

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**ANA CAROLINA SILVA DINIZ**

**AS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS NOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

**CURITIBA  
2008**

ANA CAROLINA SILVA DINIZ

**AS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS NOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Direito, Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Betina Treiger  
Gruppenmacher

**CURITIBA  
2008**

## TERMO DE APROVAÇÃO

ANA CAROLINA SILVA DINIZ

AS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS NOS TRATADOS INTERNACIONAIS

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel do Curso de Direito, Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná pela seguinte banca examinadora:

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Betina Treiger Grupenmacher

---

Prof.

Curitiba, \_\_\_\_ de novembro de 2008.

## Agradeço

A Deus, pela força que me deu para enfrentar todas as adversidades.

A meu pai, por ter sido sempre meu primeiro leitor.

A minha mãe, pela paciência, e ao meu irmão, pelo companheirismo.

Aos amigos, em especial Flávia e Erica, pela compreensão.

À professora Betina, pela dedicação e pela orientação.

À Universidade Federal do Paraná, por me acolher.

## RESUMO

Pretendeu-se analisar, com o presente trabalho, a validade das isenções tributárias constantes de tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, foram examinados conceitos básicos, como celebração dos tratados internacionais, soberania e ratificação pelo Congresso Nacional – esta sendo requisito de incorporação à ordem jurídica interna. Concluiu-se que o Brasil é dualista moderado, pois o tratado internacional é exeqüível no ordenamento jurídico brasileiro como “direito internacional” sem a necessidade da edição de lei que reproduza o texto do tratado. Discorrido a respeito do sistema constitucional brasileiro, dos princípios que o norteiam e do regime jurídico das isenções tributárias, examinou-se o artigo 98 do Código Tributário Nacional, afastando-se a tese de monismo dos tratados em matéria tributária. Examinou-se também o princípio federativo, de modo que se concluiu pela inexistência de usurpação de competência tributária dos Estados-membros e Municípios, pois quem celebra o tratado internacional é a República Federativa do Brasil e não a União federal. Viu-se que a discussão em comento não encontra unanimidade na doutrina brasileira, muito menos na jurisprudência pátria. Por fim, concluiu-se que as isenções tributárias previstas nos tratados internacionais encontram óbice na Constituição Federal e que é necessária a atenção do constituinte derivado e do legislador ordinário para se resolver o impasse.

Palavras-chave: “tratados internacionais”, “isenções tributárias”, “dualismo”, “federação”, “inconstitucionalidade”.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	7
I CAPÍTULO – O ESTADO BRASILEIRO E O DIREITO INTERNACIONAL .....	9
1 CELEBRAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS .....	9
1.1 CONCEITO DE TRATADO INTERNACIONAL .....	9
1.2 COMPETÊNCIA .....	11
1.3 RATIFICAÇÃO .....	12
2 SOBERANIA E O DIREITO INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO.....	15
2.1 CONCEPÇÃO CLÁSSICA .....	15
2.2 SOBERANIA E DIREITO TRIBUTÁRIO.....	17
II CAPÍTULO – TRATADOS INTERNACIONAIS E O DIREITO INTERNO .....	20
1 INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS AO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....	20
1.1 POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS .....	20
1.1.1 Monistas .....	20
1.1.2 Dualistas.....	22
1.2 MANIFESTAÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL .....	24
2 STATUS LEGISLATIVO DO TRATADO APÓS A INCORPORAÇÃO .....	28
2.1 TRATADOS CONTENDO DIREITOS HUMANOS .....	29
2.2 TRATADOS EM GERAL .....	31
III CAPÍTULO – AS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E O DIREITO BRASILEIRO .....	34
1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	34
1.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	34
1.1.1 Competência x capacidade tributária.....	36
1.2 TRIBUTAÇÃO E PRINCÍPIOS .....	37
1.2.1 Estrita legalidade .....	37
1.2.2 Territorialidade .....	39
2 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS .....	40
2.1 CONCEITO .....	41
2.2 ISENÇÃO X IMUNIDADE X NÃO-INCIDÊNCIA .....	42
2.3 ISENÇÕES HETERÔNOMAS .....	45
IV CAPÍTULO – TRATADOS INTERNACIONAIS E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	47
1 CONFLITOS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS E A ORDEM INTERNA .....	47
1.1 TRATADOS INTERNACIONAIS E O ART. 98 DO CTN.....	47
1.2 LEIS FEDERAIS E LEIS NACIONAIS .....	51
2 TRATADOS INTERNACIONAIS E ISENÇÕES DE TRIBUTOS MUNICIPAIS E ESTADUAIS .....	52
2.1 PRINCÍPIO FEDERATIVO.....	52
2.2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE .....	56
3 POSIÇÃO DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA .....	59
3.1 DOUTRINA .....	59
3.2 DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES .....	61
CONCLUSÃO.....	64
BIBLIOGRAFIA .....	67
DOCUMENTOS CONSULTADOS .....	70
ANEXO.....	71

## INTRODUÇÃO

Diante da crescente tendência de integração regional faz-se necessário o estudo dos tratados internacionais e de seu regime jurídico no ordenamento dos Estados contraentes. Os tratados internacionais, como principal fonte do direito internacional, são os instrumentos que contêm normas jurídicas a respeito dos objetivos e limites das interações das Nações que dele são signatárias. Muitas vezes, a aproximação entre os Estados se dá pela concessão de benefícios fiscais, a forma mais comum de se buscar a integração econômica e fomentar o comércio internacional.

Ante esse novo panorama internacional, o presente trabalho visa a análise das normas de direito internacional que contêm disposição a respeito da isenção de tributos e dos conflitos que estabelecem com a ordem jurídica interna. Para tanto, será feito estudo da celebração dos tratados internacionais pelo Brasil, quanto ao seu procedimento e no tocante à autoridade competente para fazê-lo. Torna-se, assim, imprescindível abordar o conceito de soberania, tanto em sua concepção clássica, quanto em sua conceituação moderna, bem como a relação entre soberania e direito tributário.

Discorrer-se-á, também, a respeito do processo de ratificação dos tratados internacionais pelo Congresso Nacional e a recepção na ordem jurídica interna. Neste ponto, serão contrapostos os entendimentos expostos pela doutrina monista e dualista a respeito da incorporação dos tratados internacionais no ordenamento jurídico dos Estados signatários.

A integração dos tratados internacionais na ordem jurídica brasileira, como se verá, não é uniforme, havendo distinção entre tratados que contenham normas a respeito de direitos humanos e garantias individuais e tratados que disponham acerca de outras matérias, inclusive tributária.

Para se constatar a validade da norma isentiva internacional no plano interno, portanto, será feito estudo do sistema constitucional tributário, principalmente, no tocante ao regime jurídico das isenções tributárias e dos princípios tributários incidentes.

Em seguida, será feito o exame dos conflitos que se estabelecem entre os tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna, com enfoque na previsão da legislação tributária infraconstitucional, no princípio federativo, no que se

referem às isenções de tributos estaduais e municipais, e no controle de constitucionalidade dos tratados internacionais.

Por fim, será citado o entendimento dos principais expoentes de direito tributário a respeito da matéria ora tratada, bem como a evolução jurisprudencial acerca do tema da incorporação dos tratados internacionais e das isenções tributárias deles constantes.



## I CAPÍTULO – O ESTADO BRASILEIRO E O DIREITO INTERNACIONAL

### 1 CELEBRAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

O estudo do Direito Internacional teve início com EMER Vattel e HUGO GROTIUS no século XVIII e sempre teve o Estado como seu principal protagonista. Ainda hoje, com as mudanças havidas nas relações jurídicas da sociedade internacional, em que se verifica a participação massiva de organizações internacionais e empresas multinacionais, o Estado conserva sua importância. O Direito Internacional, por sua vez, tem merecido especial atenção dos estudiosos do Direito, pois, cada vez mais, as questões jurídicas têm transpassado do território dos países. Como afirma CELSO de ALBUQUERQUE MELLO, o direito das gentes “exerce imensa importância na criação do Estado, vez que este é fundado nele e deve aplicá-lo”.<sup>1</sup>

Antes mesmo da origem do Estado Moderno, a forma de relação mais comum entre os povos de diferentes Nações, desde o Antigo Egito, são os tratados internacionais, que, além de serem fontes principais do Direito Internacional, são o objeto central de análise deste trabalho.

#### 1.1 CONCEITO DE TRATADO INTERNACIONAL

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, celebrada em 1969, contém as principais diretrizes costumeiras do direito dos tratados, que devem ser observadas pelos Estados quando da celebração dos pactos internacionais. O artigo 2º da Convenção traz o conceito legal de tratado internacional. *In verbis*:

Artigo 2 - Expressões empregadas

1. Para os fins da presente Convenção:

a) "tratado" significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica;

Dessa definição é possível concluir que tratados internacionais são acordos entre partes, ou seja, manifestações de vontade convergentes entre sujeitos de direito internacional, expressados em documento formal, de acordo com os

---

<sup>1</sup> MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*, volume I, p. 44.

costumes e princípios internacionais, independente da denominação empregada (tratado, acordo, protocolo, carta, convênio, entre outros).

Contudo, não se pode dizer que os pactos internacionais que não se enquadrarem perfeitamente ao conceito apresentado pela Convenção de Viena não serão considerados tratados internacionais. CELSO de ALBUQUERQUE MELLO anota que, em que pese ter o conceito da Convenção de Viena excluído as organizações internacionais e outros sujeitos de direito internacional, “não significa que tais tratados percam a sua força legal; e por outro lado, nada impede que as normas desta convenção se apliquem a tais tratados”.<sup>2</sup>

A conceituação apresentada por JOSÉ FRANCISCO REZEK, é mais abrangente e adequada ao cenário internacional atual: “é o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”.<sup>3</sup> Ao esmiuçar o conceito, o autor leciona que sujeitos de direito internacional são os Estados independentes e as organizações internacionais, que detêm personalidade jurídica de direito internacional.

