ibid., p. 9.

<sup>190</sup> TRIEPEL, Karl Heinrich. As relações entre o direito interno e o direito internacional. *Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais*, n. 6, trad. Amílcar de Castro, Belo Horizonte, ano XVII, out. 1966, p. 9.

<sup>191</sup> Id. Ibid., p. 10.

<sup>192</sup> Id. Ibid., p. 10-11.

<sup>193</sup> Id. Ibid., p. 14.

<sup>194</sup> Id. Ibid., p. 14.

<sup>195</sup> Id. Ibid., p. 14.

regra jurídica”<sup>196</sup>, esclarecendo a diferença entre o direito interno e o direito internacional nos seguintes termos:

No direito interno, a fonte do direito é, em primeiro lugar, a vontade do próprio Estado. Do mesmo modo, na esfera das relações entre Estados, a fonte de direito não pode ser senão uma vontade proveniente dos Estados. Mas é evidente que esta vontade, que deve ser obrigatória para uma pluralidade de Estados, não pode pertencer a um só Estado. [...] se a vontade de qualquer Estado particular não pode criar direito internacional, não se pode imaginar senão isto: uma vontade comum, nascida da união dessas vontades particulares, se mostra capaz de preencher êsse fim. Só pode ser fonte do direito internacional uma vontade comum, de vários, ou de numerosos, Estados. Consideramos como meio de constituir tal unidade de vontades a “Vereinbarung”, termo de que se utiliza a doutrina alemã para designar as verdadeiras uniões de vontades [...]. Encontramos essa “Vereinbarung” nos tratados pelos quais vários Estados adotam uma regra que deve reger sua conduta de modo permanente.<sup>197</sup>

Assim, TRIEPEL considera uma grande contradição “*assimilar* o direito internacional ao direito interno”<sup>198</sup> porque, em que pese uma regra de origem internacional poder ser convertida em conteúdo de uma regra de direito interno, salvo exceções, “a chamada *apropriação* das disposições de direito internacional público pela legislação do Estado não pode ser concebida como simples translação de uma regra de direito internacional para o direito interno”<sup>199</sup>. Esclarece o autor como se processa o respeito ao direito internacional pelo direito interno:

Certamente, a lei interna dependerá, muitas vezes, de uma regra de direito internacional, mas, neste caso, será promulgada uma regra jurídica *cujo conteúdo não é o mesmo*. Não se trata, em semelhante “apropriação”, de recepção, mas de *reprodução* sob forma modificada.

Nossa tese significa, de resto, que jamais a formação do direito internacional público pode substituir a formação do direito interno; a fonte do direito interno deve agir por si mesma para tornar, de qualquer modo, *seu*, o direito criado pela fonte de direito internacional. Um tratado de direito internacional não é, portanto, em si mesmo, meio de criação do direito interno; jamais. Pode somente constituir uma solicitação para se criar êsse direito, mas a formação do direito repousa sempre, no Estado, sobre um ato particular de vontade estatal, distinto de sua participação no desenvolvimento jurídico internacional. [...] Deve-se, então, dizer: uma fonte de direito internacional é também incapaz de criar, por si mesmo, uma regra de direito interno, tanto quanto uma fonte de direito interno não se encontra em condições de produzir, por si mesma, direito internacional.<sup>200</sup>

<sup>196</sup> Id. Ibid., p. 14.

<sup>197</sup> TRIEPEL, Karl Heinrich. As relações entre o direito interno e o direito internacional. *Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais*, n. 6, trad. Amílcar de Castro, Belo Horizonte, ano XVII, out. 1966, p. 14-15.

<sup>198</sup> Id. Ibid., p. 16.

<sup>199</sup> Id. Ibid., p. 17.

<sup>200</sup> Id. Ibid., p. 17-18.

Desta feita, “para que uma norma internacional tenha aplicabilidade e eficácia no âmbito interno, é necessária a sua transformação por uma lei interna que a incorpore ao ordenamento nacional”.<sup>201</sup>

Destaque-se, ainda, que segundo BETINA TREIGER GRUPENMACHER:

Há ainda o dualismo moderado, que surge a partir das Constituições dos países que não chegam ao extremo de impor a transformação das disposições de tratados em direito interno por intermédio de lei especial, mas exigem que antes da ratificação dos tratados e convenções internacionais pelo chefe de Estado, sejam estes apreciados pelo respectivo Poder Legislativo, na qual devem ser referendados.<sup>202</sup>

Enquanto TRIEPEL foi o grande idealizador da doutrina dualista, HANS KELSEN foi quem, no ano de 1926, antes portanto das obras *Teoria Pura do Direito* (1934) e *Teoria Geral do Direito e do Estado* (1944), em artigo intitulado *Les Rapports de Système entre le Droit Interne et le Droit International Public*<sup>203</sup>, teceu as primeiras críticas a referida doutrina e propôs a adoção do monismo jurídico<sup>204</sup>, teoria que, diversamente da dualista, considera a ordem interna e a internacional como sendo uma só. Para o citado publicista: “[...] existe uma unidade cognoscitiva de todo o Direito, o que significa que podemos conceber o conjunto formado pelo Direito internacional e as ordens jurídicas nacionais como um sistema unitário de normas – justamente como estamos acostumados a considerar como uma unidade a ordem jurídica do Estado singular”<sup>205</sup>.

Sabe-se que HANS KELSEN, ao escrever a *Teoria Pura do Direito*, pretendeu desenvolver uma teoria jurídica livre de ideologias e que tivesse consciência dessa

<sup>201</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 68. Esclarece a autora que “a teoria da ‘transformação’, também chamada de ‘teoria da incorporação’ ou ainda ‘teoria da incorporação legislativa’, reflete uma posição dualista extremada, já que, sem lei interna que transforme as normas de tratado em direito nacional, as disposições convencionais não têm aplicabilidade no âmbito interno de cada Estado”, p. 68-69.

<sup>202</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 69.

<sup>203</sup> Numa tradução livre: “As relações sistemáticas entre o direito interno e o internacional público”.

<sup>204</sup> TRIEPEL explicita que KELSEN desenvolveu suas idéias principalmente num livro intitulado “Das Problem der Souveranitat und die Theorie des Volkerrechts”, trabalho complementar da obra principal “Hauptprobleme der Staatsrechtslehre”. Cf. TRIEPEL, Karl Heinrich. As relações entre o direito interno e o direito internacional. *Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais*, n. 6, trad. Amílcar de Castro, Belo Horizonte, ano XVII, out. 1966, p. 18.

<sup>205</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 364.

especificidade<sup>206</sup>. Naquela obra, desenvolveu um conceito de direito como “ordem coercitiva da conduta humana, pressuposta como soberana”<sup>207</sup> que pudesse ser descrita em proposições jurídicas, distinguindo-a de outras ordens sociais, como a moral por exemplo. Logo, esclarece que o direito internacional é direito porque baseado naquele conceito, pressupondo uma sanção, “da mesma forma que o Direito estadual”<sup>208</sup>.

KELSEN acusa falhas na construção da teoria dualista, principalmente pela impossibilidade lógica de coexistência entre duas ordens jurídicas com conteúdos e fontes diversas, ou seja, não se poderia conceber a existência de duas normas fundamentais. Reporta-se, portanto, ao já mencionado argumento dualista, de que as ordens são diferentes vez que baseadas em conteúdos e fontes diferentes, para rejeitá-lo ante a impossibilidade de aceitação de uma norma jurídica internacional, mesmo que transformada em direito interno, originada de fontes e conteúdos diferentes dos que originam o próprio direito interno.

Esta construção dualista – ou melhor, ‘pluralista’, se levarmos em conta a pluralidade das ordens jurídicas estaduais – é, no entanto, insustentável, mesmo do ponto de vista lógico, quando tanto as normas do Direito internacional como as das ordens jurídicas estaduais devem ser consideradas como normas simultaneamente válidas, e válidas igualmente como normas jurídicas.<sup>209</sup>

Desta forma, não haveria na concepção do autor, qualquer conflito entre direito internacional e direito interno por não existir controvérsia proveniente do choque entre regras advindas do direito internacional e do direito interno que não sejam passíveis de solução, o que enseja em aceitar-se tanto um, como o outro direito, abrangidos em um único sistema descrito por normas jurídicas que não se contrapõem<sup>210</sup>.

Ante a exigência de coerência entre a norma interna e a internacional, faz-se necessário que o Estado dê prevalência a uma norma proveniente de seu ordenamento jurídico ou a uma advinda da ordem internacional. Adotando a primeira posição, ou seja, sustentando

---

<sup>206</sup> Cf. Id. Ibid., p. XI.

<sup>207</sup> Id. Ibid., p. 355.

<sup>208</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 355.

<sup>209</sup> Id. Ibid., p. 364.

“o primado do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do direito internacional reponta como uma faculdade discricionária”<sup>211</sup> se encontram os partidários do monismo com primazia do direito interno<sup>212</sup>. Já os defensores daquela segunda vertente, isto é, da “unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito internacional, a que se ajustariam todas as ordens internas”<sup>213</sup>, se filiam ao monismo com primazia do direito internacional.

Se o Direito internacional e o Direito estadual formam um sistema unitário, então a relação entre eles tem de ajustar-se a uma das duas formas expostas. O Direito internacional tem de ser concebido, ou como uma ordem jurídica delegada pela ordem jurídica estadual e, por conseguinte, como incorporada nesta, ou como uma ordem jurídica total que delega nas ordens jurídicas estaduais, supra-ordenada a estas e abrangendo-as a todas como ordens jurídicas parciais. Ambas estas interpretações da relação que intercede entre o Direito internacional e o Direito estadual representam uma construção monista. A primeira significa o primado da ordem jurídica de cada Estado, a segunda traduz o primado da ordem jurídica internacional.<sup>214</sup>

Deste modo, a tese monista que opta pela prevalência da ordem interna, o faz porque toma o conceito de soberania de forma absoluta. Por conta disso, o fundamento de validade do direito internacional depende do reconhecimento da ordem externa pelo direito interno do Estado que parte do ponto de vista da supremacia do seu ordenamento interno como pressuposto inicial. O direito internacional para esses Estados não passa de uma delegação do direito interno<sup>215</sup>.

Em verdade, pode-se dizer que o primado do direito interno nada mais é do que o primado da soberania do Estado que o reconhece como parte integrante do seu ordenamento jurídico interno, ou melhor, como direito interno internacional, pois regula como

---

<sup>210</sup> Cf. Id. Ibid., p. 368.

<sup>211</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 4-5.

<sup>212</sup> “O monismo com primazia do direito interno encontra sua origem na doutrina de Hegel, o qual afirma ter o Estado soberania absoluta, não sujeita a qualquer outro sistema jurídico”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 67.

<sup>213</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 4-5.

<sup>214</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 369-370.

<sup>215</sup> Cf. Id. Ibid., p.371-372.



ocorrerão as relações do Estado no âmbito externo<sup>216</sup>. Em outras palavras, “o Estado ‘é’ soberano no sentido absoluto, original, do termo, sendo superior a qualquer outra ordem, inclusive o Direito internacional”<sup>217</sup>. Assim, a validade do direito internacional decorre da manifestação de vontade do Estado que declara que seu relacionamento com outro Estado ocorrerá sob a égide do direito internacional<sup>218</sup>.

Enquanto o monismo que dá prevalência ao direito interno considera o direito internacional como parte do seu ordenamento jurídico, o monismo do primado da ordem jurídica internacional parte do ponto de vista de que o direito internacional é norma jurídica válida independentemente do seu reconhecimento pelo direito interno, o que importa em saber qual, então, o pressuposto de validade do direito interno. Nesta hipótese, “esse fundamento de validade tem de ser encontrado na ordem jurídica internacional”<sup>219</sup>.

Destarte, na concepção monista em que prevalece o direito internacional, o fundamento de validade do direito interno, encontrado no direito internacional, é o princípio da efetividade<sup>220</sup>.

KELSEN esclarece que referido princípio, norma do direito internacional positivo, é que estabelece, além do fundamento de validade do ordenamento jurídico interno de cada Estado, o domínio territorial, pessoal e temporal de validade das diversas ordens jurídicas internas que, por sua vez, são delegadas pelo direito internacional, estando subordinadas a este, formando parcelas de uma única ordem internacional, “sendo a coexistência no espaço e a sucessão no tempo de tais ordens parcelares tornadas juridicamente possíveis através do Direito internacional e só através dele”<sup>221</sup>.

---

<sup>216</sup> Cf. Id. *Ibid.*, p.372-373.

<sup>217</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 547.

<sup>218</sup> Cf. KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 542-543.

<sup>219</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 369-374.

<sup>220</sup> Cf. Id. *Ibid.*, p. 374.

<sup>221</sup> Id. *Ibid.*, p. 374.

Firma-se, desse modo, em termos de conhecimento mais que de organização, a unidade de um sistema que permite resolver as contradições eventuais entre as duas ordens jurídicas, cedendo o Direito interno o passo ao Direito internacional, a quem pertence a primazia. Esta supõe o Direito internacional delimitando os domínios de validade das ordens jurídicas estatais no tempo e no espaço, quanto às pessoas e às matérias que são objeto de legislação.<sup>222</sup>

Ressalta o autor, que a adoção do monismo com prevalência do direito internacional não é prejudicado pelo fato de um Estado estipular, na sua Constituição, uma regra de procedimento em que o direito internacional necessita, para poder ser aplicado no caso concreto, integrar de alguma forma o ordenamento jurídico do Estado em seu âmbito interno<sup>223</sup>.