As palavras de REZEK na obra “Direito dos Tratados”, editada em 1984, a respeito das outras entidades que figuram na sociedade internacional, são perfeitamente aplicáveis ao cenário atual. Confira-se:

Hoje, é certo que outras entidades, carentes de base territorial e de dimensão demográfica, ostentam também a personalidade de Direito das Gentes, porque habilitadas à titularidade de direitos e deveres internacionais, numa relação *imediata* e *direta* com aquele corpo de normas. [...]

Não têm personalidade jurídica de direito internacional, e carecem, assim, por inteiro, de capacidade para celebrar tratados, as empresas privadas – ou públicas –, pouco importando sua dimensão econômica e sua eventual multinacionalidade.<sup>4</sup>

Insta ressaltar que a capacidade para celebração de tratados também é reconhecida aos beligerantes e à Santa Sé (pessoa jurídica de direito internacional que representa o Vaticano). Contudo, somente serão tratados neste trabalho dos tratados celebrados por Estados, em razão do tema atinente às isenções tributárias.

De acordo com o conceito do art. 2º da Convenção de Viena, os tratados internacionais são obrigatoriamente escritos e o consentimento das partes

---

<sup>2</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 200.

<sup>3</sup> REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*, p. 21.

<sup>4</sup> Idem, p. 26. (grifo do autor)

celebrantes deve ser livre de vícios. Em poucas palavras, pode-se resumir a celebração de tratados internacionais em negociações prévias realizadas pelos representantes competentes dos Estados (portadores dos “plenos poderes”), nas quais se definem as cláusulas ou artigos do tratado.

É possível aos tratados a abordagem das mais variadas matérias, pois não há qualquer limite legal neste sentido. Contudo, alerta HILDEBRANDO ACCIOLY que o objeto do tratado deve ser “coisa materialmente possível e permitida pelo direito e pela moral”.<sup>5</sup> Atualmente, os tratados que versem sobre matéria tributária são bastante freqüentes e normalmente versam a respeito da bi-tributação ou concessão de benesses fiscais.

Depois das negociações a respeito do conteúdo e redação do texto do tratado internacional, passa-se para a fase de assinatura, feita pelo representante do Estado, e ratificação que, em razão da relevância para o desenvolvimento do presente trabalho, será vista separadamente.

## 1.2 COMPETÊNCIA

Como visto, os tratados internacionais somente podem ser firmados entre sujeitos de direito internacional. Entretanto, é a ordem interna de cada Estado que outorga a competência para celebração de tratados em nome da Nação, também denominada plenos poderes, conforme o art. 2, “1”, “c”, da Convenção de Viena. A respeito disso, ensina CELSO de ALBUQUERQUE MELLO:

Os “plenos poderes” surgiram da intensificação das relações internacionais e, em conseqüência, da impossibilidade de os chefes de Estado assinarem todos os tratados, bem como do desejo de dar “maior liberdade de ação” ao chefe de Estado. Ao lado dessas razões de ordem prática existe uma outra, que é da maior importância: a de evitar que os tratados obriguem imediatamente os Estados, como ocorreria se o tratado fosse assinado diretamente pelo chefe de Estado, uma vez que estaria dispensada a ratificação [...]<sup>6</sup>

A apresentação da carta de plenos poderes é dispensada nos casos dos chefes de Estado ou de Governo, bem como dos Ministros das Relações Exteriores, de acordo com o art. 7, “2”, “a”, da Convenção de Viena. No caso dos agentes

---

<sup>5</sup> SILVA, Geraldo Eulário do Nascimento; ACCIOLY, Hildebrando. *Manual de direito internacional público*, p. 32.

<sup>6</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 204.

signatários, que não sejam os previstos no artigo citado, é necessária a habilitação, que deverá ser firmada pelo chefe de Estado ou pelo Ministro das Relações Exteriores.<sup>7</sup>

Para REZEK é apenas uma questão de representatividade, já que a Convenção de Viena deixou claro que os chefes de Governo e Ministros do Exterior são presumidamente competentes para a celebração de tratados, mesmo nos casos em que o chefe de governo pouco tem poder real ou aos governos que têm subordinação ao controle parlamentar na matéria de tratados.<sup>8</sup>

No Brasil, é a Constituição Federal (CF) que concede, em seu art. 84, inciso VIII, a competência privativa ao Presidente da República para celebrar tratados internacionais. Para o direito internacional, como afirma REZEK, a representatividade da pessoa jurídica de direito interno pelo chefe de Estado ou de Governo ou pelo Ministro das Relações Exteriores, é algo inquestionável, em face do que dispõe o art. 7, “2”, da Convenção de Viena<sup>9</sup>.

Refere o texto constitucional, em seu art. 21, I, que a personalidade de direito internacional é da União, o que gera muitas controvérsias na doutrina, em especial quando há tratado internacional dispondo acerca de isenções de tributos estaduais e municipais. Entretanto, é importante ressaltar que esta previsão constitucional alude à União enquanto Nação e não como ente federado. Como ensina JOSÉ AFONSO DA SILVA, a personalidade jurídica de direito internacional é do Estado Federal, representado pela União.<sup>10</sup> O presidente da República, neste caso, é chefe de Estado, atuando como representante da Nação brasileira e não chefe de governo.

A questão, no entanto, tem outras facetas no âmbito do direito interno, como se verá adiante, considerando-se a peculiaridade da federação brasileira e o conteúdo dos tratados internacionais em matéria tributária.

### 1.3 RATIFICAÇÃO

Cuida-se de uma das fases de celebração do tratado internacional, sendo a ratificação instituto regulamentado pelo direito interno de cada Estado. Como é a parte da fase conclusiva, significa, grosso modo, na confirmação da assinatura do

---

<sup>7</sup> Ver SILVA, G. H. do N.; ACCIOLY, H. Obra citada, p. 31.

<sup>8</sup> REZEK, J. F. Obra citada, p. 269.

<sup>9</sup> Idem, ibidem.

<sup>10</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 492.

tratado e sua validade. Tanto a conceituação como a natureza jurídica da ratificação são temas que provocam algumas divergências na doutrina. Quem melhor definiu, após várias ressalvas, foi REZEK: “ratificação é o ato unilateral com que o sujeito de direito internacional, signatário de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se”.<sup>11</sup>

No Brasil, a prática da ratificação de tratados internacionais advém da Constituição da República de 1891, conforme anota CACHAPUZ de MEDEIROS.<sup>12</sup> O Congresso Constituinte da Carta de 1891 acrescentou a cláusula *ad referendum* do Poder Legislativo para os tratados celebrados pelo Presidente. Essa condição foi mantida até a Carta de 1988, na forma da expressão “resolver definitivamente”.<sup>13</sup>

Historicamente, o verdadeiro fundamento da ratificação está no controle do soberano sobre as ações dos representantes do Estado no plano internacional, a fim de se evitar excessos e incompatibilidades políticas.<sup>14</sup>

A ratificação é estabelecida de acordo com o direito constitucional de cada Estado, por uma delegação do direito internacional, decorrente da corrente monista (primazia do direito internacional). CELSO de ALBUQUERQUE MELLO diz que a ratificação é ato do Poder Executivo que pode ou não suceder prévia autorização do Poder Legislativo.<sup>15</sup>

Os argumentos favoráveis à ratificação de tratados encontram abrigo na relevância das matérias versadas nos pactos internacionais, na participação do Poder Legislativo nos atos internacionais, também no intuito de evitar excesso de poder dos representantes do Estado, que não sejam o Presidente ou Ministros das Relações Exteriores e manifestação da real vontade do Estado acerca do tema.<sup>16</sup>

---

<sup>11</sup> REZEK, J. F. Obra citada, p. 267.

<sup>12</sup> MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados – competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro*, p. 113.

<sup>13</sup> Idem, p. 117.

<sup>14</sup> Assim doutrina REZEK, J. F. Obra citada, p. 267: “Outrora, como é sabido, fundava-se tal prática no intuito de garantir ao soberano o controle da ação exterior de seus plenipotenciários. Era raro, mesmo nas monarquias constitucionais, como o Império do Brasil, que o poder Legislativo devesse merecer consulta preliminar à ratificação de um pacto pelo governo. Seria demasiada e temerária confiança, entretanto, permitir que o negociador plenipotenciário, numa época de comunicações lentas e difíceis, ajustasse lá fora os termos do compromisso – às vezes sob o peso de circunstâncias fortuitas e questões imprevisíveis, surgidas no curso do labor negocial –, e desde logo o assumisse em definitivo, trazendo ao soberano o fato consumado”.

<sup>15</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 217.

<sup>16</sup> Idem, *ibidem* e REZEK, J. F. Obra citada, p. 268.

Por outro lado, a própria convenção de Viena em seu artigo 7, “2”, prevê que a ratificação é ato discricionário de governo, ou seja, não é obrigatória. Tanto o é, que não há prazo estipulado para a ratificação, salvo disposição no próprio tratado.

REZEK refere que há na doutrina quem defenda que o Estado não possui nem obrigação moral de ratificar o tratado. Cita, ainda, que há vários tratados firmados pelo Brasil que não foram ratificados (Convenção sanitária acordada com Argentina e Uruguai em 1873, Tratado de amizade e comércio celebrado com a Pérsia em 1903).<sup>17</sup>

A respeito da discricionariedade do ato de ratificação, a afirmação de CELSO de ALBUQUERQUE MELLO é pertinente:

Esta concepção de se considerar a ratificação um ato discricionário do Estado se desenvolveu em virtude do seguinte fator: a separação dos poderes no Direito Constitucional e a participação do Legislativo no processo de conclusão dos tratados: se a ratificação fosse obrigatória, o Legislativo não teria, na verdade, qualquer interferência na conclusão do tratado, uma vez que a negociação cabe ao Executivo, e o Legislativo teria de aprová-lo, o que não estaria de acordo com a teoria da separação dos poderes.<sup>18</sup>

Não obstante, a ratificação é ato irretratável, por força do *pacta sunt servanda*, do princípio da boa-fé e da segurança jurídica. Contudo, “os mesmos princípios que lhe servem de apoio podem socorrer, eventualmente, a pretensão do Estado desejoso de retirar seu consentimento a um tratado bilateral, quando a demora da outra parte tenha se tornado insuportável”.<sup>19</sup> Tal atitude encontra respaldo na Convenção de Viena, em seu art. 18.

Vale destacar que não existe ratificação tácita; há necessidade de que seja expressa, pois, afinal, trata-se de confirmação dos termos do acordo internacional. Ao contrário do que ocorre em algumas situações de outros ramos do direito, o silêncio não importa na ratificação tácita do tratado. Seria incompatível com o próprio fundamento do instituto se fosse diferente. A comunicação à outra parte, contudo, é essencial para que surta efeitos.

---

<sup>17</sup> REZEK, J. F. Obra citada, p. 270, menciona, neste sentido, Brierly, citado por Accioly, em nota de rodapé, e Rousseau.

<sup>18</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 219.

<sup>19</sup> Conforme ensina REZEK, J. F. Obra citada, p. 276.

CELSONO de ALBUQUERQUE MELLO destaca que a prática da ratificação tem se retraído em face do grande número de acordos executivos celebrados, que entram em vigor sem a confirmação da assinatura.<sup>20</sup>

Ainda que o instituto esteja sendo afastado nos casos citados e seja ato discricionário do Poder Executivo, é necessário lembrar que a passagem do texto do tratado pelo Poder Legislativo, no sistema jurídico brasileiro, também importa no controle de constitucionalidade, como se verá adiante.

## **2 SOBERANIA E O DIREITO INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO**

### **2.1 CONCEPÇÃO CLÁSSICA**

A noção de Estado engloba território fixo, população permanente e governo, sendo este possível apenas quando há soberania estatal. Conceituar soberania é umas das tarefas mais árduas que enfrenta não só o jurista como também o cientista político.

O conceito clássico de soberania tem origem no Estado Moderno. De acordo com CACHAPUZ de MEDEIROS, pode-se dizer que o conceito de soberania nasceu em razão das sucessivas lutas no período do Santo Império Romano-Germânico, entre o Papa e o Imperador. Na época, “a guerra de poderes” entre o Papa e o Imperador fez surgir a noção de que cada rei era imperador de seu reino, “com absoluta soberania, dispondo de autoridade suprema no interior e independência de qualquer outro poder, secular ou espiritual no exterior”.<sup>21</sup>

Em razão disso, CACHAPUZ de MEDEIROS explica que o termo soberano passou a ser imediatamente associado ao rei, e a soberania era tida como uma qualidade do poder real.<sup>22</sup> Tanto que o Direito Internacional em seus primórdios, entre o final do século XV e XVIII, tinha como sujeitos os reis e não os Estados, já que aqueles não prestavam contas a ninguém que não a Deus. Na época do Estado absolutista a autoridade do rei era una, indivisível e as decisões eram por ele tomadas, sem repartição de competência com nenhum outro órgão.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 218-219.

<sup>21</sup> No mesmo sentido que descreve MEDEIROS, A. P. C. de. Obra citada, p. 25-26.

<sup>22</sup> MEDEIROS, A. P. C. de. Obra citada, p. 26.

<sup>23</sup> Idem, p. 26 e 29.

O conceito inicial de soberania nasceu, portanto, de um conflito entre dois poderes diferentes que se consideravam absolutos.

No entanto, a soberania apenas recebeu conceito a partir de critérios científicos pelo francês JEAN BODIN, referindo-se a ela como “poder absoluto e perpétuo”, que teria acima o direito natural e o direito das gentes.<sup>24</sup> No Direito Internacional, o tema foi objeto de estudo do expoente EMER VATTTEL. O suíço-saxão entendia que o direito internacional é, na essência, o direito natural na sua aplicação aos Estados, tanto que sua mais célebre obra foi intitulada “O direito natural aplicado às nações”.<sup>25</sup> O filósofo alemão HEGEL afirmou que “o Estado é a encarnação do poder absoluto, tendo a prerrogativa de concluir tratados internacionais, mas permanecendo acima diante de sua vontade incontestável”.<sup>26</sup> De forma diferente conceituou ROUSSEAU, a partir de sua teoria do contrato social, afirmando que “o pacto social dá ao corpo político um poder absoluto sobre todos os seus membros, e este poder é aquele que, dirigido pela vontade geral, leva o nome de soberania”.<sup>27</sup>

Percebe-se que o conceito de soberania nasceu absoluto, num primeiro momento arraigado à pessoa do rei (imperador) e depois à instituição estatal, como poder exercido sobre o território.

Dentre os autores de Direito Internacional contemporâneos que tratam da soberania, citam-se as palavras de CELSO de ALBUQUERQUE MELLO a respeito do Estado soberano:

Atualmente, [...] deve ser entendido como aquele que se encontra subordinado direta e imediatamente à ordem jurídica internacional, sem que exista entre ele e o DI qualquer outra coletividade de permeio. É, assim, sujeito de DI com capacidade plena o Estado que tem a “competência da competência” na linguagem dos autores alemães.<sup>28</sup>

Não se deve confundir autonomia com soberania. JOSÉ AFONSO da SILVA é quem melhor distingue os dois conceitos:

Houve muita discussão sobre a natureza jurídica do Estado federal, mas, hoje, já está definido que o Estado federal, o todo, como pessoa

---

<sup>24</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 349.

<sup>25</sup> Ver ARIOSI, Mariângela. *Conflitos entre tratados internacionais e leis internas: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional*, p. 35 e PEDERNEIRAS, Raul. *Direito internacional compendiado*, p. 57.

<sup>26</sup> Citado por GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*, p. 11.

<sup>27</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*, p. 66.

<sup>28</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 349.



reconhecida pelo Direito internacional, é o único titular da soberania, considerada *poder supremo consistente na capacidade de autordeterminação*. Os Estados federados são titulares tão-só de autonomia, compreendida como *governo próprio dentro do círculo de competência traçadas pela Constituição Federal*.<sup>29</sup>

Nem é preciso dizer que o conceito clássico de soberania não é mais passível de aplicação da ordem jurídica internacional atual. Segundo CELSO de ALBUQUERQUE MELLO, o aniquilamento do conceito da soberania absoluta tem fundamento no neocolonialismo e na assistência externa (empréstimo de capital estrangeiro para países subdesenvolvidos).<sup>30</sup> O autor apresenta críticas veementes a essa política externa, que acaba por endividar e piorar a situação dos países subdesenvolvidos:

Parece-nos que deverá penetrar no Direito Internacional Público a noção de dependência desenvolvida por Fernando Henrique Cardoso e outros. [...] É a dependência, no fundo, a subordinação da economia de um Estado para desenvolver a economia de outro.<sup>31</sup>

A partir do cenário proposto pelo autor, é de se concordar que o conceito de soberania absoluta não tem mais espaço na sociedade internacional contemporânea, onde, de fato, há a subordinação de nações menos privilegiadas em relação ao capital ofertado pelos países desenvolvidos.

## 2.2 SOBERANIA E DIREITO TRIBUTÁRIO

Ao analisar os variados conceitos de soberania apresentados por grandes pensadores como Kelsen, Hegel e Bodin, Dalmo de Abreu Dallari afirma que há, pelo menos, três concepções de soberania que podem ser extraídas: política, baseada no poder do Estado mais forte, que é absoluta; jurídica, que significa o poder de decidir a respeito da atributividade das normas; e culturalista, que toma como base o fato de o Estado ser fenômeno social, jurídico e político.<sup>32</sup> Sem deixar de se reconhecer a importância das demais concepções, traz-se à colação, devido à sua pertinência, o conceito jurídico de soberania elaborado pelo autor:

[...] partindo-se do pressuposto de que todos os atos dos Estados são passíveis de enquadramento jurídico, tem-se como soberano o poder que

<sup>29</sup> SILVA, J. A. da. Obra citada, p. 100. (grifos do autor)

<sup>30</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 352.

<sup>31</sup> Idem, p. 355.

<sup>32</sup> DALLARI, D. A. Obra citada, p. 68.