Se se parte da validade do Direito internacional, que não exige qualquer reconhecimento por parte do Estado, o mencionado preceito constitucional significa não que o Direito internacional seja posto em vigor relativamente ao respectivo Estado, mas que ele é – através de uma cláusula geral – transformado em Direito estadual.<sup>224</sup>

Além disso, por ser a soberania um dos elementos constitutivos do Estado, essencial para que possa ser considerado como tal internacionalmente, “se partirmos do Direito internacional como uma ordem jurídica válida, o conceito de Estado não pode ser definido sem referência ao Direito internacional”<sup>225</sup>.

Na realidade, ambas as construções monistas são corretas, lógicas e justificáveis, diferenciando-se apenas por estarem baseadas em referenciais diferentes. No monismo em que prevalece o direito interno, o sistema de referência adotado tem como ponto de partida o Estado e a soberania em sua concepção clássica. No monismo em que prevalece o direito internacional, o sistema de referência adotado tem como ponto de partida o direito internacional<sup>226</sup>. “A própria decisão por um deles [...] situa-se fora da ciência jurídica. Ela

---

<sup>222</sup> BOSON, Gerson de Britto Melo. *Constitucionalização do direito internacional: internacionalização do direito constitucional, direito constitucional internacional brasileiro, os caminhos da paz*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 159.

<sup>223</sup> Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 374.

<sup>224</sup> Id. Ibid., p. 374.

<sup>225</sup> Id. Ibid., p. 377.

<sup>226</sup> Cf. Id. Ibid., p. 384-385.

apenas pode ser determinada por outras considerações que não as científicas – por considerações políticas”<sup>227</sup>.

De fato, a opção pelo direito internacional como fundamento de validade da ordem jurídica interna não ocorre por acaso, mas se dá justamente em virtude da forma como o direito internacional é gerado, ou seja, através do consenso entre os Estados que pactuam entre si. É evidente que esta concordância de opiniões, além de ser alcançada com maior dificuldade, só ocorre, em tese, porque cada um daqueles sujeitos de direito internacional só assume um compromisso internacional se devidamente legitimado para tanto. O princípio da boa fé, o qual impede que um Estado invoque as disposições do seu direito interno para justificar a não execução de um tratado, bem como o princípio *pacta sunt servanda*, pelo qual o Estado é vinculado ao tratado avençado e ao seu cumprimento, ambos estatuídos na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, demonstram e servem para exemplificar o porquê da escolha do direito internacional como referencial teórico do monismo internacional.

Em verdade, KELSEN não opta, tendo em vista o paradigma de cientificidade imposto pela Teoria Pura do Direito, por nenhuma das teorias monistas, salientando, contudo, que a opção por uma delas será feita de acordo com a concepção axiológica que o Estado atribuirá, através da sua Constituição, à sua liberdade de ação e ao exercício das relações internacionais.

Faz-se importante destacar que, além do monismo com ênfase no direito internacional e do monismo com ênfase no direito interno, existe, ainda, uma terceira corrente, chamada de monismo moderado, que equipara o direito interno ao direito internacional, sendo que a prevalência de uma fonte sobre a outra dependerá da ordem cronológica de sua criação<sup>228</sup>.

---

<sup>227</sup> Id. *Ibid.*, p. 385.

<sup>228</sup> Cf. DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado: parte geral*. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p.90.

### 2.3 Considerações gerais acerca da hierarquia dos tratados no plano das fontes jurídicas nacionais

Uma das conseqüências práticas decorrentes da análise das teorias monista e dualista diz respeito ao problema da posição hierárquica do tratado em caso de conflito com a lei interna. É que, como já se consignou, as relações entre o direito internacional e o direito interno implicam não apenas em problemas de ordem doutrinária, mas sobretudo de ordem prática, “que decorrem da questão que consiste em sabermos qual o tipo de relações que mantêm entre si”<sup>229</sup>. Pode-se exemplificar da seguinte maneira: “havendo um conflito entre a norma internacional e a norma interna, qual delas deverá prevalecer?”<sup>230</sup> Este conflito, que vem a contrapor a norma internacional e os princípios e regras de direito interno é denominado de “conflito entre fontes”<sup>231</sup>.

São freqüentes as situações em que se chocam a fonte interna com a fonte internacional. A interna indica uma solução para determinado conflito e um tratado ou convenção, ratificado pelo país, indica outra solução. Que caminho seguir? O conflito pode se dar entre lei anterior e tratado posterior, como também entre tratado anterior e lei posterior. E que dizer quando ocorrer conflito entre um tratado e a Constituição?<sup>232</sup>

Frise-se que apesar da existência de críticas a ambas doutrinas, pode-se dizer, analisando-se a Constituição de alguns países, que uns Estados adotam a teoria dualista enquanto que outros a monista. Exemplificando-se, a Constituição Portuguesa de 1976 estabelece em seu artigo 8º, inciso I, que “as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português”, ou seja, adota o monismo porque prescinde de norma que transforme o direito internacional em interno.

---

<sup>229</sup> MELLO, Celso Albuquerque de. *Curso de direito internacional público*. 14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. v. 1, p. 113.

<sup>230</sup> Id. *Ibid.*, p. 113.

<sup>231</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 14.

<sup>232</sup> DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado: parte geral*. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p.89.

Da mesma forma, a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha de 1949<sup>233</sup>, declara, em seu artigo 25, as regras gerais do Direito Internacional Público como sendo partes integrantes do direito federal, que prevalecem às leis e criam diretamente direitos e deveres para os habitantes do território nacional alemão<sup>234</sup>. Destarte:

As regras gerais de Direito Internacional Público tornaram-se, com isso, em virtude do Direito Constitucional [alemão], obrigatórias diretamente para o poder legislativo, executivo e judiciário. Na medida em que elas, como regras de Direito Internacional Público, fundamentam direitos e deveres para o particular, criam elas também direitos e deveres diretamente para os habitantes do território federal. Nessa proporção, o artigo 25 da Lei Fundamental garante a concordância entre a ordem jurídica de Direito Internacional Público e intra-estatal, uma garantia na qual se manifesta claramente a ‘amabilidade para o Direito Internacional Público’ da Lei Fundamental<sup>235</sup>.

Além da Alemanha e Portugal, outros países também adotam o monismo, dentre eles, França, Espanha e Áustria. O artigo 55 da Constituição Francesa estabelece que “os tratados [...] regularmente ratificados ou aprovados possuem, desde a sua publicação, autoridade superior à das leis”. A Constituição Espanhola prevê, no artigo 96, inciso I, que “os tratados internacionais, logo que publicados oficialmente na Espanha, farão parte da ordem interna espanhola”. A Constituição Austríaca, por sua vez, em seu artigo 9º, determina que “as regras geralmente reconhecidas do direito internacional são consideradas parte integrante da lei federal”.

O dualismo, por sua vez, é adotado na Inglaterra, “sendo necessário uma lei interna para que o DI seja aplicado pelos tribunais”<sup>236</sup>, bem como na Itália, cuja Constituição da República de 1947 estabelece em seu artigo 10: “o ordenamento jurídico italiano ajusta-se às normas do direito internacional”<sup>237</sup>.

---

<sup>233</sup> A Constituição Alemã de 1949 ou Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, como é chamada, foi assinada em Bonn no dia 8 de maio de 1949 e promulgada no dia 23 de maio do mesmo ano, marcando o nascimento da Alemanha Ocidental. Posteriormente, em 3 de outubro de 1990, tornou-se, a Lei Fundamental de Bonn, a Constituição de toda Alemanha, tendo em vista a queda do muro de Berlim, consumando a unidade nacional do país.

<sup>234</sup> Cf. HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 93.

<sup>235</sup> Id. *Ibid.*, p. 94.

<sup>236</sup> MELLO, Celso Albuquerque de. *Curso de direito internacional público*. 14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. v. 1, p. 119.

<sup>237</sup> “l’ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme dell diritto internazionale generalmente

Uma observação, quanto as duas teorias que tratam das relações entre o direito interno e o direito internacional, deve ser feita. Pois bem: viu-se que no dualismo existem duas ordens jurídicas, a interna e a internacional, com fontes e conteúdos diversos, pressupondo, conseqüentemente, duas normas fundamentais, em que uma delas serviria como pressuposto de validade do direito interno e a outra como pressuposto de validade do direito internacional. Desta forma, o direito internacional e o direito interno estariam em estado de coordenação, exigindo, segundo KELSEN, uma terceira ordem superior a estas duas que, por sua vez, lhes daria validade.

Referido autor, por outro lado, demonstrou que dois sistemas normativos só poderiam ser considerados válidos, simultaneamente, se houvesse um terceiro sistema superior que os coordenasse. Entretanto, como “não existe nenhuma terceira ordem superior a ambas, elas devem estar numa relação de superioridade e inferioridade”<sup>238</sup>, ou seja, numa relação hierárquica.

Neste contexto, há, segundo o citado jurista, um ordenamento jurídico monista que importa na unidade do direito interno e do direito internacional, formando um conjunto de normas válidas integrantes de um único sistema harmonioso. Assim, “dois conjuntos de normas podem ser partes de um sistema normativo porque uma, sendo uma ordem inferior, deriva a sua validade da outra, uma ordem superior. A ordem inferior tem [...] a determinação fundamental da sua criação, na ordem superior”<sup>239</sup>. Para o monismo em que prevalece o direito interno, o direito internacional é delegado por este. Para o monismo que dá prevalência ao direito internacional, o direito interno tem aquele como norma fundamental.

Com efeito, confrontando-se as ordens jurídicas estatais umas com as outras, todas, ou qualquer delas, com a ordem internacional, sob a consideração da soberania, partindo-se de onde quer que se parta, de um sistema estatal ou do sistema internacional, para submetê-las ao princípio da unidade do Direito, logicamente só aquele sistema do que se parta é, na verdade, soberano. É impossível a compreensão

---

riconosciute”.

<sup>238</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 531.

<sup>239</sup> Id. *Ibid.*, p. 530.

de duas ou mais ordens soberanas em confronto, submetidas ao princípio da unidade do direito, como também impossível admiti-las como tais, sendo coordenadas por uma terceira. O raciocínio é perfeito<sup>240</sup>.

Todavia, a realidade não demonstra a existência de uma ordem jurídica superior coordenadora dos Estados<sup>241</sup>. Não existe ainda um super-Estado que submeta os demais a certos princípios diretores, ou seja, o sistema internacional não é uma ordem jurídica internacional, mas sim um sistema jurídico formado por diversos Estados que compõem, desta forma, uma sociedade internacional, em que seus membros são soberanos uns em relação aos outros<sup>242</sup>. “O exercício de suas competências territoriais e materiais pertence com exclusividade a cada um, de forma definitiva, impossível o seu desfazimento jurídico por parte de outro Estado”<sup>243</sup>.

A sociedade internacional tem como essência material uma estrutura jurídica institucional constituída por normas básicas comuns a todos os seus membros e que disciplinam a realização pacífica dos seus valores comunitários. Não é uma instituição jurídica em confronto com a ordem jurídica estatal de nenhum dos Estados dela membros. Ao contrário, ela representa a unidade absoluta do Direito. Do Direito interno de cada um dos Estados com o Direito interno de todos eles<sup>244</sup>.

Na verdade, quando se fala em relações entre o direito interno e o direito internacional, não se está tratando de uma coordenação imposta por uma terceira ordem como querem os dualistas. Está-se tratando de uma única ordem jurídica, mas sem primado de uma delas sobre as demais como querem os monistas que dão prevalência ou ao direito interno ou ao direito internacional<sup>245</sup>.

<sup>240</sup> BOSON, Gerson de Britto Melo. *Constitucionalização do direito internacional: internacionalização do direito constitucional, direito constitucional internacional brasileiro, os caminhos da paz*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 161.

<sup>241</sup> “Um dos temas mais complexos de Direito Internacional se refere à compatibilidade entre norma internacional e norma de direito interno. Durante o século XX, este tema foi polarizado no debate entre monismo e dualismo, modelos teóricos que se mostraram simplórios demais para refletir os múltiplos problemas derivados desta relação. Contemporaneamente, aceita-se que esta relação é determinada sobretudo pelas normas constitucionais de cada Estado em particular”. BARRAL, Welber. *Direito internacional: normas e práticas*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 218.

<sup>242</sup> Cf. BOSON, Gerson de Britto Melo. *Constitucionalização do direito internacional: internacionalização do direito constitucional, direito constitucional internacional brasileiro, os caminhos da paz*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 161.

<sup>243</sup> Id. Ibid., p. 162.

<sup>244</sup> Id. Ibid., p. 162.

<sup>245</sup> Cf. Id. Ibid., p. 161.

Esta única ordem jurídica advém da integração das normas internacionais com as internas, ou seja, através da constitucionalização do direito internacional e da internacionalização do direito constitucional<sup>246</sup>.