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.<sup>33</sup>

Extrai-se do conceito que a soberania é um direito do Estado, que pode ser invocado nas relações internacionais, em que deve imperar o respeito mútuo para convivência pacífica. Cita-se como exemplo a previsão da Conferência de Codificação de Haia, de 1930, a respeito do direito do mar, referida por MAROTTA RANGEL, cujo entendimento é que o termo soberania exprime a qualidade do poder exercido pelo Estado costeiro sobre seu mar territorial, sendo juridicamente outorgado o direito de perseguição de embarcações que cometam infrações no mar territorial.<sup>34</sup>

Portanto, partindo-se da premissa de que a soberania é o poder exercido pelo Estado no limite de seu território, no qual pode decidir acerca das normas jurídicas aplicáveis, como no exemplo citado do mar territorial, o mesmo se aplica ao direito tributário. O Estado tem a competência de instituir tributos para o financiamento dos gastos públicos. O poder de tributar é uma manifestação técnica da soberania, nas palavras de HELENO TÔRRES, que acrescenta: “é também um postulado do direito interestatal, na medida em que se apresenta como uma manifestação de sua expressão negativa, não permitindo a interferência de outras soberanias tributárias sobre o funcionamento de seu Sistema Tributário.”<sup>35</sup> ALBERTO XAVIER, neste mote, afirma que a soberania tem dois sentidos, pessoal e territorial, configurando-se como o poder do Estado de legislar sobre as pessoas ou coisas que estejam em seu território.<sup>36</sup>

Nesse diapasão, diversos autores afirmam que a soberania fiscal é inerente à soberania estatal, não sendo razoável fazer distinções tais como soberania interna e internacional. Como bem assinalou BETINA GRUPENMACHER, “não se pode esfacelar o atributo da soberania em duas distintas vertentes, [...] Soberania é um conceito uno e indivisível não sendo possível dele extrair-se competências distintas, uma para o plano interno e outra para o plano internacional”.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> DALLARI, D. A. Obra citada, p. 68.

<sup>34</sup> RANGEL, Vicente Marotta. *Natureza jurídica e delimitação do mar territorial*, p. 98 e 101.

<sup>35</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*, p. 66.

<sup>36</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*, p. 13.

<sup>37</sup> GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 18.

Ou seja, não há dúvidas de que o direito internacional reconhece a capacidade tributária dos Estados dentro do contorno territorial. O que não se tolera na sociedade internacional é a extrapolação desse limite, com a tributação de estrangeiros em função de situações alheias ao seu território.<sup>38</sup> Inclusive, um dos objetivos basilares do direito tributário internacional é evitar a bi-tributação (dupla incidência de tributos sobre um mesmo fato imponible).

Como limites é oportuna a lição de ALBERTO XAVIER: “são de duas ordens os limites autônomos ao âmbito de incidência das leis tributárias internas: as limitações unilaterais, auto-estabelecidas pelo próprio legislador e as limitações decorrentes de convenção ou tratado internacional”.<sup>39</sup> Cabe ressaltar que “a tendência contemporânea é de ampliar paulatinamente as limitações impostas aos Estados para sua necessária convivência junto aos demais”.<sup>40</sup>

A soberania fiscal também sofreu mutação para se adaptar ao cenário atual da sociedade internacional. É inconcebível que se aplique, no direito tributário, o conceito clássico de soberania, pois as relações entre os Estados se mostram cada vez mais próximas e habituais. Isso sem falar no papel desempenhado na economia mundial pelas organizações internacionais e das empresas multinacionais nos mais variados seguimentos da economia, que geram riquezas em grandes volumes, passíveis de tributação, que transbordam dos limites territoriais dos Estados. Neste sentido, são incontestáveis as palavras de BETINA GRUPENMACHER: “neste processo, o ponto fundamental é a superação do nacionalismo xenofóbico em vista da integração de todos os seres humanos em uma sociedade cada vez mais democrática, que ultrapassa os limites geográfico e político”.<sup>41</sup>

Demonstra-se, assim, que a matéria tributária prevista nos tratados internacionais, tanto no caso de instituição de tributos como no caso de isenções, deve ser vista com cuidado, pois envolve não só questões de direito internacional, como também de direito tributário, no tocante à soberania fiscal e de direito constitucional, com o controle de constitucionalidade. É por essa razão que a integração das normas jurídicas previstas nos tratados internacionais não é tema simples ou pacificado na doutrina, como se verá a seguir.

---

<sup>38</sup> Assim problematiza XAVIER, A. *in* obra citada, p. 13-14.

<sup>39</sup> XAVIER, A. Obra citada, p. 17.

<sup>40</sup> De acordo com RUFFIA, Biscaretti di, citado por GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 14.

<sup>41</sup> GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 32.

## II CAPÍTULO – TRATADOS INTERNACIONAIS E O DIREITO INTERNO

### 1 INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS AO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Ultrapassadas as considerações a respeito da disciplina dos tratados no âmbito do direito internacional, passa-se à análise das implicações da incorporação das normas internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro. Há bastante divergência na doutrina nacional e internacional a respeito do tema, como se analisará a seguir.

#### 1.1 POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS

As relações entre o direito internacional e o direito interno podem apresentar conflitos, principalmente, no que alude às matérias comumente versadas em tratados internacionais. A incorporação dos tratados internacionais ao ordenamento interno é questão que provoca discussões práticas e doutrinárias bastante ricas. Foi a doutrina estrangeira, com o nome de grandes juristas como HANS KELSEN, precursor do monismo, e TRIEPEL, com o dualismo, quem primeiro tratou a respeito do tema. Os conflitos entre o direito interno de cada país com o direito internacional são inevitáveis. Nesse sentido, explica CHARLES ROUSSEAU, citado por GUSTAVO BINENBOJM, “ou os dois ordenamentos jurídicos são independentes, distintos, separados e impenetráveis (dualismo) ou um deriva do outro, o que implica uma concepção unitarista do direito [monismo]”.<sup>42</sup>

##### 1.1.1 Monistas

O austríaco HANS KELSEN concebeu a teoria monista pura, a qual implica na existência de um único ordenamento jurídico, do qual são integrantes normas internacionais e internas. Como explicou NÁDIA de ARAÚJO, “as leis seriam expressões da ordem jurídica interna, e os tratados, expressões da ordem internacional”.<sup>43</sup> Nesse mote, não seria necessário nenhum mecanismo de incorporação de normas internacionais ao direito estatal. Contudo, KELSEN admitia

---

<sup>42</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Monismo e dualismo no Brasil: uma dicotomia irrelevante*, p. 41.

<sup>43</sup> ARAÚJO, Nádía de. *Direito internacional privado: teoria e prática brasileira*, p. 142-143.

que tal procedimento far-se-ia necessário caso previsto na Constituição do Estado.<sup>44</sup> Os conflitos daí decorrentes seriam solucionados com a supremacia do direito internacional ou do direito interno, sendo que, na prática, a dicotomia seria resolvida com base na previsão normativa de cada Estado. KELSEN pendia para a preeminência do direito das gentes, invocando o *pacta sunt servanda*, como a norma de hierarquia superior<sup>45</sup>, pois, uma vez firmado o tratado internacional pelo Estado, a obrigação assumida há de ser cumprida. JACOB DOLINGER afirma que KELSEN, em curso na Academia de Direito Internacional de Haia, em 1962, apelou pela “eliminação da noção de soberania, que tem sido um obstáculo a todas as tentativas de organizar a ordem internacional [...]”.<sup>46</sup>

Com base na admissão de KELSEN pela resolução de conflitos entre normas do direito interno e normas do direito internacional, surgiram o monismo radical e o moderado. Os radicais, como sugere GUSTAVO BINENBOJM, fiéis ao idealizador da teoria, preconizavam a supremacia do direito internacional sobre toda e qualquer norma do direito interno.<sup>47</sup> O monismo moderado, de criação de ALFRED VERDROSS, implica na observância do sistema constitucional de cada Estado, o que não contraria a tese de KELSEN. Há, ainda, os monistas que defendem a primazia do direito interno, com base no pensamento de HEGEL, “que considera o Estado como tendo uma soberania absoluta, não estando, em conseqüência, sujeito a nenhum sistema jurídico que não tenha emanado de sua vontade”.<sup>48</sup>

A corrente monista, em todas as suas variantes, recebeu críticas. O monismo com primazia do direito interno, considerando-se o cenário internacional atual, é inconcebível, pois, como explica CELSO de ALBUQUERQUE MELLO, essa teoria nega a autonomia e independência do direito internacional, considerando-o como mero “direito externo”. E sua crítica aos monistas radicais é assentada na não correspondência com a prática histórica, já que o Estado é anterior ao direito internacional.

---

<sup>44</sup> BINENBOJM, G. Obra citada, p. 41.

<sup>45</sup> Idem, ibidem e MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 112.

<sup>46</sup> DOLINGER, Jacob. *As soluções da Suprema Corte Brasileira para os conflitos entre o Direito Interno e o Direito Internacional: Um exercício de ecletismo*, p.74.

<sup>47</sup> BINENBOJM, G. Obra citada, p. 41

<sup>48</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 111-112.

### 1.1.2 Dualistas

A teoria dualista é de TRIEPEL e ANZILOTTI, cujos argumentos fundavam-se na existência de dois sistemas jurídicos distintos: a ordem jurídica internacional e a ordem jurídica interna. TRIEPEL entendia que a diferença entre os dois sistemas era no tocante às fontes. No direito interno eram oriundas da vontade do Estado e no direito internacional derivavam da coletividade internacional, sendo que a lei interna de um Estado não pode obrigar os demais membros da sociedade internacional.<sup>49</sup> Em assim sendo, torna-se necessária a transposição da norma de origem externa ao ordenamento interno, por deliberação legislativa, para, então, adquirir eficácia no âmbito estatal.<sup>50</sup>

GUSTAVO BINENBOJM cita que mesmo entre os dualistas há os radicais ou extremados, que pugnam pela “necessidade da edição de lei para a incorporação do tratado à ordem jurídica internacional”, e os moderados, que são pela incorporação precedida de lei, “embora seja necessária a observância do *iter* procedimental previsto no direito interno”.<sup>51</sup> Pela teoria dualista, em ambas as acepções, é necessário o procedimento de incorporação do tratado internacional ao ordenamento jurídico estatal, com sua transformação em lei interna. Trata-se de consequência da independência entre as duas ordens jurídicas, “o que significa dizer também que não existe uma possibilidade de conflitos entre elas”.<sup>52</sup>

Atualmente, a tendência dos países tem sido pela adoção do dualismo, como leciona BETINA GRUPENMACHER, com o condicionamento da ratificação à prévia aprovação do legislativo, sendo desconhecida, no entanto, Constituição que negue a vigência de tratados internacionais.<sup>53</sup>

Após os dualistas e monistas, refere CELSO de ALBUQUERQUE MELLO que surgiram teorias conciliadoras, encabeçadas por juristas espanhóis. Em suma, poder-se-ia dizer que sustentam “a independência entre as duas ordens jurídicas, mas acrescentam que elas estão coordenadas sob o direito natural”. Admite-se, ainda, a responsabilidade do Estado por norma que viole o direito internacional. A crítica do citado autor a essas teorias é de colação obrigatória: “Estas teorias, no fundo, afirmam a primazia do DI [*sic*] ao admitirem a responsabilidade internacional

<sup>49</sup> ARAÚJO, N. de. Obra citada, p. 140-141.