[...] Trata-se de integração – sentido jurídico – própria de toda e qualquer sociedade sob a consideração de seus membros. Não é coordenação por inexistir um super-Estado a coordenar os demais, nem se trata de primado pela mesma razão e, mais ainda, porque a sociedade internacional [...] é parte do Direito estatal, e este, ao mesmo tempo, parte dela, de sorte que, assim sendo, simultaneamente, com todas as ordens jurídicas dos Estados dela componentes, há unidade jurídica irrecusável, sem nenhum termo congestivo de primado, ou de outras construções jurídicas meramente lógicas<sup>247</sup>.

Observa-se que, na realidade, inexistente uma norma fundamental, seja no âmbito interno, seja no âmbito internacional, que sirva de pressuposto de validade para cada um dos ordenamentos jurídicos. Estas denominações servem apenas como método de estudo para cada um dos ramos jurídicos que interagem constantemente, formando uma única estrutura, um único direito. O que ocorre nas relações entre o direito interno e o internacional, com a queda da velha concepção de soberania do Estado, é uma repartição de competências, ou seja, de atribuições:

[...]Toda matéria essencial à autodeterminação interna da comunidade estatal, [...] são assuntos da competência exclusiva do Estado; domínio reservado que, por mais que se restrinja em virtude de transigência, deve subsistir, pois o contrário levaria o Estado à extinção como pessoa da sociedade internacional. De outro lado, toda matéria essencial à autodeterminação externa do Estado, matéria de interesse comum, permanente, de dois ou mais Estados, componentes da sociedade internacional, constituem assuntos da competência desta<sup>248</sup>.

Este fenômeno de constitucionalização do direito internacional, que ocorre através de normas constitucionais que regem a conduta dos Estados na ordem internacional e, ainda, de internacionalização do direito constitucional, em que a norma constitucional tem seu conteúdo fixado pelo direito internacional, é estudado pelo direito constitucional

---

<sup>246</sup> Cf. Id. Ibid., p. 161.

<sup>247</sup> BOSON, Gerson de Britto Melo. *Constitucionalização do direito internacional: internacionalização do direito constitucional, direito constitucional internacional brasileiro, os caminhos da paz*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 162.

<sup>248</sup> Id. Ibid., p. 162-163.



internacional, ou seja, “as normas constitucionais que regulamentam as relações exteriores do estado”<sup>249</sup>.

Como exemplo da constitucionalização do direito internacional no caso brasileiro, a Constituição de 1988, em seu artigo 4, incisos I a X, apresenta os princípios que regem a República Federativa do Brasil em suas relações internacionais, a saber, independência nacional, prevalência dos direitos humanos, autodeterminação dos povos, não-intervenção, igualdade entre os Estados, defesa da paz, solução pacífica dos conflitos, repúdio ao terrorismo e ao racismo, cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e, por último, concessão de asilo político.

Contudo, a Constituição de 1988 faz duas únicas referências à hierarquia dos tratados no plano das fontes jurídicas.

A primeira, ao mencionar no §4, do artigo 5, que os tratados e convenções internacionais sobre direito humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. Logo, obedecido o trâmite descrito no dispositivo em apreço a Constituição dá ao tratado de direitos humanos *status* constitucional.

A segunda, no artigo 178, ao dispor que a lei sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, deverá, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade.

Aos tratados que versam outras matérias, contudo, não faz qualquer referência expressa, estabelecendo, apenas, no artigo 102, inciso III, alínea “b”, que ao Supremo Tribunal Federal compete julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado e, no artigo 105, inciso III, alínea “a”, que ao Superior

---

<sup>249</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional: uma introdução*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 6.

Tribunal de Justiça compete julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida contrariar tratado ou negar-lhe vigência.

Assim, de plano, poder-se-ia afirmar que a Constituição de 1988 dá aos tratados a mesma hierarquia das leis ordinárias, sem contudo esclarecer se o sistema adotado é o monista ou o dualista e, ainda, que os tratados submetem-se ao controle de constitucionalidade<sup>250</sup>.

De fato, desde 1977, o Supremo Tribunal Federal firmou o seu entendimento em relação ao assunto.

“De setembro de 1975 a junho de 1977 estendeu-se, no plenário do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do Recurso Extraordinário 80.004, em que assentada, por maioria, a tese de que, ante a realidade do conflito entre tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano deve ter sua prevalência garantida pela Justiça – sem embargo das conseqüências do descumprimento do tratado, no plano internacional”<sup>251</sup>.

Portanto, percebe-se, no que tange aos tratados internacionais, que a República Federativa do Brasil, segundo o Supremo Tribunal Federal, para os conflitos entre lei e tratado, enquadra-se no sistema denominado pela doutrina de monismo moderado, pelo qual a prevalência de uma fonte sobre a outra depende da ordem cronológica de sua criação<sup>252</sup>. Assim, pode-se considerar que “a Suprema Corte brasileira se manteve numa posição kelseniana, pois Kelsen, após sua inicial face de monismo radical, não se fixou na prevalência do direito internacional sobre o direito interno, considerando perfeitamente legítima a tese da primazia do direito interno”<sup>253</sup>.

---

<sup>250</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 33.

<sup>251</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.106.

<sup>252</sup> Cf. DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado: parte geral*. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 90.

<sup>253</sup> Id. *Ibid.*, p. 105.

Além da preservação da soberania nacional, entende o Supremo Tribunal Federal que emprestar aos tratados a hierarquia de lei ordinária faz com que permaneça preservado o ideal de segurança e estabilidade das relações jurídicas, não obstante o fato da violação do compromisso internacional implicar em ilícito oponível contra o Estado Brasileiro<sup>254</sup>.

Em suma, é possível se afirmar que, no conflito entre lei e tratado, o estágio atual do direito brasileiro é o seguinte:

A) Os tratados internacionais são incorporados ao direito interno em nível de igualdade com a legislação ordinária. Inexistindo entre o tratado e a lei relação de hierarquia, sujeitam-se eles à regra geral de que a norma posterior prevalece sobre a anterior. A derrogação do tratado pela lei não exclui eventual responsabilidade internacional do Estado, se este não se valer do meio institucional próprio de extinção de um tratado, que é a denúncia.

B) O tratado celebrado na vigência de uma Constituição e que seja com ela incompatível, do ponto de vista formal (extrínseco) ou material (intrínseco), é inválido e sujeita-se à declaração de inconstitucionalidade *incidenter tantum*, por qualquer órgão judicial competente, sendo tal decisão passível de revisão pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de recurso extraordinário. O tratado que se encontra em vigor quando do advento de um novo texto constitucional, seja este fruto do poder constituinte originário ou derivado, será tido como ineficaz, se for com ele incompatível.<sup>255</sup>

Destaca-se, por último, e já no intuito de preparar o caminho para o último capítulo desta dissertação, que o Supremo Tribunal Federal admite duas exceções ao monismo moderado, quais sejam, nas situações de conflito entre tratado de extradição e a lei pátria que rege o instituto<sup>256</sup>, bem como os casos compreendidos pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional, ou seja, os tratados de direito tributário.

---

<sup>254</sup> Cf. REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.103-104.

<sup>255</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 33.

<sup>256</sup> Cf. DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado: parte geral*. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 111.

## CAPÍTULO III – TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E LEI INTERNA

### 3.1. Síntese histórica do Sistema Tributário Brasileiro após a Independência

Há certa discussão doutrinária sobre a origem do direito tributário brasileiro. Enquanto alguns consideram que a história tributária do Brasil se iniciou em 22 de abril de 1500, em que pese o fato das normas atinentes à matéria serem emanadas da metrópole portuguesa, outros<sup>257</sup> entendem que somente depois da independência do Brasil, portanto após 1822, se pode cogitar a respeito de uma legislação tributária realmente brasileira.

Existe controvérsia com relação à origem de um Direito Tributário brasileiro. Uma corrente de autores afirma que ele só começou a partir de 1822, período em que foi elaborada uma legislação fiscal no Brasil, adaptada à realidade local, mas mantendo as características da normatividade portuguesa. Antes da Independência, o direito positivo aplicado era o direito português, legislado conforme os ditames das cortes de Lisboa.<sup>258</sup>

De fato o Brasil, “desde o início da descoberta, teve seu direito, inclusive o seu direito tributário, assim considerada a legislação fiscal (conjunto de leis e de praxes portuguesas), aplicada em seu território”<sup>259</sup>. Neste sentido, pode-se dizer que “o direito tributário brasileiro tem sua origem com o próprio descobrimento do Brasil. Leis fiscais, embora promulgadas fora de nosso território, foram aplicadas no Brasil, desde o tempo da sua descoberta”<sup>260</sup>, circunstância que aponta a gênese do direito tributário brasileiro.

Certamente que não há como negar a existência de um conjunto normativo tributário no Brasil desde os primórdios do século XVI, com os tributos aplicados pela Coroa portuguesa em seu território. Desse modo, podemos afirmar que as raízes do Direito Tributário brasileiro são encontradas nas normas lusitanas vigentes à época do ‘descobrimento’, em virtude das leis fiscais aplicadas no Brasil, emanadas de Portugal. Necessário destacar, porém, que este embrião de Direito Tributário caracterizava-se muito mais como um conjunto de normas não sistematizadas,

---

<sup>257</sup> Cf. CÂMARA, José Gomes B. *Subsídios para a história do direito pátrio*. Rio de Janeiro: Livraria Brasileira, 1954, t. 1, p. 4 e ROMERO, Sílvio. *Ensaio de sociologia e literatura*. Rio de Janeiro: Livraria Garnier, 1901, p. 72.

<sup>258</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 31.

<sup>259</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1, p. 65.

<sup>260</sup> Id. *Ibid.*, p. 65.

facilmente alteradas, revogadas, modificadas etc., sem qualquer preocupação com um possível respeito aos direitos dos contribuintes.<sup>261</sup>

Ressalte-se, por oportuno, que apesar da existência de normas de natureza tributária, não havia um sistema tributário, “assim entendido um conjunto harmônico de princípios, regras, institutos, disciplinadores da atividade tributária do Estado, tendo como elemento nuclear o tributo”<sup>262</sup>. Portanto, neste período, revela-se mais adequado denominar a disciplina dos tributos, tendo em vista sua assistemática, de “legislação tributária”. “No Brasil, um verdadeiro sistema tributário só foi criado em 1965, com a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional n. 18 [...]”<sup>263</sup>.

Antes disto, logo após a Independência, com a outorga da Constituição de 25 de março de 1824, o poder tributário ficou centralizado na pessoa do Imperador, havendo poucas normas constitucionais sobre tributação<sup>264</sup>. É que “mesmo com a separação entre Brasil e Portugal, formalizada com a Proclamação da Independência em 1822, o país manteve a mesma estrutura jurídica existente até então”<sup>265</sup>. A Constituição de 1824 também deixou sem solução o problema das competências tributárias<sup>266</sup>.

Na verdade, aquela Constituição “não trouxe uma completa reformulação das leis tributárias. Estas eram reguladas por leis orçamentárias, cabendo à Câmara dos Deputados a competência privativa para a elaboração das normas, neste sentido”<sup>267</sup>.

Os orçamentos continuavam não permitindo uma avaliação das receitas ou das despesas. A forma e a estrutura de cobrança sofreram poucas transformações. Certamente que uma diferença importante verificada neste período consistiu no fato de que, a partir do rompimento com Portugal, a receita arrecadada com imposto não mais sairia do Brasil.<sup>268</sup>

---

<sup>261</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 31-32.

<sup>262</sup> Id. *Ibid.*, p. 32.

<sup>263</sup> Id. *Ibid.*, p. 32.

<sup>264</sup> Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1, p. 67.

<sup>265</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 80.

<sup>266</sup> Cf. Id. *Ibid.*, p. 81.

<sup>267</sup> Id. *Ibid.*, p. 80.

<sup>268</sup> Id. *Ibid.*, p. 80-81.

Constituiu-se, ainda, neste período, o Estado Fiscal, caracterizado principalmente pela utilização dos tributos como componentes essenciais da receita pública. Além disso, o tributo deixa de ser cobrado transitoriamente, vinculado a uma determinada necessidade conjuntural, para ser cobrado permanentemente<sup>269</sup>.

Iniciado o Período Regencial em 1831, com a abdicação de D. Pedro I, se prolongando até 1840, tem origem, em 1832, uma tentativa de melhor organizar os tributos através da sua descentralização. “Em 24 de outubro de 1832 o sistema tributário foi alterado, procurando-se uma descentralização fiscal. Realizou-se a primeira tentativa de discriminação de rendas públicas”<sup>270</sup>, período considerado como de sistematização dos impostos brasileiros.

No segundo Império houve uma melhora na distribuição das rendas tributárias, “além de uma busca de simplificação da fiscalização da receita e diminuição do déficit financeiro. Em 1842, foi realizada uma nova reforma da legislação tributária, com a modificação de vários tributos”<sup>271</sup>. Contudo, apesar de mais organizado, o sistema tributário do Segundo Reinado “continha falhas que provocavam déficits orçamentários, tal como o fato de a cobrança de impostos ser feita sem qualquer planejamento, desorganizada e confusa [...]”<sup>272</sup>.

Após a Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, é promulgada, em 24 de fevereiro de 1891, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.