<sup>50</sup> BINENBOJM, G. Obra citada, p. 42.

<sup>51</sup> Idem, p. 47.

<sup>52</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 110.

<sup>53</sup> GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 69.

do Estado quando o seu direito interno viola a ordem jurídica internacional”.<sup>54</sup> A respeito das controvérsias entre dualistas e monistas LUÍS EDUARDO SCHOUERI pondera que “suas divergências são, apenas, quanto aos princípios jus-filosóficos, não trazendo qualquer efeito quanto à solução das questões individuais”.<sup>55</sup>

Há algumas controvérsias na doutrina brasileira a respeito de qual teoria seria a aplicada no país, já que a Constituição silenciou-se a respeito.<sup>56</sup> A maioria avassaladora da doutrina de direito internacional, principalmente CELSO de ALBUQUERQUE MELLO, HILDEBRANDO ACCIOLY e HAROLDO VALLADÃO defendem o monismo. Dentre os doutrinadores dessa área, apenas AMÍLCAR de CASTRO apresenta posição destoante, optando pelo dualismo, pois, segundo ele,

[...] tratado não é lei; é ato internacional, que obriga o povo considerado em bloco; que obriga o governo na ordem externa, e não o povo na ordem interna. [...] O tratado explana relações entre governantes (horizontais, sendo as pessoas coordenadas), enquanto a lei e o decreto explicam relações do governo com seus súditos (verticais, entre subordinante e subordinados).<sup>57</sup>

Ao se analisar o texto da Constituição Federal, em seu artigo 49, inciso I, ver-se-á que o Brasil não adota a teoria monista de Kelsen ou a teoria dualista de Triepel. A primeira é rechaçada frente à previsão de subsunção do tratado internacional ao crivo do Congresso Nacional e a segunda é incompatível com o texto constitucional, uma vez que não há previsão da conversão das normas contidas no tratado internacional em lei interna. É requisito imposto pelo constituinte originário apenas a manifestação prévia do Poder Legislativo à ratificação do Presidente da República. Não há a reprodução de lei interna com o conteúdo do tratado, como se verá no tópico a seguir, mas tão somente a aprovação ou rejeição do Congresso Nacional com o acordo firmado pelo Estado.

---

<sup>54</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 113.

<sup>55</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*, p. 92.

<sup>56</sup> Crítica doutrinária bem mencionada por GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 75: “A inexistência de norma que saliente a supremacia do direito externo sobre o interno, demonstra que a Constituição de 88 perdeu a oportunidade de permitir que o Brasil se integrasse de maneira plena e efetiva ao internacionalismo jurídico. [...] A existência de norma constitucional que reconheça o primado dos tratados, é medida que se faz premente para tornar efetivo o processo de integração econômica pelo Mercosul, tal qual como ocorre em relação à União Européia”.

<sup>57</sup> Citado por DOLLINGER, J. Obra citada, p. 80.

## 1.2 MANIFESTAÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL

O processo de ratificação de tratados no Brasil depende da participação do Poder Legislativo. Somente após a manifestação deste é que pode o Presidente da República ratificar o tratado e dar prosseguimento ao processo de celebração. Ao comentar o procedimento, REZEK ensina que “a vontade nacional afirmativa quanto à assunção de um compromisso externo, repousa sobre a vontade conjugada dos dois poderes políticos. A vontade individual de cada um deles é *necessária*, porém não *suficiente*”.<sup>58</sup>

A subsunção dos tratados internacionais ao crivo do Congresso Nacional tem, na doutrina brasileira, duas vertentes, conforme refere CELSO de ALBUQUERQUE MELLO: os que sustentam que a apreciação pelo Poder Legislativo estaria dispensada em algumas matérias (como as de competência privativa do Poder Executivo, modificação em tratados já existentes, ou aqueles celebrados pelas autoridades competentes para tanto), como entendem HILDEBRANDO ACCIOLY, GERALDO EULÁLIO do NASCIMENTO<sup>59</sup> e PEREIRA do NASCIMENTO; e os que defendem que qualquer tratado está sujeito à análise do poder legiferante (por HAROLDO VALLADÃO, MAROTTA RANGEL e PONTES de MIRANDA). CELSO de ALBUQUERQUE MELLO compactua com a primeira corrente, a saber: “[...] é a que melhor atende às finalidades práticas da questão. Podemos acrescentar que é inadmissível considerar que a nossa Constituição tem sido violada impunemente todos esses anos. A Constituição não é um texto estático, mas dinâmico”.<sup>60</sup>

É de se concordar com o primeiro entendimento, pelo que dispõe o artigo 49, inciso I, da Constituição, que outorga ao Congresso Nacional a competência de “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”. Está claro na letra da norma constitucional que cabe ao Poder Legislativo apreciar somente tratados internacionais que versem a respeito de matéria que implique em encargos ao patrimônio nacional. Não há exclusão expressa das demais matérias, mas é o que se deduz. Os tratados que contêm normas de direito tributário, diante de seu caráter de relevância ao patrimônio estatal, enquadram-se no art. 49, I, da CF.

---

<sup>58</sup> REZEK, J. F. Obra citada, p. 327. (grifo do autor)

<sup>59</sup> Accioly esclarece que “em princípio, o direito é um só, quer se apresente nas relações de um Estado, quer nas relações internacionais”, in SILVA, G. E. do N.; ACCIOLY, H. Obra citada, p. 65.

<sup>60</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 224.



Mesmo em período anterior à Constituição de 1988, já se discutia a respeito das matérias que implicariam na indispensável análise do Congresso Nacional. CACHAPUZ de MEDEIROS cita as palavras ainda atuais do deputado VIEIRA de MELO, em 1956, na sessão da Câmara dos Deputados para aprovação de acordo celebrado com os Estados Unidos da América:

A diplomacia moderna, afirmou o congressista, 'pelo uso e pela prática, tem introduzido na feitura dos acordos bilaterais e multilaterais, modificações de modo a eliminar as tramitações demoradas e vagarosas que não permitam, em determinado momento, a exequibilidade de compromissos exigidos em um certo instante internacional'. ...'hoje em dia os chamados acordos executivos, aqueles que são denominados mais propriamente acordos em forma simplificada, entram em execução, e esta já é uma regra normalmente observada, independentemente da ratificação legislativa'.<sup>61</sup>

Na verdade, com a exigibilidade da apreciação dos tratados pelo Congresso Nacional, pretendeu o constituinte aplicar o princípio democrático, pois, como refere GIUSEPPE BISCONTINI, citado por HELENO TÔRRES, "não seria aceitável que o órgão 'Presidência da República' praticasse um ato de exclusiva competência do legislativo, produzindo legislação, sem que este se pronunciasse a respeito".<sup>62</sup> Com base neste argumento, mostra-se reforçada a tese de CELSO de ALBUQUERQUE MELLO e outros, pois da mesma forma que o legislativo deve opinar a respeito de matéria que seria de sua competência, não deve fazê-lo quando se trata de matéria de trato exclusivo do Poder Executivo.

Como eficientemente relatado por CACHAPUZ de MEDEIROS<sup>63</sup>, a apreciação dos tratados internacionais pelo Poder Legislativo se faz após o encaminhamento, pelo Presidente da República, de mensagem contendo os motivos de celebração do tratado com o texto traduzido, para que se proceda à ratificação. Caso o tratado tenha sido concluído por detentor dos plenos poderes, é necessária a explanação dos motivos primeiro ao chefe do Executivo para aquiescência, tendo em vista a competência privativa do Presidente (CF, art. 84, III). Inicialmente, o texto do tratado é submetido à Câmara dos Deputados e, internamente, à Comissão das Relações Exteriores, para pronunciamento a respeito do mérito. No caso de se tratar de ato que contenha assuntos específicos, como exemplo saúde ou trabalho, encaminha-se à Comissão Permanente com competência para manifestação. Em seguida, o

---

<sup>61</sup> MEDEIROS, A. P. C. de. *O poder legislativo e os tratados internacionais*, p. 157.

<sup>62</sup> TÔRRES, H. T. *Obra citada*, p. 563.

<sup>63</sup> MEDEIROS, A. P. C. de. *O poder de celebrar...*, p. 457-473.

texto é submetido ao crivo da Comissão de Constituição e Justiça e Redação. Após parecer e votação em plenário, elabora-se projeto de Decreto Legislativo aprovando-se ou se rejeitando o tratado.