No campo tributário, a Carta firmou a competência da União e dos Estados, por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias. Contudo, se, por um lado muitos impostos foram aproveitados do Império, por outro, dois problemas sérios foram criados, sem que os constituintes, à época, percebessem suas repercussões futuras: a superposição de tributos, provocando uma concorrência tributária entre União e Estados, e o alijamento dos Municípios da discriminação de rendas tributárias. Os tributos destes ficavam a critério do Estado. A Constituição Republicana de 1891, em seu devido contexto histórico, peneirou e aprimorou, de certa forma, as leis fiscais até então vigentes. Houve uma

---

<sup>269</sup> Cf. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 79.

<sup>270</sup> Id. *Ibid.*, p. 85.

<sup>271</sup> Id. *Ibid.*, p. 94.

<sup>272</sup> Id. *Ibid.*, p. 100-101.

discriminação mais rígida, clara e precisa das rendas tributárias, sobretudo, no que tange às competências fiscais, com tributos da União e tributos dos Estados-membros.<sup>273</sup>

A partir da Constituição de 1934, os Municípios são dotados de autonomia política, administrativa e financeira, recebendo competência tributária própria, com impostos privativos. Também foi ampliado o rol de tributos da União e dos Estados. “Se ainda não foi o texto que sistematizou a legislação tributária, firmou princípios antes ausentes das Cartas anteriores, ou presentes de forma ainda implícita, ou limitada”<sup>274</sup>. Com o golpe militar perpetrado por Getúlio Vargas, aquela Constituição foi substituída pela de 1937. “Todavia, na área fiscal, pouca coisa foi modificada”<sup>275</sup>.

Em 18 de setembro de 1946 é promulgada a nova Constituição republicana que, na área tributária, procurou solucionar o problema das finanças locais, fornecendo aos Municípios instrumentos para o fortalecimento de suas finanças<sup>276</sup>. Todavia, “a nova Carta não promoveu uma sistematização completa do Direito Tributário brasileiro”<sup>277</sup>, pois apesar de trazer em seu bojo alguns princípios constitucionais, estes estavam “veiculados de forma esparsa e inconsistente, em nível de sistema”<sup>278</sup>.

O sistema tributário estava fundamentado nas três premissas seguintes: *coexistência de três sistemas tributários autônomos*, um para cada unidade política da Federação (União, Estados-Membros e Municípios), originando três campos supostamente estanques, separados, sem o necessário e indispensável entrosamento; *adoção de uma classificação jurídica dos impostos*, citados apenas pelo seu nome jurídico; *autonomia financeira das três entidades políticas da Federação*, outorgada através dos impostos privativos, embora houvesse participações financeiras no produto da arrecadação de impostos de outro poder tributante.<sup>279</sup>

A discriminação das competências tributárias definidas na Constituição de 1946, com as mudanças efetuadas pela Emenda Constitucional n. 5 de 1961, atribuída à União,

<sup>273</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 106.

<sup>274</sup> Id. *Ibid.*, p. 118.

<sup>275</sup> Id. *Ibid.*, p. 121.

<sup>276</sup> Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1, p. 73.

<sup>277</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 126.

<sup>278</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 20.

<sup>279</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1, p. 73-74.

além dos tributos comuns a todos os entes federativos (taxas e contribuições de melhoria), o imposto de importação, o imposto de consumo, o imposto de renda, o imposto territorial rural, o imposto de selo, o imposto único, o imposto de transferência de fundos e o imposto extraordinário. Aos Estados cabia o imposto de exportação, o imposto de vendas e consignações, o imposto de transmissão imobiliária *causa mortis* e o imposto de selo. A competência dos municípios cingia-se ao imposto de licença, o imposto de indústrias e profissões, o imposto de diversões públicas, o imposto predial e territorial urbano, o imposto de transmissão imobiliária *inter vivos* e o imposto de selo<sup>280</sup>.

Assim, em que pese o desenvolvimento com razoável densidade, da técnica impositiva no concernente a alguns tributos, “o certo é que faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar”<sup>281</sup>. De fato, a consistência sistêmica do Direito Tributário brasileiro inicia a se efetivar com o advento da Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que foi, além de tudo, “a semente do CTN”<sup>282</sup>, que será estudado no próximo item deste capítulo.

Na verdade, o sistema tributário brasileiro “era fruto de evolução histórica, mas foi objeto de teorização ou racionalização, realizada com a reforma tributária feita pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que com outras alterações foi inserida na Constituição de 1967 e ampliada na atual”<sup>283</sup>.

Em 1964, examinando-se o sistema tributário da Constituição Federal de 1946, sentia-se a necessidade de sua racionalização e de um melhor aproveitamento econômico dos impostos. O sistema então existente apresentava-se com diversas lacunas: com uma tributação ampla e variada, sem sentido econômico algum (os impostos eram classificados por denominações jurídicas, sem conteúdo econômico); uma discriminação de rendas tributárias fundamentada numa divisão de impostos meramente jurídica, não econômica e nem decorrente de análise econômica dos encargos das entidades tributantes; [...] vários impostos eram destituídos de

<sup>280</sup> Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1, p. 73-74-75.

<sup>281</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 18.

<sup>282</sup> Id. *Ibid.*, p. 23.

<sup>283</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 37.



finalidade econômica, podendo, pois, ser suprimidos; excesso de leis – e leis casuísticas –, provocavam a perplexidade dos contribuintes; excessiva proliferação de obrigações de caráter acessório, mais dirigidos para facilitar o trabalho da fiscalização; parte considerável da receita tributária federal é vinculada a fins específicos; etc.<sup>284</sup>

Em decorrência da situação que se apresentava, a reforma do sistema tributário brasileiro era uma necessidade “imposta pelo crescimento nacional e pela complexidade decorrencial que a Economia brasileira ganhava”<sup>285</sup>. Também o fenômeno federativo serviu de fundamento para a reforma. “A federação, portanto, constitui-se no primeiro elemento escultor do sistema. Objetivando regulá-la, assim como permitir que suas virtualidades crescessem e fossem corretamente aproveitadas, nasceu a Emenda Constitucional n. 18/65”<sup>286</sup>.

A EC 18/65 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um sistema tributário nacional integrado.

A reforma trouxe várias inovações, tais como a centralização dos impostos na esfera da União; distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios; nova ordem hierárquica para atos normativos tributários, evitando choques locais e regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios constitucionais tributários, presentes nas Cartas anteriores.

Em linhas gerais, podemos afirmar que a reforma foi vasta, mas trouxe uma sensível redução das autonomias locais. Seu texto, porém, denota uma visível preocupação com as desigualdades econômicas das diversas regiões do país.<sup>287</sup>

Outra novidade introduzida pela EC n. 18/65, foi o fato de ter elevado as disposições básicas do Sistema Tributário Nacional ao nível constitucional. “Neste sentido, veio criar maior instrumentalidade para impedir conflitos de tributação dentro da Federação e tornou mais efetivo o controle de constitucionalidade e legalidade pelo Poder Judiciário”<sup>288</sup>.

Afirma-se que a reforma tributária de 1965 foi dividida em três etapas. Na primeira, foram tomadas certas medidas de emergência, como a aprovação da Lei n. 4.357, de

<sup>284</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1, p. 75-76.

<sup>285</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 20.

<sup>286</sup> Id. *Ibid.*, p. 20-21.

<sup>287</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 137.

<sup>288</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 38.

16 de julho de 1964, “que autorizou a emissão de obrigações reajustáveis do Tesouro Nacional, alterou a legislação do imposto de renda e dispôs sobre demais providências”<sup>289</sup>.

Visava esta fase permitir que certos entraves fundamentais ao bom funcionamento do sistema fossem eliminados. “A economia e o direito deveriam ter maior entrosamento na legislação tributária. Deveria haver, também, o equilíbrio das finanças com o desenvolvimento da economia nacional, dentro do programa de ação econômica traçado pela alta administração do país”<sup>290</sup>.

A segunda fase da reforma tinha por objetivo um aprimoramento da arrecadação tributária. Neste desiderato, “inúmeras leis são aprovadas, fazendo revisão das leis fiscais da União. Vários tributos, assim, são reformulados, simplificados seus dispositivos e burilada a sua área de incidência”<sup>291</sup>.

A terceira etapa, etapa da reforma tributária propriamente dita, começa com a portaria GB-30, de 27 de janeiro de 1965, expedida pelo Ministério de Estado dos Negócios da Fazenda com o co-patrocínio do Ministério Extraordinário do Planejamento e Coordenação Econômica, criou-se uma comissão especial para elaborar nova discriminação de rendas, a ser submetida ao Congresso Nacional, como projeto de reforma constitucional. Esta comissão era integrada por juristas e técnicos de renome, fazendo parte da mesma as seguintes pessoas: Luiz Simões Lopes, na qualidade de Presidente; Rubens Gomes de Sousa, relator; Gerson Augusto da Silva, Sebastião Sant'Ana e Silva, Gilberto de Ulhôa Canto e Mário Henrique Simonsen, estes últimos como membros. A idéia do governo era a de substituir todos os impostos destituídos de funcionalidade econômica por outros, mais adequados. Desejava, também, pôr em prática um sistema de coordenação das políticas tributárias dos Estados e Municípios com as do Governo Central.<sup>292</sup>

Após a reforma tributária efetuada pela Emenda Constitucional n. 18/65, coube à União a competência para instituir, além das taxas e contribuições de melhoria, o imposto sobre importação de produtos estrangeiros, o imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou naturalizados, o imposto sobre a propriedade territorial rural, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações

---

<sup>289</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1, p. 76.

<sup>290</sup> Id. *Ibid.*, p. 76.

<sup>291</sup> Id. *Ibid.*, p. 77.

<sup>292</sup> Id. *Ibid.*, p. 77.

relativas a títulos e valores imobiliários, o imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal, o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, o imposto sobre produção circulação ou consumo de minerais do país e o imposto extraordinário de guerra<sup>293</sup>.

Por sua vez, os Estados receberam a competência para instituir, além das taxas e contribuições de melhoria, o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Aos Municípios coube o imposto sobre a propriedade territorial urbana, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, taxas e contribuições de melhoria<sup>294</sup>.

Em 1967, entra em vigor uma nova Constituição, que efetivou a implantação do Sistema Tributário estabelecido pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965. Por sua vez, a Constituição de 1969 “ratificou o Sistema Tributário brasileiro de 1967 e consagrou, por meio da Emenda Constitucional n. 1, seus princípios e regras. Manteve a mesma estrutura anterior, com um capítulo específico tratando do Sistema Tributário, sem subdivisões em forma de seções como temos hoje”<sup>295</sup>.

Contudo, “se em alguns aspectos o sistema tributário construído pela EC 18/65, e mantido pelas Cartas de 1967 e de 1969, fora mais lapidado, e agora pudesse ser considerado mais funcional que seus antecessores”<sup>296</sup> apresentava imperfeições que necessitavam ser corrigidas.

Assim, uma nova tentativa de aprimoramento do Sistema Tributário Brasileiro ficou a cargo dos responsáveis por elaborar a Constituição de 1988, tarefa que se

---

<sup>293</sup> Cf. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 147-148.

<sup>294</sup> Cf. Id. *Ibid.*, p. 148.

<sup>295</sup> Id. *Ibid.*, p. 172-173.

<sup>296</sup> Id. *Ibid.*, p. 172-176.

iniciou a partir de fevereiro de 1987. Dentre as discussões que se vivenciava, defendia-se que o Código Tributário Nacional “precisaria ser adaptado à nova realidade econômica do país e à nova ordem democrática. Grupos políticos federalistas defendiam a descentralização do poder da União, maior justiça fiscal, simplificação do sistema tributário, dentre outras metas”<sup>297</sup>.

A Constituição de 1988 manteve os princípios gerais da tributação presentes nas Cartas anteriores, acrescentando outros, antes implícitos [...]. Desta forma, a seção correspondente às limitações do poder de tributar foi consideravelmente ampliada. Também a discriminação de rendas tributárias sofre modificações consideráveis, adotando-se uma nova distribuição das competências tributárias.<sup>298</sup>

Todavia, o Sistema Tributário editado pela Constituição de 1988 “não tardou a receber críticas, pois, embora descentralizador, era complicado, injusto (grande número de impostos indiretos), contribuindo para o estabelecimento de uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados membros”<sup>299</sup>. Além disso, em pouco tempo aquele sistema começou a apresentar fissuras, decorrentes das diversas mudanças estruturais que recebeu. Contudo, a maior dificuldade para se efetivar uma reforma tributária profunda “residia no fato de que a União, afetada pela descentralização promovida pelo Texto de 1988, pretendia aumentar sua participação na receita tributária global, mas, por outro lado, Estados e Municípios não abriam mão de suas partes nas arrecadações conquistadas”<sup>300</sup>.

Depois de mais de uma década de discussão, e várias tentativas de deputados e senadores de ‘emplacarem’ propostas de emendas constitucionais destinadas a promover uma autêntica reforma tributária, esta começou a tramitar finalmente, em 2000, com a aprovação de um projeto específico, pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, com uma série de modificações na Constituição vigente. Na realidade, a proposta de emenda, conhecida como PEC 175, foi resultado da aglutinação de seis propostas então tramitando no Congresso Nacional. A unificação ocorreu em 1995. Em 1997, a PEC 175 recebeu um substitutivo do relator, Deputado Mussa Demes, no qual este estabeleceu importantes inovações no sistema tributário.<sup>301</sup>

Durante o ano de 2003, a reforma tributária foi discutida e votada, resultando no texto da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro daquele ano. No

---

<sup>297</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 180-181.

<sup>298</sup> Id. *Ibid.*, p. 181.

<sup>299</sup> Id. *Ibid.*, p. 182.

<sup>300</sup> Id. *Ibid.*, p. 183-184.

<sup>301</sup> Id. *Ibid.*, p. 185-186.

entanto, “as mudanças promovidas por citada emenda podem ser compreendidas como uma reforma constitucional tributária restrita, pontual, visto não ter alterado a discriminação de competências tributárias”<sup>302</sup>.

Atualmente, a Constituição de 1988 delinea a competência tributária de forma que à União compete a instituição do imposto de importação de produtos estrangeiros (art. 145, I, c/c art. 153, I), imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 145, I, c/c art. 153, II), imposto de renda e proventos de qualquer natureza (art. 145, I, c/c art. 153, III), imposto sobre produtos industrializados (art. 145, I, c/c art. 153, IV), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 145, I, c/c art. 153, V), imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 145, I c/c art. 153, VI), imposto sobre grandes fortunas (art. 145, I c/c art. 153, VII), impostos residuais (art. 154, I) e impostos extraordinários (art. 154, II). Compete também à União a instituição de taxas (art. 145, II), contribuições de melhoria (art. 145, III), empréstimos compulsórios (art. 148, I e II), contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149).

Por sua vez, os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituir taxas (art. 145, II), contribuições de melhoria (art. 145, III), imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quais quer bens e direitos (art. 145, I, c/c art. 155, I), imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 145, I, c/c art. 155, II) e imposto sobre propriedade de veículos automotores (art. 145, I, c/c art. 155, III).

Enfim, aos Municípios e ao Distrito Federal (art. 147, *in fine*) compete, além das taxas (art. 145, II), contribuições de melhoria (art. 145, III) e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A), o imposto sobre a propriedade predial e

---

<sup>302</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 189.

territorial urbana (art. 145, I, c/c art. 156, I), o imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direito reais sobre imóveis, excetos os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (art. 145, I, c/c art. 156, II) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (art. 145, I, c/c art. 156, III).

### **3.2. O Código Tributário Nacional e a divisão entre legislação tributária interna e externa**

Como dito anteriormente, a criação da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que recebeu a denominação de Código Tributário Nacional pelo artigo 7º do Ato Complementar n. 36, de 14 de março de 1967, foi uma das conseqüências da reforma tributária protagonizada pela Emenda Constitucional n. 18/65, sendo o Código “elemento de particular relevância na veiculação do sistema introduzido”<sup>303</sup>.

Na realidade, desde 1953 já se ensaiava a elaboração deste diploma, seja como providência isolada de seu autor, o Professor Rubens Gomes de Sousa, seja, mais tarde, com a tutela do Governo, “sob o patrocínio do então Ministro da Fazenda, Sr. Osvaldo Aranha”<sup>304</sup>. Contudo, naquela época, o trabalho do tributarista de São Paulo, já transformado em projeto, “não mereceu a atenção do Congresso, nele permanecendo sem a votação necessária para transformá-lo em lei”<sup>305</sup>.

Dois Deputados Federais da Oposição já haviam solicitado do Prof. Rubens Gomes de Sousa o preparo dum anteprojeto de Código Tributário Nacional, que pretendiam oferecer à discussão do Congresso, quando o então Ministro da Fazenda, Osvaldo

---

<sup>303</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 24.

<sup>304</sup> FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, v. 1, p. 24.

<sup>305</sup> Id. *Ibid.*, p. 25.

Aranha, em 1953, disse teve conhecimento e interessou-se vivamente pelo plano, adotando-o e assegurando-lhe o prestígio do governo.

Requisitou da Universidade de São Paulo a presença daquele ilustre professor no Rio, onde, em poucos meses, redigiu o anteprojeto. O jurista escolhido reunia todos os títulos para a ousada missão. Assinado prazo para críticas e sugestões ao texto[...] muitas centenas delas foram recebidas e apreciadas por uma Comissão composta de juristas e funcionários técnicos do ministério da Fazenda [...] sob a presidência do Ministro Aranha, que assim quis significar seu apoio à obra.

Com o relatório geral do Prof. Rubens Gomes de Sousa, o projeto foi encaminhado pelo governo à Câmara dos Deputados. [...]

Posto em pauta para deliberação, os sucessores de Osvaldo Aranha no Ministério da Fazenda manifestavam ao líder do governo o desejo de adiamento, porque pretendiam introduzir modificações. Estas nunca chegaram ao Congresso, prejudicando a votação do Projeto n. 4.834, de 1954<sup>306</sup>.

É só em 1966, após a reforma constitucional tributária de 1965, que o projeto foi reformulado pela comissão de juristas formada, “pelo autor do anteprojeto, por Gilberto de Ulhôa Canto e por Gérson Augusto da Silva e enviado ao Congresso pelo Executivo, para votação em curto prazo”<sup>307</sup>.

Após a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o antigo projeto de código tributário nacional, de autoria do professor Rubens Gomes de Sousa, que ficara paralisado no Congresso Nacional desde 1954, sem ter sido objeto de discussão ou votação foi revisto. A tarefa coube ao professor Rubens Gomes de Sousa, juntamente com Gilberto de Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva e Luiz Gonzaga do Nascimento e Silva. Uma vez adaptado à Emenda Constitucional n. 18, de 1965, o projeto foi encaminhado ao Congresso Nacional, onde recebeu o n. 13 (projeto n. 13, de 1966). Trata-se de um projeto de lei ordinária, fundamentado na letra *b*, do inciso XV, do art. 5º, da Constituição Federal de 1946 (a lei complementar somente apareceu para tal efeito com a Constituição do Brasil de 1967, art. 49, inciso II). A denominação do projeto, para efeito de tramitação legislativa especial, foi com a seguinte expressão: ‘dispõe sobre o sistema tributário nacional ...’ E assim foi votado e promulgado, como lei ordinária – Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 -, passando a denominar-se *código tributário nacional* somente mais tarde, com o advento do Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967 (art. 7º)<sup>308</sup>.

De fato, com o advento da Constituição de 1967 adveio a exigência de que normas gerais de direito tributário só fossem instituídas por lei complementar, circunstância mantida pela Constituição de 1969, o que suscitou dúvida quanto à recepção do Código Tributário Nacional pelos diplomas constitucionais. Superado o problema, a Lei n. 5.172/66, “lei ordinária em sua origem, passou a ser considerada como tendo natureza de lei

<sup>306</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 9.

<sup>307</sup> FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, v. 1, p. 25.

<sup>308</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1, p. 81.

complementar. A consequência mais importante desta interpretação foi que, a partir daí, o Código somente poderia ser alterado por lei complementar”<sup>309</sup>.

[...] exigindo a nova Constituição um modelo legislativo diferenciado, para cuidar das matérias reguladas na lei anterior, a alteração da disciplina legal dessas matérias passa a só poder ser tratada nos moldes da nova forma constitucionalmente definida, o que põe a lei anterior *no mesmo nível de eficácia* da norma que a nova Constituição exige para cuidar daquelas matérias.

Assim, se o Código Tributário Nacional (lei ordinária) regulava, por exemplo, a matéria de normas gerais de direito tributário, e se a Constituição de 1967 (como continua fazendo a atual) passou a exigir lei complementar para regular essa matéria, resulta que *o Código Tributário Nacional só pode ser alterado por lei complementar*. Não porque ele seja uma lei complementar, mas porque a Constituição, agora ( desde 15-1-1967) exige lei complementar para cuidar do assunto.<sup>310</sup>

Na mesma linha de raciocínio, o Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 1988 em razão do princípio da recepção, pelo qual “as normas infraconstitucionais anteriores à Constituição são recepcionadas pela nova ordem constitucional, salvo no que contrariarem preceitos *substantivos* do novo ordenamento”<sup>311</sup>, e ainda, “por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura validade sistêmica da *legislação anterior*, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento”<sup>312</sup>.

A Lei n. 5172/66 sofreu alterações, desde sua entrada em vigor, pelo Decreto-Lei n. 27, de 14 de novembro de 1966, que acrescentou o artigo 217 e pela Lei Complementar n. 59, de 22 de dezembro de 1988, que alterou o artigo 91. Contudo, as mudanças mais profundas vieram com a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que alterou os artigos 9º, 14 e 198 e acrescentou os §§ 1º e 2º, ao artigo 43, o parágrafo único ao artigo 116, os incisos V e VI ao artigo 151, o artigo 155-A, o inciso XI ao artigo 170-A, os §§ 1º a 3º ao artigo 198 e o parágrafo único ao artigo 199, bem como com a Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, que alterou os artigos 174, 185, 186, 187,

<sup>309</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 156.

<sup>310</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 167.

<sup>311</sup> Id. *Ibid.*, p. 167.



188 e 191 e acrescentou os §§ 1º a 3º ao art. 133, §§ 3º e 4º ao art. 155-A, parágrafo único ao artigo 186 e os artigos 185-A e 191-A.

Atualmente, o Código Tributário Nacional conta com 218 artigos, divididos em dois livros. O Livro Primeiro, intitulado Sistema Tributário Nacional, divide-se em 6 títulos. O Livro Segundo, denominado Normas Gerais de Direito Tributário, está separado em quatro títulos, sendo que no primeiro deles, que trata da legislação tributária, encontra-se o artigo 98, cujo teor se reproduz a seguir: **Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.**

O primeiro ponto que chama atenção, da leitura do artigo 98 do CTN, é se haveria uma diferença entre tratado e convenção e, ainda, se, por exemplo, um pacto ou acordo internacional estariam fora da área de abrangência do dispositivo. É que o “uso constante a que se entregou o legislador brasileiro – a começar pelo constituinte – da fórmula *tratados e convenções*, induz o leitor desavisado à idéia de que os dois termos se prestem a designar coisas diversas”<sup>313</sup>.

Portanto, é negativa a resposta à questão acima levantada, pois tratado é um termo genérico que abrange uma série de acordos de vontade internacional como, por exemplo, convenção, pacto, declaração, ato, carta, etc. Na verdade, “o vocábulo ‘tratado’ é considerado como o termo genérico a designar um acordo de vontades entre pessoas de direito internacional, e regido pelo direito das gentes”<sup>314</sup>. Da experiência convencional brasileira se extraem “as variantes terminológicas de *tratado*, concebíveis em português: *acordo, ajuste,*

---

<sup>312</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 207.

<sup>313</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.15.

<sup>314</sup> BAHIA, Saulo José Casali. *Tratados internacionais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 8.

*arranjo, ata, ato, carta, código, compromisso, constituição, contrato, convenção, convênio, declaração, estatuto, memorando, pacto, protocolo e regulamento*”<sup>315</sup>.

Outro ponto que merece atenção diz respeito à abrangência da expressão legislação tributária, também constante do artigo 98 do CTN. Sobre o tema, o próprio Código, em seu artigo 96, dispõe: **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.**

Da leitura conjugada dos dois dispositivos, já se observa que o legislador diferenciou, mesmo que não o tenha feito expressamente, a legislação tributária interna da externa. Na primeira, encontram-se compreendidas as leis, os decretos e as normas complementares e, na segunda, os tratados, desde que, em ambas (legislação tributária interna e externa), cuide-se de tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, seja no todo ou em parte. “Assim, desde que tenha conteúdo (instituição, majoração, redução e extinção de tributos; cominação ou dispensa de penalidades tributárias; crédito tributário), no todo ou em parte, tais atos são abrangidos pela expressão ‘legislação tributária’”<sup>316</sup>, que compreende, por consequência, as fontes formais do direito tributário, que são “o conjunto de normas que compõem esse ramo do Direito, ou seja, a dogmática do Direito Tributário”<sup>317</sup>.

Desta forma, a expressão legislação tributária, no sentido dado pelo artigo 96 do CTN, “não se limita aos atos formalmente considerados como leis ou delas integrantes [...]. Vai mais além, envolvendo outros atos administrativos [...]”<sup>318</sup>. Por outro lado, não se pode confundir a “*lei tributária* (sentido estrito ou genérico), que abrange apenas uma das

---

<sup>315</sup> REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.16-17.

<sup>316</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, v. 2, p. 72-73.

<sup>317</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 59.

<sup>318</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 610.

fontes formais principais do direito objetivo tributário, com *legislação tributária*, expressão gênero compreensiva de todas as fontes formais do direito tributário”<sup>319</sup>.

Os atos que compõem o que se chama de fontes formais principais (exceto, portanto, os decretos do Executivo), possuem forma constitutiva de direitos e obrigações de natureza tributária. Por sua vez, os decretos e os atos complementares, que formam as fontes intermediárias e secundárias ou satélites do direito tributário, nada podem constituir em matéria de tributação, devendo-se ater à regulamentação do que os atos constitutivos estabeleceram em matéria de imposição, dispensa de pagamento, penalização, etc. Por isso que, contrapondo-se à expressão “atos constitutivos” do direito tributário, reservada às leis *lato sensu*, às resoluções do Senado e aos tratados e convenções internacionais, usa-se para as fontes secundárias a designação de “normas complementares” de direito tributário.<sup>320</sup>

Nesta senda, MISABEL ABREU MACHADO DERZI esclarece que o artigo 96 do CTN, “adota um conceito de ‘legislação tributária’ amplo, ao enumerar quer as fontes formais principais do Direito Tributário (como as leis e os tratados e convenções internacionais), quer as secundárias (como os atos normativos e ordinatórios do Poder Executivo)”<sup>321</sup>. É que o dispositivo citado pressupõe “a idéia de hierarquia, segundo a qual as normas superiores ditam os critérios de validade das normas chamadas ‘inferiores’”<sup>322</sup>.