O projeto é, então, enviado ao Senado para trâmite semelhante. Depois de encerrada a votação e apreciação do texto, comunica-se ao Presidente do Senado Federal. O resultado da deliberação, pela aprovação ou rejeição, é transformado em Decreto Legislativo e promulgado pelo Presidente do Senado Federal, que é autoridade competente. É possível, durante o trâmite no Congresso Nacional, se requerer informações ao Ministério das Relações Exteriores, pois o Itamaraty possui Secretaria especializada nesse sentido. A participação do Poder Legislativo se encerra com a publicação do Decreto no Diário Oficial da União e no Diário do Congresso Nacional, acompanhado do texto do tratado internacional.

Importante se faz citar o comentário de REZEK a respeito do decreto legislativo: “[...] exprime unicamente a aprovação. Não se promulga esse diploma quando o Congresso rejeita o tratado, caso em que cabe apenas a comunicação, mediante mensagem, ao Presidente da República”.<sup>64</sup>

Ao contrário do que se poderia concluir, a aprovação do tratado internacional não significa sua entrada em vigor ou sua ratificação. Isso porque, como já explanado anteriormente, a ratificação é ato discricionário e exclusivo do chefe do Poder Executivo. Ou, como conclui REZEK, “o decreto de promulgação não constitui reclamo constitucional: ele é produto de uma praxe tão antiga quanto a Independência”.<sup>65</sup> Contudo, ao contrário desse entendimento, tem-se que a promulgação do decreto pelo Presidente da República é necessária para a integração do tratado no ordenamento jurídico brasileiro e execução no direito interno. Os tratados só passam a ser eficazes na ordem interna depois de cumpridas essas formalidades do direito interno.<sup>66</sup> É esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme se extrai de decisão proferida na Ação Direita de Inconstitucionalidade 1.480-DF, cuja análise se fará posteriormente.

Após a ratificação pelo Presidente da República, passa-se à fase final da celebração de tratados internacionais, com a troca de instrumentos, em tratados bilaterais, ou depósito de assinaturas, nos casos de acordo multilaterais.

---

<sup>64</sup> REZEK, J. F. Obra citada, p. 333.

<sup>65</sup> REZEK, J. F. *Direito internacional público: curso elementar*, p. 79.

<sup>66</sup> Nesse sentido, ver XAVIER, A. Obra citada, p. 143.

Com a sanção presidencial do Decreto legislativo, atesta-se a aquiescência do Congresso Nacional e o tratado internacional passa a ter validade no território brasileiro. É importante se ressaltar que o tratado internacional torna-se exequível no plano interno após o trâmite no Congresso Nacional, contudo, como bem salientou HELENO TÔRRES, independentemente da apreciação pelo Poder Legislativo, o tratado é válido no direito internacional:

[...] o tratado não adquire validade na ordem interna. Válidos devem ser os atos de recepção. Válida deve ser a edição do Decreto Legislativo. Encontrando-se este eventualmente inquinado de algum defeito que lhe afete a existência jurídica, isso seguramente não se transfere ao tratado, que continua plenamente válido no direito das gentes.<sup>67</sup>

Assim também alerta PEDRO DALLARI, que difere a vigência do tratado internacional para o Estado brasileiro, perante a sociedade internacional, que se dá com o cumprimento dos requisitos presentes em seu próprio corpo, da vigência do tratado no Estado brasileiro, perante os cidadãos, que se dá após a ratificação do Presidente da República, após o procedimento do art. 49, I, da CF.<sup>68</sup>

Conforme o exposto, o procedimento de incorporação do tratado internacional ao ordenamento jurídico, na ótica apresentada por GUSTAVO BINENBOJM, demonstra que o sistema brasileiro pode ser classificado em monista moderado ou dualista moderado, sem qualquer contradição, pois a incorporação do tratado no ordenamento jurídico prescinde da manifestação do Congresso e publicação do decreto presidencial.<sup>69</sup> É esse o entendimento de NÁDIA de ARAÚJO<sup>70</sup> e BETINA GRUPENMACHER, quem faz importante distinção acerca da posição adotada na Constituição Federal, no tocante aos tratados que versam acerca de direitos humanos. Confira-se:

Optou, o constituinte, pelo sistema monista [moderado], quanto à matéria atinente aos direitos e garantias individuais (art. 5º, § 2º da Constituição Federal). Preferiu, por outro turno, o sistema dualista moderado para os tratados que acarretem encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional, quando estabeleceu, nos arts. 84, VIII, e 49, I, a

---

<sup>67</sup> TÔRRES, H. T. Obra citada, p. 568.

<sup>68</sup> Neste sentido, DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. *Constituição e tratados internacionais*, p 98.

<sup>69</sup> BINENBOJM, G. Obra citada, p. 47.

<sup>70</sup> ARAÚJO, Nádia de. Obra citada, p. 158: "A incorporação dos tratados ao sistema interno brasileiro, equiparando-o à lei interna, transforma-os em uma única lei nacional e extingue o conflito próprio da teoria monista".

necessidade de prévia aprovação pelo Congresso Nacional das disposições de tais tratados internacionais.<sup>71</sup>

Essa é a posição defendida por FLÁVIA PIOVESAN: “a Constituição adota um sistema jurídico misto, na medida em que para os tratados de direitos humanos acolhe a sistemática de incorporação automática, enquanto que para os tratados tradicionais acolhe a sistemática da incorporação não-automática”.<sup>72</sup> Contudo, por força da Emenda Constitucional 45, de 30 de dezembro de 2004, que inseriu o parágrafo 3º no art. 5º, resta claro que, na verdade, optou o constituinte derivado pelo dualismo na sua forma moderada, mesmo em se tratando de tratados que contenham normas de direitos e garantias individuais.

Se o tratado internacional entra em vigor no ordenamento jurídico brasileiro sem a necessidade de transposição legal, resta saber à qual norma pode ser equiparada.

## **2 STATUS LEGISLATIVO DO TRATADO APÓS A INCORPORAÇÃO**

A Constituição Federal de 1988, assim como as Cartas anteriores, não trata de forma direta a respeito da integração do tratado internacional ao ordenamento jurídico brasileiro. Ante a lacuna mais uma vez deixada pelo constituinte, é basilar o trabalho desenvolvido pela doutrina e o papel desenvolvido pela jurisprudência brasileira para a solução de eventuais conflitos que venham a ser verificados entre as normas contidas no tratado internacional e as normas do direito interno.

Consoante o exposto anteriormente, o entendimento esposado por grande parte da doutrina era que a Constituição Federal adotava, na recepção dos tratados no ordenamento jurídico, tanto o monismo quanto o dualismo, configurando-se, portanto, como um sistema misto. A Emenda Constitucional (EC) 45 de 30 de dezembro de 2004 inseriu o comando do § 3º, deixando claro que o a incorporação dos tratados ao ordenamento jurídico brasileiro deve ser precedida da manifestação do Congresso Nacional. Resta saber se a norma contida no tratado integra o ordenamento jurídico com *status* de emenda constitucional, lei ordinária ou se permanece como “direito internacional”.

---

<sup>71</sup> GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 72.

<sup>72</sup> PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*, p. 87.

## 2.1 TRATADOS CONTENDO DIREITOS HUMANOS

Antes da EC 45/2004 não havia dúvidas de que a Constituição Federal concedia tratamento diferenciado aos tratados que continham normas a respeito dos direitos e garantias fundamentais, por força do que dispõe o art. 5º, § 2º, da CF, os direitos e garantias previstos nos tratados internacionais são partes integrantes do texto constitucional, tendo aplicação imediata (art. 5º, § 1º).

A distinção no tratamento dos tratados com esse conteúdo se explica pela importância desses direitos e garantias, ou, ainda, pelo fato de ser o Brasil uma República fundada na dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, da CF).<sup>73</sup> Também, como afirma CANÇADO TRINDADE, a integração dos direitos humanos e garantias fundamentais ao texto constitucional mostra a preocupação do constituinte, sendo “alentador que as conquistas do direito internacional em favor da proteção do ser humano venham a projetar-se no direito constitucional”.<sup>74</sup>

O tratamento discriminatório dado pela Constituição Federal aos tratados internacionais de direitos humanos também se explica pelo fato de que o Estado, ao assumir a obrigação contraída no tratado internacional, assume comprometimento não só com a coletividade internacional, mas com os indivíduos abaixo de sua jurisdição. Por outorgar garantia às pessoas não podem ser interpretados como um tratado qualquer.<sup>75</sup>

Além de ter *status* constitucional, as normas internacionais que tratam de garantias e direitos humanos tinham aplicação imediata, consoante o que dispõe o art. 5º, § 1º, da CF. Isto significa, nas palavras de FLÁVIA PIOVESAN, que “os tratados internacionais de direitos humanos apresentam um caráter especial, distinguindo-se os tratados internacionais comuns”, por que, ao contrário destes, “objetivam a salvaguarda dos direitos do ser humano e não dos direitos dos Estados”.<sup>76</sup> As assertivas vão de encontro com o que previu o constituinte originário, ao inserir no

---

<sup>73</sup> Assim comentou TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *A proteção dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos*, p. 630.

<sup>74</sup> TRINDADE, A. A. C. *Idem*, p. 631.

<sup>75</sup> Tradução livre das palavras de Juan Antonio Travieso, citado por PIOVESAN, F. A incorporação, a hierarquia e o impacto dos tratados internacionais de proteção dos direitos humanos no direito brasileiro. in GOMES, Luiz Flávio; PIOVESAN, Flávia (coordenadores). *O sistema interamericano de proteção dos direitos humanos e o direito brasileiro*, p. 163: “[...] Al aprobar estos tratados sobre derechos humanos, los Estados se someten a un orden legal dentro de cual ellos, por bien común, asumen varias obligaciones, no en relación con otros Estados, sino hacia los individuos bajo su jurisdicción. Por tanto, la Convención no solo vincula a los Estados partes, sino que otorga garantías a las personas. Por ese motivo, justificadamente, no puede interpretarse como cualquier otro tratado”.