Corolário do princípio da legalidade tributária, segundo o qual fica vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, o artigo 96 do Código Tributário Nacional diferencia a lei em sentido formal da lei em sentido material. É que no CTN “a palavra *lei* é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanado do Poder ao qual a Constituição atribui competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis”<sup>323</sup>. Enquanto isso, “a palavra *legislação*, como utilizada no

<sup>319</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, v. 2, p. 73.

<sup>320</sup> FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, v. 1, p. 114.

<sup>321</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 610.

<sup>322</sup> Id. *Ibid.*, p. 610.

<sup>323</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 65.

CTN, significa *lei* em sentido amplo<sup>324</sup>, abrangendo outros atos normativos que não aquele, desde que versem sobre as relações jurídicas que envolvem os tributos.

Portanto, o fato de o conceito de “legislação tributária” do art. 96 compreender não apenas a lei, no sentido formal, mas ainda os decretos do Executivo e outras normas e atos administrativos não significa um rompimento com os princípios da separação de poderes, indelegabilidade de funções e da legalidade. A lei continua sendo fonte fundamental de produção dos direitos e deveres tributários. Ao contrário, a enumeração, que parte em primeiro lugar da própria lei, demonstra a vinculação e conformação necessária das fontes secundárias, como os decretos e normas do Poder Executivo, à lei, da qual extraem seu critério de validade. As diversas referências feitas pelo Código Tributário Nacional à “legislação tributária” [...] não afastam a noção de hierarquia das fontes formais abrangidas pelo conceito, nem a primazia da lei.<sup>325</sup>

Frise-se que o princípio da legalidade tributária tem por marco histórico a Magna Carta de 1215 (item 12), que ao estabelecer “*no scutage or aid shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel of our kingdom [...]*”<sup>326</sup>, consubstancia a idéia de sacrifício coletivamente consentido<sup>327</sup>, ou seja, de autotributação por autolimitação da liberdade. Com o citado documento, “um dos mais antigos na história universal da tributação”<sup>328</sup>, vislumbra-se o início do processo de imposição de limitações objetivas ao poder de tributar, que se confundem com o processo de criação de barreiras à ação do poder soberano por meio da legalidade e da representação, no sentido de que nenhum homem, incluído o rei ou o elaborador da lei, está acima desta e de que nenhuma tributação pode ser exigida sem representação<sup>329</sup>.

<sup>324</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 66.

<sup>325</sup> Citação de Misabel Abreu Machado Derzi, In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 612.

<sup>326</sup> Em uma tradução livre: “nenhuma espécie de tributo (em trabalho, em espécie ou em dinheiro) será tornado obrigatório a menos que aprovado pelos conselhos comuns de nosso reino”. Disponível em: <[www.constitution.org/eng/magnacar.htm](http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm)>. Acesso em: 3 jul. 2005.

<sup>327</sup> “Considera-se como marco histórico do princípio do consentimento a *Magna Carta Libertatum*, sancionada pelo rei João Sem Terra, da Inglaterra, em 1215, na cidade de Runnymede”. LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p.36.

<sup>328</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p.36.

<sup>329</sup> “Esse princípio é, até hoje, conhecido pela expressão em inglês *no taxation without representation*”. Id. Ibid., p.36.

Atualmente, em nosso ordenamento jurídico, o princípio da legalidade tributária está inscrito no artigo 150, I, da Constituição de 1988. Segundo CARLOS ARAÚJO LEONETTI:

O princípio da legalidade, ou da reserva legal, insculpido no art. 150, I, da Constituição é, na verdade, uma decorrência, ou um desdobramento, do princípio maior segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, expresso no art. 5º, inciso II, da Carta. Por seu turno, é completado por outros dois princípios: o da anterioridade e o da irretroatividade. Segundo esse princípio, tanto a instituição como a majoração de tributo somente podem ser operadas por lei. A norma parece visar, na verdade, à *segurança jurídica* dos contribuintes contra atos praticados pela Administração Pública com excesso de poderes. Nesse diapasão, a lei é, portanto, ao mesmo tempo o *fundamento* e o *limite* da ação do Poder Executivo.<sup>330</sup>

O artigo 97 do Código Tributário Nacional explicita a diferenciação entre o sentido formal e o material da lei tributária, quando menciona que somente a lei pode versar sobre: 1) a instituição de tributos, ou a sua extinção; 2) a majoração de tributos, ou a sua redução; 3) a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo; 4) a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; 5) a cominação, dispensa ou redução de penalidades; e 6) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção dos créditos tributários.

Encontra-se, portanto, no artigo 97 do CTN, o conteúdo do princípio da legalidade tributária, que não se limita à autorização legislativa para a criação ou majoração de tributo. Segundo aquele, a lei tributária em sentido formal deve, ainda, estabelecer todos os aspectos relevantes à cobrança do tributo, “de modo a permitir identificar-se *quem* deve pagá-lo (o sujeito passivo), *quanto* (o valor, usualmente indicado pelas respectivas bases de cálculo e alíquota), *a quem* (o sujeito ativo) e à vista de que *fatos ou circunstâncias* deverá fazê-lo (o fato gerador)”<sup>331</sup>.

Sendo assim, “não basta a mera e formal instituição do tributo, com a menção de seu *nomen juris*, para que o requisito da legalidade seja atendido: é preciso que o

<sup>330</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p. 35-36.

<sup>331</sup> Id. *Ibid.*, p. 37.

legislador forneça o exato *perfil* da exação”<sup>332</sup>. Neste sentido, o princípio da legalidade tributária “implica a *reserva absoluta* (e não apenas relativa) da lei, como aliás deixa claro o art. 97 do Código Tributário Nacional”<sup>333</sup>.

Visto isso, resta saber se o tratado pode ser considerado como lei tributária em sentido formal, apto a modificar a legislação tributária interna e, ainda, ser observado pela que lhe sobrevenha, o que nos dirige ao último item deste capítulo, ou seja, o conflito entre tratado de direito tributário e lei interna.

### **3.3. O artigo 98 do Código Tributário Nacional e o conflito entre tratado de direito tributário e lei interna**

Como já se viu no terceiro item do primeiro capítulo, os tratados de direito tributário tem por escopo principal evitar a dupla tributação, eliminar a evasão tributária e disciplinar a colaboração entre Estados no que tange à administração tributária. Contudo, não têm aqueles o condão usual de criar novos tributos, na mais das vezes limitando-se a suprimi-los ou reduzi-los em situações determinadas<sup>334</sup>.

Nesta senda, os tratados de direito tributário “não podem nem criar novas obrigações tributárias nem tampouco ampliar as já existentes, como não podem derogar *in totum* qualquer disposição de direito interno, quer do sistema formal, quer *a fortiori* das garantias aos contribuintes”<sup>335</sup>. Estariam, assim, os tratados de direito tributário, limitados ao oferecimento de “uma pauta de critérios para resolver possíveis concursos de pretensões

---

<sup>332</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p. 37.

<sup>333</sup> Id. *Ibid.*, p. 37.

<sup>334</sup> Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 131.

<sup>335</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. *Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital: a*

impositivas entre os signatários, que envolvam ‘residentes’ dos respectivos Estados contratantes”<sup>336</sup>, somente quanto aos tributos naqueles discriminados.

Assim, o tratado de direito tributário será considerado lei tributária em sentido formal sempre que versar matérias abrangidas pelo artigo 97 do CTN, responsável, como já se consignou, por fornecer o conteúdo do princípio da legalidade tributária. Portanto, “o princípio da legalidade não impede que se introduzam inovações na legislação tributária por via de tratados, acordos ou outros atos internacionais”<sup>337</sup>.

De fato, a hipótese mais corriqueira, tendo em vista o objeto principal dos tratados de direito tributário, dirá respeito à supressão ou redução de tributos, como foi o caso, por exemplo, do tratado relativo ao Gasoduto Brasil-Bolívia<sup>338</sup>, bem como dos diversos acordos internacionais visando evitar a dupla tributação, citados no item 3 do primeiro capítulo. Nestes casos, portanto, estar-se-á diante de lei tributária em sentido formal, pois o tratado estará versando hipótese de exclusão do crédito tributário, nos termos do CTN (art. 97, VI, c/c art. 175, I).

Contudo, é necessário verificar se, a teor do artigo 98 do CTN, é o tratado, ou o decreto-legislativo que aprova o seu conteúdo, o instrumento apto a modificar a legislação tributária interna e ser observado pela que lhe sobrevenha.

Sobre o tema, GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO afirmam que “o conteúdo material dos atos internacionais passa a integrar o direito interno brasileiro, pela

---

abrangência de tributos incidentes sobre as empresas. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 62.

<sup>336</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital: a abrangência de tributos incidentes sobre as empresas. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 62.

<sup>337</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p. 39.

<sup>338</sup> Em 5 de agosto de 1996 o Brasil celebrou com a Bolívia tratado visando a implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia. O tratado foi referendado pelo Decreto-legislativo n. 128/96 e promulgado pelo Decreto n. 2.142, de 5 de fevereiro de 1997. O item 1, do artigo 1º, do tratado estabelece a isenção de diversos impostos incidentes sobre a operação.

promulgação dos decretos-legislativos que os aprovam. Esses são materialmente leis internas, que revogam a legislação existente”<sup>339</sup>.

PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta a existência de “equivoco incontornável na dicção do art. 98, porquanto não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira”<sup>340</sup>.

Esclarece o autor:

O *decreto-legislativo* é o estatuto expressivo das competências exclusivas do Congresso Nacional e está no nível da lei ordinária. Aprovado por maioria simples, não tem sanção, sendo promulgado pelo Presidente do Congresso, que o manda publicar. Adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo, [...] transformando-os em regras jurídicas válidas.

Esclareça-se que os tratados e as convenções internacionais [...] não são portadores de força vinculante. É imperioso, por decorrência do princípio da legalidade, que a ordem jurídica recolha a matéria desses atos multilaterais de vontade, sem o que não se dá a produção de normas válidas no direito pátrio.<sup>341</sup>

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, por outro lado, afirma que o artigo 98 do CTN “*autonomiza o tratado como fonte autônoma de Direito Tributário*”<sup>342</sup>, sendo “desnecessária a sua *introjeção no sistema jurídico interno* por ato legislativo específico”<sup>343</sup>. Esclarece que o artigo 97 do CTN, “voltado para o interior do sistema jurídico interno, faz abstração da fonte externa que agrega normas jurídicas ao sistema tributário, defluentes de tratados e acordos internacionais”<sup>344</sup>. Para aquele, o CTN “distingue fontes *interna e externas* ao confrontar os tratados e as convenções com a legislação tributária interna, conferindo àqueles preeminência e domínio normativo nos pontos por ele regrados”<sup>345</sup>.

<sup>339</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Acordo Brasil-Itália de navegação aérea: aspectos tributários. In: *Seminário internacional sobre finanças públicas e imposição: confrontos dos sistemas Latino-Americanos e Europeus*. Roma, jul. 1992, p. 23.

<sup>340</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 79.

<sup>341</sup> Id. *Ibid.*, p. 74.

<sup>342</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 654.

<sup>343</sup> Id. *Ibid.*, p. 654.

<sup>344</sup> Id. *Ibid.*, p. 654.

<sup>345</sup> Id. *Ibid.*, p. 654.



A controvérsia está diretamente ligada com o processo de formação do tratado, dividido, como se viu no segundo item do primeiro capítulo, em duas fases. A fase externa envolve a negociação, assinatura e ratificação do tratado. A fase interna, abrange o referendo parlamentar e a incorporação do tratado ao ordenamento jurídico brasileiro que, por sua vez, ocorre por meio da promulgação do tratado por decreto executivo e posterior publicação do seu texto no Diário Oficial.

Lembre-se que a seqüência procedimental envolve as duas fases, interna e externa, de forma intercalada, tendo em vista que a ratificação do tratado ocorre após o referendo parlamentar por decreto-legislativo. Assim temos: 1) negociação e assinatura do tratado (fase externa); 2) referendo parlamentar por decreto-legislativo (fase interna); 3) ratificação do tratado (fase externa); e 4) promulgação e publicação do tratado (fase interna).

Sobre o tema, existe precedente do Supremo Tribunal Federal:

PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. - É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.<sup>346</sup>

Convém assinalar que a “aprovação pelo Poder Legislativo não confere por si só aos tratados obrigatoriedade no plano interno, já que o Executivo ainda pode ratificá-lo

---

<sup>346</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480. Recorrentes Confederação Nacional do Transporte e Confederação Nacional da Indústria e Recorridos Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Ministro Celso de Mello. 4 de setembro de 1997.

ou não”<sup>347</sup>. Logo, apenas com a ratificação surge a obrigatoriedade do Estado brasileiro de cumprir o teor do tratado, uma vez que aquele ato representa a “comunicação formal de ingresso definitivo do Estado no âmbito jurídico do tratado”<sup>348</sup>.

Verifica-se, portanto, uma controvérsia de opiniões quanto ao papel do decreto-legislativo no âmbito dos tratados de direito tributário. Enquanto GERALDO ATALIBA, AIRES BARRETO e PAULO DE BARROS CARVALHO entendem que com o referendo do Congresso Nacional, por meio do decreto-legislativo, as disposições do tratado de direito tributário passam a ter validade no plano interno, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO sustenta a desnecessidade do ato legislativo para atribuir tal efeito ao tratado.

Sobre o tema, ALBERTO XAVIER aduz que “o procedimento de formação dos tratados no Direito Constitucional brasileiro e, em particular, a fase da celebração, revela que se trata de um processo simultaneamente internacional e interno (art. 21, I, art. 84, VIII e art. 49, I da Constituição Federal)”<sup>349</sup>.

Sustenta o autor que o “momento mais relevante para o direito interno condensa-se na intervenção do Congresso e traduz a participação do Poder Legislativo – a par do Executivo – no *treaty-making power* brasileiro”<sup>350</sup>. Participação esta que é anterior ao momento internacional do consentimento, que ocorre com a ratificação. Assim, o referendo do Congresso Nacional, situando-se “em fase lógica e cronologicamente anterior à conclusão do tratado, não pode ter o significado de ‘transformação’ deste em direito interno, nem tão pouco de ‘veículo de incorporação’”<sup>351</sup>, até porque antes da ratificação, “o objeto do referendo

---

<sup>347</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 64.

<sup>348</sup> Id. Ibid., p. 66.

<sup>349</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 137.

<sup>350</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 137.

<sup>351</sup> Id. Ibid., p. 137-138.

é um mero projeto e, como tal, insuscetível de transformação ou ordem de execução”<sup>352</sup>.

Esclarece ALBERTO XAVIER:

O significado da intervenção do Congresso é bem diferente e visa garantir a repartição de competências materiais entre legislativo e executivo, operada pela Constituição. Esta repartição, a nível interno, tem por critério o princípio da reserva de lei. A nível de atuação internacional, ficou salvaguardada pela exigência constitucional de participação sistemática e articulada do Executivo e do Congresso no *treaty-making power*, o que previne, em matérias como a tributária, que o tratado possa representar uma invasão inconstitucional na esfera reservada à competência do legislativo.

Trata-se, repita-se, de uma intervenção de “controle prévio”, que se traduz numa simples autorização para ratificação e não numa “ordem de execução” produtora de normas jurídicas internas por reenvio receptício às normas internacionais constantes dos tratados.

Verifica-se, assim, que o Congresso não ratifica tratados, quer porque a Constituição lhe não confere, em parte alguma, voz exterior, como também porque, assim sendo, não lhe seria possível vir a confirmar (ou ratificar) algo em que anteriormente não houvesse participado, nem ao menos por assinatura.<sup>353</sup>

BETINA TREIGER GRUPENMACHER, no mesmo sentido, esclarece que no sistema brasileiro, tendo em vista o disposto na Constituição de 1988, ao Presidente da República compete comprometer o Estado brasileiro na ordem internacional. “Ao Poder Executivo cabe, assim, a negociação, ratificação e promulgação no procedimento de celebração dos tratados”<sup>354</sup>. De outra ponta, ao Poder Legislativo “incumbe, exclusivamente, apreciar e referendar, ou não, os tratados internacionais em que o Brasil seja parte e que representem compromissos gravosos ao patrimônio nacional”<sup>355</sup>. Conseqüentemente, o decreto-legislativo não transforma o tratado em direito interno, “apenas autoriza o Presidente da República a ratificá-lo”<sup>356</sup>.

Portanto, é o tratado, não o decreto-legislativo, o instrumento apto a modificar a legislação interna e ser observado pela que lhe sobrevenha, tendo em vista que o último se constitui em fase de aprovação do ato internacional. Frise-se, neste aspecto, que com a ratificação o Estado já se obriga, perante a ordem internacional, a cumprir as normas

<sup>352</sup> Id. Ibid., p. 138.

<sup>353</sup> Id. Ibid., p. 138-139.

<sup>354</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 74.

<sup>355</sup> Id. Ibid., p. 74.

<sup>356</sup> Id. Ibid., p. 74.

estabelecidas no tratado, não obstante o fato do sistema brasileiro exigir a incorporação daquele para que tenha validade no âmbito interno. O referendo do Congresso não é “ato de homologação ‘a posteriori’, mas ato de autorização ‘a priori’ para a prática de outro ato – a ratificação – que, esse sim, conclui o procedimento de celebração dos tratados e que é a manifestação da vontade de obrigar-se”<sup>357</sup>.

Sobre o tema, esclarece BETINA TREIGER GRUPENMACHER:

Para que o tratado internacional desencadeie efeitos jurídicos no plano interno, necessário faz-se o atendimento aos dois requisitos impostos pelas normas constitucionais: a aprovação pelo Congresso Nacional através de um Decreto Legislativo e a posterior ratificação pelo Poder Executivo, além, logicamente, da sua promulgação e publicação.

A aprovação do tratado pelo Congresso Nacional, através de um decreto legislativo, a ratificação, a promulgação e a publicação são, portanto, as formalidades essenciais, impostas pelo texto constitucional para que os tratados passem a vigor no Brasil.

[...]

Assim, uma vez concluídos, os tratados são vinculantes para as partes envolvidas, pois desde então são instrumentos válidos perante a ordem jurídica, nacional e internacional.

O “referendo” do Congresso Nacional não reproduz o tratado na íntegra, apenas autoriza o Presidente a ratificá-lo, o que desencadeará a sua plena aplicação no âmbito interno dos Estados signatários. [...].

O decreto de promulgação confere força executória ao tratado e a sua publicação o torna obrigatório para todos.<sup>358</sup>

Esclarecido este ponto, resta saber se o artigo 98 do CTN, ao consignar que os tratados revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, atribui ao tratado *status* hierárquico superior à lei interna ou cuida apenas de critério de solução de conflito de leis no tempo, tendo o tratado e a lei interna a mesma hierarquia. Nesta senda, observa-se à luz da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal uma diversidade de opiniões como se constatará a seguir.

ALIOMAR BALEEIRO entende que o artigo 98 do CTN “expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente”<sup>359</sup>, opinião compartilhada por FÁBIO FANUCCHI<sup>360</sup>.

<sup>357</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 140.

<sup>358</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 102-103.

<sup>359</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 639.

Sob outra perspectiva, GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO pregam que o princípio de que a lei posterior revoga a anterior cede espaço, segundo o disposto no artigo 98 do CTN, ao princípio de que leis especiais não são revogadas por leis gerais.

Salientam que “a prevalência das normas dos tratados não provém de sua índole internacional nem de uma superioridade extrassistemática do direito internacional”<sup>361</sup> mas “decorre direta e simplesmente das regras de nosso ordenamento jurídico”<sup>362</sup>. Esclarecem que os tratados de direito tributário “são leis internas que descrevem as hipóteses de incidência dos tributos diversos”<sup>363</sup> e são especiais porque prescrevem “a) regulações diferentes, peculiares e específicas, para b) situações especiais discriminadas para alguns, enquanto as leis tributárias contêm a.1) regras especiais ou específicas para b.1) todas as situações gerais ou específicas que descrevem”<sup>364</sup>. Assim, “por tratar-se de leis especiais – no confronto com a lei que cria o tributo – o acordo ou o tratado internacional prevalece sobre essa, não podendo ser revogado (‘leis especiais não são revogadas pela geral’)<sup>365</sup>.

Na mesma esteira, LUCIANO AMARO alerta que a celeuma concernente à eficácia dos tratados em face da lei tributária interna se resolve através da aplicação dos preceitos do tratado “em harmonia (e não em confronto) com a legislação interna”<sup>366</sup>. Assim, tecnicamente, não se trata de revogação, mas “de normas *especiais* que, anteriores ou posteriores à lei *geral* (lei interna), com ela convivem”<sup>367</sup>. Portanto, “na situação especial

---

<sup>360</sup> FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, v. 1, p. 138..

<sup>361</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Acordo Brasil-Itália de navegação aérea: aspectos tributários. In: *Seminário internacional sobre finanças públicas e imposição: confrontos dos sistemas Latino-Americanos e Europeus*. Roma, jul. 1992, p. 12-13.

<sup>362</sup> Id. *Ibid.*, p. 12-13.

<sup>363</sup> Id. *Ibid.*, p. 12-13.

<sup>364</sup> Id. *Ibid.*, p. 12-13.

<sup>365</sup> Id. *Ibid.*, p. 12-13.

<sup>366</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 175.

<sup>367</sup> Id. *Ibid.*, p. 175.

(qualificada no tratado), ou a lei interna não se aplica (porque o tratado afasta – na hipótese – sua incidência), ou a lei interna é aplicável com a limitação prevista no tratado”<sup>368</sup>.

Nestas circunstâncias, o conflito se resolve “a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja *anterior* ou *posterior* ao tratado”<sup>369</sup>, que “prepondera em ambos os casos (abstráida a discussão sobre se ele é ou não *superior* à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral”<sup>370</sup>.

DIVA MALERBI também sustenta esta posição:

[...] o tratado vale como lei especial em relação à lei geral de incidência. Mais precisamente, nos casos em que o tratado afaste ou modifique a disciplina que decorreria da lei interna, o efeito jurídico do preceito convencional advindo do tratado é o de norma especial. O tratado cria, em relação às hipóteses por ele previstas e aos países nele envolvidos, exceções à aplicação da lei interna. O conteúdo material do tratado, uma vez incorporado ao direito interno, prepondera, porque traduz preceito especial harmonizável com a norma geral de incidência. Concluindo, os tratados internacionais tributários são leis especiais, quando confrontados com a lei que cria o tributo, prevalecendo sobre essa. E, em sendo leis especiais, não são revogados pela lei geral posterior. Essa prevalência das normas dos tratados decorre diretamente das regras do sistema jurídico brasileiro.<sup>371</sup>

Diverge deste entendimento HUGO DE BRITO MACHADO, para quem “os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior”<sup>372</sup>. Segundo a mesma linha de raciocínio, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, levando em conta que a Constituição de 1988 reconhece os tratados como fonte de direito, defende a constitucionalidade do artigo 98 e prega a prevalência dos tratados sobre a legislação tributária interna.<sup>373</sup> No mesmo sentido, preleciona ALBERTO XAVIER:

[...] o art. 98 do Código Tributário Nacional, tendo natureza de *lei complementar*, contém um comando adicional ao legislador ordinário, que veda a este, qualquer desobediência ao tratado.

<sup>368</sup> Id. *Ibid.*, p. 175.

<sup>369</sup> Id. *Ibid.*, p. 177.

<sup>370</sup> Id. *Ibid.*, p. 177.

<sup>371</sup> MALERBI, Diva. *Tributação no Mercosul. Pesquisas tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 77.

<sup>372</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 73.

<sup>373</sup> Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 656.

Nem se diga que o art. 98 estaria exorbitando, inconstitucionalmente, das suas funções de lei complementar, limitando sem título legítimo o Poder Legislativo, quando a verdade é que ele se insere de pleno na função atribuída pelo art. 146 da Constituição de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, uma das quais é precisamente a que resulta da supremacia hierárquica dos tratados, consagrada por todo o sistema constitucional [...].<sup>374</sup>

O Supremo Tribunal Federal, no que tange aos tratados de direito tributário, aceita a tese de que o artigo 98 do CTN estabelece a prevalência daqueles sobre a lei interna: “Em se tratando de tratado de natureza contratual, não há dúvida de que se lhe aplica o disposto no artigo 98 do CTN”<sup>375</sup>. Contudo, atribui esta superioridade ao fato dos tratados de direito tributário possuírem natureza contratual<sup>376</sup>. Conforme JACOB DOLINGER, “a posição do STF [...] resume-se em dar o mesmo tratamento a lei e a tratado, sempre prevalecendo o diploma posterior, excepcionados os tratados fiscais [...], que, por sua natureza contratual, exigem denúncia formal para deixarem de ser cumpridos”<sup>377</sup>.

Em julgamento, sob a égide da Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal faz a citada ressalva:

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.<sup>378</sup>

<sup>374</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 131-132.

<sup>375</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 99.376. Recorrente Gullo & Cia Ltda e Recorrido Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Moreira Alves. 1º de junho de 1984.

<sup>376</sup> Sob o aspecto material, os tratados são classificados em tratados contratuais e tratados normativos ou tratados-lei. Nos primeiros, as partes “realizam uma operação jurídica – tais os acordos de comércio [...]” nos segundos, “as partes editam *uma regra de direito objetivamente válida*”. Cf. REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.30.

<sup>377</sup> DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado*. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 111.

<sup>378</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480. Recorrentes Confederação Nacional do Transporte e Confederação Nacional da Indústria e Recorridos Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Ministro Celso de Mello. 4 de setembro de 1997.

De fato, observa-se que no conflito entre tratado de direito tributário e lei interna poderão ocorrer, basicamente, duas situações. Na primeira, o tratado celebrado entra em conflito com a lei já existente. Na segunda, a nova lei vai de encontro ao tratado em vigor.