<sup>76</sup> PIOVESAN, F. *A incorporação...*, p. 169-170.

texto da Carta de 1988 a aplicação imediata das normas de direitos e garantias fundamentais.

Entretanto, optou o constituinte derivado pela equivalência dos tratados internacionais contendo normas de direitos humanos às emendas constitucionais. Vem nesse sentido o comando do § 3º do art. 5º da CF:

Art. 5º *Omissis*

[...]

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

A respeito dessa alteração FLÁVIA PIOVESAN entende que o § 3º “tão-somente veio a fortalecer o entendimento em prol da incorporação automática dos tratados de direitos humanos”.<sup>77</sup> Mesmo diante desse dispositivo, não conseguiu o constituinte derivado retirar a hierarquia superior desses tratados em relação aos tratados comuns. Contudo, há de se ressaltar o perigo do que dispõe o parágrafo no tocante à aprovação dos tratados de direitos humanos pelo Congresso Nacional. Com a interpretação literal da norma, verifica-se que os tratados de direitos humanos que não forem aprovados com o quorum previsto ( $\frac{3}{5}$  dos votos das respectivas Casas), serão incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro como os demais tratados. Ou seja, retira-se-lhes o tratamento especial que merecem. Além disso, a intenção do constituinte derivado discrepa da vontade do constituinte originário, que concebeu os parágrafos 1º e 2º do art. 5º prevendo a aplicação direta e imediata dos tratados internacionais de direitos humanos.

Apresenta-se o § 3º do art. 5º da CF como um retrocesso na matéria de direitos humanos no Brasil. Com base nas lições de FLÁVIA PIOVESAN e CANÇADO TRINDADE, o que se vê é que o constituinte derivado “nada mais faz do que dificultar e fragilizar a vigência interna das normas internacionais em matéria de direitos e garantias fundamentais”.<sup>78</sup> Anteriormente se aplaudia a iniciativa do constituinte originário em prever a aplicação imediata dos tratados de direitos humanos,

---

<sup>77</sup> PIOVESAN, F. *Direitos humanos...*, p. 87.

<sup>78</sup> SGARBOSSA, Luís Fernando. A Emenda Constitucional nº 45/04 e o novo regime jurídico dos tratados internacionais em matéria de direitos humanos. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 575, 2 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6272>>. Acesso em: 16 jul. 2008.

enquanto hoje se lamenta a posição retrógrada – e considerada por alguns juristas inconstitucional<sup>79</sup> – do constituinte derivado.

## 2.2 TRATADOS EM GERAL

A EC 45/2004 nada alterou o regime de incorporação dos demais tratados. O entendimento da doutrina é que os tratados em geral são equiparados às leis ordinárias. Mesmo não havendo menção no art. 59 da Constituição Federal<sup>80</sup>, a interpretação encontra embasamento no que dispõe o art. 102, III, “b” da CF, que concede ao Supremo Tribunal Federal a competência de julgar a inconstitucionalidade de lei federal ou tratado internacional. Esse entendimento foi corroborado por várias decisões proferidas pelo STF, que serão analisadas em tópico à parte. Vê-se, portanto, que não se pode argumentar que os tratados comuns, que não tratam de matéria de direitos humanos, são equiparados aos decretos-legislativos ou às emendas constitucionais.

LUÍS ROBERTO BARROSO, após analisar diversos julgados do STF, afirma que os tratados internacionais, além de se equipararem à legislação ordinária, também se submetem ao controle de constitucionalidade: “o tratado em que se encontrar em vigor quando do advento de um novo texto constitucional, seja este fruto do poder constituinte originário ou derivado, será ido como ineficaz, se for com ele incompatível”.<sup>81</sup> É o que se presume da análise do art. 102, III, “b”, da CF. Além disso, os tratados estão sujeitos à regra geral de aplicação às normas jurídicas, de que lei posterior prevalece sobre a anterior – posição adotada pelo STF na década de 70, ainda criticada pela doutrina.

Como assevera PEDRO DALLARI, paralelamente ao critério da norma mais recente, também é possível estender aos tratados, no caso de conflitos com a

---

<sup>79</sup> Considera-se o que expõem Heleno Tôrres, *in obra citada*, p. 573: “[...] *em se tratando de direitos humanos*, situação na qual outros princípios decorrentes nos tratados internacionais, em que a República Federativa do Brasil seja parte, *serão incorporados ao próprio texto do art. 5.º, não podendo sequer serem alcançados por Emenda à Constituição* (art. 60, IV, a, da CF)”. (grifo nosso); e SGARBOSSA, L. F. *Obra citada*: “cuida-se de observar que o teor do novo § 3º é visivelmente colidente com o teor dos já transcritos §§ 1º e 2º. Isto porque, enquanto estes incluem, automaticamente, os direitos e garantias constantes de instrumentos internacionais no rol dos direitos e garantias constitucionalmente assegurados, o § 3º pretende limitar tal proteção, condicionando-a à deliberação do Congresso Nacional”.

<sup>80</sup> Refere HELENO TÔRRES, *in obra citada*, p. 570, que dentre as espécies legislativas mencionadas do art. 59 da Constituição Federal não se encontra alusão aos tratados internacionais.

<sup>81</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*, p. 33. Este também é o entendimento de José Francisco Rezek, *in Direito internacional...*, p. 97.

legislação interna, o critério da especialidade das leis, sendo que, neste caso, prevaleceria o tratado, que é norma especial, em face da lei interna, que é de caráter geral.<sup>82</sup> Aliás, alerta PEDRO DALLARI que as decisões do STF apenas se pronunciaram no sentido de equiparação entre tratados e leis internas no plano horizontal, abstendo-se de manifestação quanto à generalidade das leis.<sup>83</sup>

É de citação obrigatória, ainda mais diante da alteração provocada pela EC 45/2004, o raciocínio de HELENO TÔRRES:

[...] o tratado mantém-se como “Direito Internacional” na ordem interna, comprovando o dualismo, afinal, dispor sobre “declarar a inconstitucionalidade de *tratado* ou lei federal” seria despiciendo, se o “tratado” fosse “lei” para o direito interno, cabendo falar apenas em declaração de inconstitucionalidade de “leis”;<sup>84</sup>

Ao revés do que defende a maioria dos autores, o tributarista ALBERTO XAVIER entende que os tratados que contenham matéria de direito tributário são equiparáveis aos tratados de direitos humanos, sendo-lhes aplicáveis os dispositivos do art. 5º, §§ 1º e 2º. Assim:

Ora, a matéria tributária situa-se precisamente no cerne dos direitos e garantias constitucionais, pois não só a própria Constituição assim o considera (art. 150, “caput”, da Constituição Federal), como atinge de plenos direitos e garantias, como a propriedade provada, a liberdade de comércio e a proibição de confisco;<sup>85</sup>

Diante da nova previsão acerca da incorporação de tratados de direitos humanos, a posição de ALBERTO XAVIER não é mais sustentável, pois optou o constituinte pela corrente dualista. Mesmo assim, perdura a questão da equiparação dos tratados de matéria tributária com direitos humanos. Primeiro, não há como se comparar, como fez o citado autor, a situação do contribuinte com os direitos humanos, uma vez que se pretendeu a proteção da pessoa humana. Como concluiu BETINA GRUPENMACHER, entendimento diverso “envolveria uma falsa tutela dos direitos e garantias individuais”.<sup>86</sup> Segundo, os tratados internacionais em matéria tributária não introduzem na ordem jurídica brasileira direitos humanos, mas normas que limitam a incidência de tributos. Não obstante os tratados em matéria de tributos

---

<sup>82</sup> DALLARI, P. B. de A. Obra citada, p. 109.

<sup>83</sup> Idem, p. 111.

<sup>84</sup> TÔRRES, H. T. Obra citada, p. 577.

<sup>85</sup> XAVIER, A. Obra citada, p. 124.

<sup>86</sup> GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 84.



tratem de benefícios aos devedores da obrigação tributária, não se pode dizer que são direitos fundamentais da pessoa humana, razão pela qual não é possível conceder-lhes o mesmo tratamento que se dá aos acordos internacionais de direitos humanos.<sup>87</sup>

Apesar da posição dos tribunais superiores e de parte da doutrina brasileira, representada por LUÍS ROBERTO BARROSO, no que toca à equiparação dos tratados internacionais à legislação ordinária, é de se concordar com o que conclui HELENO TÔRRES. O tratado, na verdade, mantém-se como “direito internacional” quando ratificado pelo Estado brasileiro, já que não há recepção automática do tratado internacional pela Constituição Federal, nem há transformação do texto em lei ordinária com mesmo conteúdo. Os comandos normativos dos tratados internacionais são incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, e são submetidos ao controle constitucional, porém sem deixarem de pertencer ao “direito internacional”.

Após análise do procedimento de recepção dos tratados no ordenamento jurídico brasileiro, concluiu HELENO TÔRRES “com base no reconhecimento da dualidade de ordenamentos, [que] são admitidas as normas de Direito Internacional Tributário no ordenamento interno, para fins de aplicabilidade interna, dotando-as de eficácia jurídica”.<sup>88</sup> As normas contidas nos tratados internacionais, portanto, são aplicáveis no ordenamento jurídico brasileiro, subordinadas à Constituição Federal, mesmo sem que haja lei ordinária que reproduza seu conteúdo.