Para estas situações, observa-se que o artigo 98 do Código Tributário Nacional, em matéria de conflito entre tratado de direito tributário e lei interna, é interpretado, basicamente, de duas formas. A primeira, com base no princípio *pacta sunt servanda*, procura atribuir superioridade hierárquica ao tratado de direito tributário em face da lei interna. A segunda, defende a utilização do critério de especialidade, de forma que o tratado, sendo lei especial, prevalece sobre a lei geral, ainda que posterior.

Ambas as soluções importam no respeito ao primado dos tratados de direito tributário, em que pese percorrerem caminhos diferentes. Contudo, a segunda opção é simplória e não condiz com a posição que o Brasil pretende adotar em suas relações internacionais, mais precisamente no que diz respeito ao princípio do consentimento que, como se viu no primeiro capítulo, rege a sociedade internacional.

Na realidade, entende-se que não se pode comparar o tratado à lei porque, apesar de terem por objetivo comum reger determinadas situações, possuem, cada qual, forma de criação diferenciada.

Neste sentido, pode-se afirmar que o Direito Internacional é um direito contratual porque nasce da vontade concordante das partes e, assim, se difere do direito interno, “que é de ordem imperativa, autoritária. O Direito Internacional é aceito, o Direito interno do Estado é ditado. Um é autônomo, outro heterônomo. Se este é tratado, o outro é lei”<sup>379</sup>.

É estranho, portanto, se admitir que uma lei pode retirar a eficácia de um tratado porque este não tem a mesma natureza jurídica daquela. Enquanto a lei é fonte de

---

<sup>379</sup> REDSLOB. *Apud*: PEDERNEIRAS, Raul. *Direito internacional compendiado*. 13.ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1965, p. 33.



direito interno, criada através do processo legislativo prescrito na Constituição, o tratado é fonte de direito internacional que, como se viu, tem processo de celebração peculiar que envolve assinatura, referendo parlamentar e ratificação. Além disso, destaque-se que dentre as formas de extinção do tratado, arroladas no artigo 14 da Convenção de Havana, não se encontra a revogação por outra lei, mas sim a denúncia do tratado, forma clássica do tratado internacional.

Por outro lado, a suspensão da eficácia de uma lei pelo tratado é possível pois, como se viu, para que tenha validade na ordem interna, necessária a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam os três efeitos básicos que lhe são inerentes, a saber, a promulgação do tratado, a publicação oficial de seu texto e a executoriedade do ato internacional, que passa a vincular e a obrigar no plano interno.

O primado dos tratados de direito tributário, contudo, não se encontra estabelecido na Constituição de 1988, mas decorre do disposto do artigo 98 do Código Tributário Nacional que, como se sabe, tem aquela como pressuposto de validade. Assim, da mesma forma que se pode interpretar o dispositivo dando primado aos tratados, pode-se também percorrer o caminho inverso, permitindo que o tratado sucumba diante da lei interna.

Esta última solução, todavia, é incompatível com o princípio do consentimento, que, como se viu, preside a sociedade internacional em que a República Federativa do Brasil se insere, devendo, assim, ser observado nas situações de conflito entre tratados de direito tributário e lei interna que possam vir a ocorrer.

## CONCLUSÃO

Os tratados de direito tributário adquirem importância a partir da Primeira Guerra Mundial, com a criação da Liga das Nações, foro em que se iniciam os primeiros acordos visando eliminar a dupla tributação entre os países europeus. Após a Segunda Grande Guerra, o movimento se intensifica, sendo celebrados numerosos acordos por força, dentre outros fatores, dos investimentos internacionais realizados entre Europa e Estados Unidos da América, pelo movimento de integração europeia e pela política mundial de liberalização do comércio mundial.

Nesta época, após 1945, também se observa uma relativização do conceito de soberania nacional e a evolução do direito dos tratados, sob a influência marcante do desenvolvimento das organizações internacionais. Consolida-se, assim, uma sociedade internacional baseada no consentimento, princípio que preside a convivência organizada dos Estados soberanos.

A soberania, tendo em vista a impossibilidade do Estado permanecer isolado diante da conjuntura política, social e econômica que se apresenta, assume um sentido relacional, pressupondo supremacia na ordem interna e igualdade na ordem internacional. Os tratados, neste contexto, são os instrumentos clássicos de relacionamento entre os Estados, tendo por fundamentos básicos os princípios *pacta sunt servanda* e da boa-fé, não podendo um Estado invocar as disposições do seu direito interno para justificar a não execução de um tratado, cuja celebração traduz ato de soberania na ordem internacional.

O tratado, caracterizado por um acordo de vontade entre sujeitos de direito internacional (Estados e Organizações Internacionais) visando à produção de efeitos jurídicos entre as partes contratantes em conformidade com as normas de direito internacional, é a fonte principal de difusão de efeitos jurídicos entre os componentes da sociedade internacional.

No Brasil, apresentam os tratados processo de formação dividido em fases internas e externas. A fase externa abrange a negociação, assinatura e ratificação do tratado pelo Presidente da República. A interna, envolve o referendo parlamentar e a incorporação do tratado ao ordenamento jurídico pátrio por decreto presidencial.

A ratificação importa na obrigação do Estado brasileiro em cumprir o tratado perante a ordem internacional. A incorporação implica a observância do tratado no âmbito interno. Neste sentido, constata-se um descompasso do sistema, tendo em vista que, como a ratificação é anterior ao decreto presidencial que incorpora o tratado à ordem interna, não havendo prazo para este ato, um tratado pode surtir efeitos na ordem internacional muito antes do que no âmbito interno, o que pode ocasionar problemas diplomáticos entre os pactuantes.

A necessidade de incorporação do tratado ao ordenamento jurídico interno traz à baila a polêmica entre monistas e dualistas. A primeira corrente entende que a ordem interna e a internacional formam um todo único. Assim, nas situações de conflito, o Estado, ou dará preferência para a norma internacional (monismo internacionalista) ou para a norma nacional (monismo nacionalista). A segunda corrente defende que a ordem interna e a internacional representam sistemas diferentes, havendo necessidade de transformação do direito internacional em direito interno para que aquele nutra obrigatoriedade no âmbito interno.

Entende-se, contudo, que a discussão entre monistas e dualistas foi superada com a queda da velha concepção de soberania estatal. A realidade que se apresenta não demonstra o primado da ordem interna sobre a internacional ou vice-versa, mas a integração das normas internacionais com as internas por meio da constitucionalização do direito internacional e da internacionalização do direito constitucional.

De qualquer forma, para fins didáticos pode-se enquadrar o sistema brasileiro tanto como dualista moderado, tendo em vista que a Constituição exige o referendo parlamentar antes da ratificação do tratado pelo Presidente da República, como monista moderado, que equipara o direito interno ao internacional, sendo que a prevalência de uma fonte sobre a outra dependerá da ordem cronológica de sua entrada em vigor.

A respeito da hierarquia dos tratados de direito tributário no plano das fontes jurídicas, viu-se que o Código Tributário Nacional, criado após a reforma tributária protagonizada pela Emenda n. 18/65 à Constituição de 1946, e recepcionado pela Constituição de 1988 com *status* de Lei Complementar, em seu artigo 98, estabelece que os tratados revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Observou-se no dispositivo uma diferenciação entre legislação tributária interna e externa, sendo que na primeira, segundo o artigo 96 do CTN, compreendem-se as leis, decretos e normas complementares e, na segunda, os tratados, desde que, em ambas, trate-se de tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Verificou-se, ainda, que o tratado de direito tributário será considerado lei tributária em sentido formal sempre que versar matérias abrangidas pelo artigo 97 do CTN, responsável por fornecer o conteúdo do princípio da legalidade tributária.

Concluiu-se, também, com a análise empreendida, que é o tratado, e não o decreto-legislativo que lhe referenda, o instrumento apto a modificar a legislação interna e ser observado pela que lhe sobrevenha, tendo em vista que o último se constitui em fase de aprovação do ato internacional.

Além disso, o artigo 98 do Código Tributário Nacional, em matéria de conflito entre tratado de direito tributário e lei interna, é interpretado de duas formas. Na primeira, se defende o primado dos tratados por força do princípio *pacta sunt servanda*, base

da sociedade internacional. Na segunda, defende-se que o dispositivo impõe a utilização do critério da especialidade, de forma que o tratado, sendo lei especial, prevalece sobre a lei geral, ainda que posterior.

Contudo, esta última solução, como se viu, apesar de atingir ao resultado que se considerou correto, não é suficiente e não vai ao encontro do sistema de celebração dos tratados, uma vez que, em primeiro lugar, uma lei não pode retirar a eficácia de um tratado porque este não tem a mesma natureza jurídica daquela. A lei é fonte de direito interno, que se extingue pelo processo legislativo prescrito na Constituição. O tratado é fonte de direito internacional, cujo ato clássico de extinção é a denúncia. Em segundo lugar, porque a suspensão da eficácia de uma lei pelo tratado é possível, tendo em vista que é o decreto presidencial que insere o tratado à ordem jurídica interna.

Em suma, enquanto uma lei não pode suspender a eficácia de um tratado, este, ao ser incorporado ao ordenamento jurídico interno pelo decreto presidencial, pode suspender a eficácia de uma lei, o que implica na precariedade da utilização do critério de especialidade para a solução do conflito entre tratado de direito tributário e lei interna.

**REFERÊNCIAS**

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Arts. 98 a 100. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Acordo Brasil-Itália de navegação aérea: aspectos tributários. In: *Seminário internacional sobre finanças públicas e imposição: confrontos dos sistemas Latino-Americanos e Europeus*. Roma, jul. 1992.

BAHIA, Saulo José Casali. *Tratados internacionais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

\_\_\_\_\_. *Manual de direito tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BARRAL, Welber. *Direito internacional: normas e práticas*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BOSON, Gerson de Britto Melo. *Constitucionalização do direito internacional: internacionalização do direito constitucional, direito constitucional internacional brasileiro, os caminhos da paz*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Senado Federal, 1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480. Recorrentes Confederação Nacional do Transporte e Confederação Nacional da Indústria e Recorridos Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Ministro Celso de Mello. 4 de setembro de 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 99.376. Recorrente Gullo & Cia Ltda e Recorrido Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Moreira Alves. 1º de junho de 1984.

CÂMARA, José Gomes B. *Subsídios para a história do direito pátrio*. Rio de Janeiro: Livraria Brasileira, 1954, t. 1.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vítor Marques Coelho. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado*. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ESCARAMEIA, Paula. *Colectânea de leis de direito internacional*. 2.ed. Lisboa: Instituto de Ciências Sociais e Políticas, 1998.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal Português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 3.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.



FERREIRA, Luís Pinto. *Teoria geral do Estado*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1975. v. 1.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

HELLER, Hermann. *La soberanía: contribución a la teoría del derecho estatal y del derecho internacional*. Trad. Mario de La Cueva. México: Fondo de Cultura Económica, 1995.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

\_\_\_\_\_. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MALERBI, Diva. *Tributação no Mercosul. Pesquisas tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Tratados internacionais*. 2.ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

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

MELLO, Celso Albuquerque de. *Curso de direito internacional público*. 14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. v. 1.

\_\_\_\_\_. *Direito Constitucional Internacional: uma introdução*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MEZZARROBA, Orides. O humanismo latino, a soberania popular e a democracia representativa brasileira contemporânea. In: MEZZARROBA, Orides (Org.). *Humanismo latino e Estado no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux; Treviso: Fondazione Cassamarca, 2003.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

t. 1.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v.I.

NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. *Direito público*.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

PAUPERIO, Artur Machado. *Teoria geral do Estado: direito político*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

PEDERNEIRAS, Raul. *Direito internacional compendiado*. 13.ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1965.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 5. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: Max Limonad, 1952. v.I.

REUTER, Paul. *Introducción al derecho de los tratados*. México: Fondo de Cultura Económica, 1999.

REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

\_\_\_\_. *Direito internacional público: curso elementar*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROMERO, Sílvio. *Ensaio de sociologia e literatura*. Rio de Janeiro: Livraria Garnier, 1901.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Teoria e prática das taxas. In: Congresso Internacional de Direito Tributário, I, 1998, Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

TÔRRES, Heleno Taveira. Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital: a abrangência de tributos incidentes sobre as empresas. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

\_\_\_\_. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v.III.

TRIEPEL, Karl Heinrich. As relações entre o direito interno e o direito internacional. *Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais*, n. 6, trad. Amílcar de Castro, Belo Horizonte, ano XVII, out. 1966.

VERDROSS, Alfred. *Derecho internacional publico*. Trad. Antonio Truyol y Serra. 4.ed. Madrid: Aguilar, 1973.

VISSCHER, Charles de. *Teorías y realidades en derecho internacional público*. Trad. Pablo Sancho Riera. Barcelon: Bosch, 1962.

WOLKMER, Antonio Carlos. Humanismo e cultura jurídica latino-americana. In: WOLKMER, Antonio Carlos (Org.). *Humanismo e cultura jurídica no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux; Treviso: Fondazione Cassamarca, 2004.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ZICARDI, Pietro. *Evolução e perspectivas da escola italiana do direito internacional no século XX*. Trad. Arno Dal Ri Júnior.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.