Superada a discussão a respeito da incorporação dos tratados internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro, serão analisados os conflitos que se estabelecem com a legislação interna em matéria tributária. As limitações ao poder de tributar são freqüentes nos tratados internacionais, principalmente, no tocante às isenções de tributos de competência dos Estados-membros e dos Municípios. No sistema brasileiro a competência tributária é matéria constitucional. Em razão da primazia da Constituição Federal, discorrer-se-á a respeito do sistema constitucional tributário e do regime jurídico das isenções tributárias.

---

<sup>87</sup> Assim concluiu BETINA GRUPENMACHER, *in* obra citada, p. 84.

<sup>88</sup> TÔRRES, H. T. Obra citada, p. 569.

### III CAPÍTULO – AS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E O DIREITO BRASILEIRO

#### 1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A repartição de competências no sistema jurídico brasileiro é feita pela Constituição Federal, em função do pacto federal. Dentre as noções de soberania, conforme já exposto no primeiro capítulo, está a soberania tributária, compreendida como o poder de instituir e cobrar tributos. É por esta razão que constam do texto constitucional as normas basilares de direito tributário, a serem observadas por todos os entes federados no exercício de sua competência.

##### 1.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Primeiramente, faz-se necessário deixar de lado a expressão “poder tributário”, pois, como ensina ROQUE CARRAZZA, quem detinha o poder tributário “era a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária”.<sup>89</sup> A partir da promulgação da Constituição resta aos entes federados competência e não soberania, sendo aquela repartida pelo constituinte originário entre os membros do pacto federal. Em assim sendo, a titularidade da competência tributária passa a ser, após o ato soberano de outorga constitucional, das pessoas de direito público interno: União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios.<sup>90</sup>

A Constituição Federal é a *lei tributária fundamental* por conter as diretrizes básicas, aplicáveis a todos os tributos e impostas a todos os entes federados. No vernáculo de PAULO de BARROS CARVALHO, a Constituição Federal contém “normas que demarcam princípios, para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário”.<sup>91</sup>

A Constituição Federal de 1988 outorga aos entes federados “o poder de instituir tributos” a partir do art. 145. ROQUE CARRAZZA conceitua competência tributária como “a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipótese de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos

---

<sup>89</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 470.

<sup>90</sup> Segundo Roque Antonio Carrazza, *in obra citada*, p. 477-478, só as pessoas jurídicas de direito interno público são titulares da competência tributária, porque somente elas possuem Legislativo com representação própria, sendo prerrogativa apenas do Poder Legislativo, em nosso sistema, a criação de tributos.

<sup>91</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 241.

passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.<sup>92</sup> Já PAULO de BARROS CARVALHO a delimita como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.<sup>93</sup>

Dos conceitos apresentados conclui-se que a Constituição não cria tributos, mas distribui e atribui aos entes federados a faculdade de tributar.<sup>94</sup> Dessa maneira, cabe ao detentor da competência tributária, por meio do exercício da atividade legislativa, decidir a respeito do aumento ou diminuição da carga tributária, definição de alíquotas, concessão anistias, dentre outros. A possibilidade de criação de tributos por lei é limitada pelos contornos impostos pela própria Constituição no momento da outorga de competência. Assim explicou BETINA GRUPENMACHER:

[..] o texto constitucional traça, de modo implícito, a hipótese de incidência dos vários tributos previstos em nosso sistema, ou seja, a Constituição, ainda que não o faça de maneira expressa, prevê a norma-padrão de incidência, o arquétipo genérico de cada uma das espécies tributárias. A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal ao criarem, por lei, os tributos devem, com absoluta fidelidade, respeitar este arquétipo constitucional.<sup>95</sup>

Além disso, lembra ROQUE CARRAZZA que deve o legislador ordinário observar os princípios republicano, federativo, igualdade, reserva de competência etc., que são invioláveis.<sup>96</sup> Afinal, a competência tributária é uma competência constitucional (CF, art. 2º), caracterizada por ser de ordem pública. Nesse diapasão, é de menção obrigatória o alerta de ROQUE CARRAZZA: “a pessoa política não pode nem usurpar competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política”.<sup>97</sup>

Assim, percebe-se que a competência tributária, embora intrínseca à idéia de soberania, já nasce delimitada pela Constituição Federal, não só em razão dos contornos insculpidos na norma constitucional, como pelos princípios que norteiam o sistema jurídico pátrio.

---

<sup>92</sup> CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 471.

<sup>93</sup> CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 218.

<sup>94</sup> No mesmo sentido, concluiu GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 36.

<sup>95</sup> Idem, ibidem.

<sup>96</sup> CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 475.

<sup>97</sup> Idem, p. 488.

### 1.1.1 Competência x capacidade tributária

Têm competência tributária aqueles legitimados pela Constituição Federal para a criação de tributos por meio de lei, dentro dos parâmetros por ela delineados. Contudo, ter a competência de instituir tributos é diferente de ter a capacidade de exigí-lo. Por isto, não se confundem a competência tributária e a capacidade tributária. Legislar é diferente de integrar a relação jurídica como sujeito ativo. PAULO de BARROS CARVALHO faz a precisa colocação:

O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas competentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.<sup>98</sup>

ROQUE CARRAZZA entende que uma vez exercitada, a competência tributária se exaure e cede espaço à capacidade tributária ativa. Assim: “a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária”.<sup>99</sup>

Na esteira em que concluiu PAULO de BARROS CARVALHO, sendo a competência tributária de ordem constitucional, é indelegável, ao contrário da capacidade tributária ativa. O instituidor do tributo somente pode ser um dos entes federados, ao passo que a capacidade ativa pode ser transferida a terceiros.

A imputação da capacidade tributária ativa deve constar expressamente da lei que institui o tributo, já que o silêncio implicará na presunção da capacidade do próprio titular da competência tributária. A regra geral, como concluiu GERALDO ATALIBA, “é que o sujeito ativo é a pessoa cuja lei criou a h.i. [hipótese de incidência]”, porém, se “a lei quiser atribuir a titularidade da exigibilidade de um tributo a outra pessoa que não a competente para instituí-lo, deve ser expressa, designando-a explicitamente”.<sup>100</sup>

Tem-se, portanto, que capacidade tributária ativa é a aptidão para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária (cobrar tributos), ao passo que a competência tributária é a faculdade de instituir tributos por meio da atividade legislativa ordinária,

<sup>98</sup> CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 219.

<sup>99</sup> Idem, p. 475.

<sup>100</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 75.

sendo indelegável e intransferível, pois outorgada pela Constituição Federal aos entes federados.

## 1.2 TRIBUTAÇÃO E PRINCÍPIOS

Em se tratando de um sistema constitucional tributário, é desnecessário reforçar a presença de importantes princípios a serem observados pelo legislador ordinário. Na ordem jurídica nacional destacam-se a capacidade contributiva, não-discriminação, anterioridade tributária, legalidade, republicano, federativo, dentre outros. Por apresentarem relevante conexão com o tema em comento, tecer-se-á algumas linhas sobre os princípios da legalidade e territorialidade.

### 1.2.1 Estrita legalidade

Sem dúvida o princípio da legalidade é a base axiológica mais importante do direito tributário pelo fato de o Brasil ser um Estado de Direito. Se com a disposição do art. 5, II, da CF, a existência de lei que defina tributo já era presumível, o constituinte não se acanhou ao assentar o princípio no inciso I do art. 150. Portanto, aos entes federados é vedada a cobrança de tributo sem prévia lei que assim defina. Pretendeu o constituinte, em consonância com o princípio da segurança jurídica, evitar atuações arbitrárias do Estado, pois, em razão do princípio da legalidade, o contribuinte tem duas garantias em relação à atuação do fisco: criação do tributo por lei e mecanismos administrativos e judiciais revisores da legalidade da tributação.<sup>101</sup> Como salienta ROQUE CARRAZZA, “o princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas”.<sup>102</sup>

A tributação, por ser ato que influi diretamente no patrimônio dos particulares, é ato intrínseco à atividade da administração pública, que só pode agir em conformidade com o que prevê a lei – conforme o disposto na cabeça do art. 37 da CF. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA de MELLO explica: “a relação existente entre um indivíduo e a lei, é meramente uma relação de não contradição, enquanto que a

---

<sup>101</sup> Assim refere GRUPENMACHER, Betina Treiger *in Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 86.

<sup>102</sup> CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 243.

relação existente entre a Administração e a lei, não é apenas uma relação de não contradição, mas é *também uma relação de subsunção*".<sup>103</sup>

Assim, só existirá para o sujeito passivo a obrigação de pagar tributo se houver a criação de tributo por lei ordinária – não mero ato legislativo do Poder Executivo, como portarias ou resoluções. Trata-se de atividade legiferante em representação da vontade da população. Por esta razão, se fala, no sistema tributário pátrio, no princípio da estrita legalidade tributária, já que os tributos só podem ser instituídos, ou aumentados por lei ordinária em vigor anteriormente à ocorrência do fato descrito na norma jurídica tributária. A exceção à regra se dá no tocante aos empréstimos compulsórios, impostos residuais da União e contribuições sociais previstas no art. 195, § 4º da CF, que demandam a edição de lei complementar.<sup>104</sup>

Dessa maneira, se vê que a lei é fonte fundamental do direito tributário pátrio, estando abaixo apenas da Constituição Federal, que é quem definiu a importância da lei ordinária neste sentido. Por definir a incidência do tributo, a lei tributária deve descrever a hipótese de incidência minuciosamente. PAULO de BARROS CARVALHO ensina que a norma jurídica tributária possui um descritor (a hipótese descrita na lei trará uma previsão de um fato – como exemplo a industrialização de produtos) e um prescritor (a consequência da ocorrência do fato descrito na norma – nasce a obrigação tributária).<sup>105</sup> A partir deste conceito, percebe-se que o tipo tributário, a exemplo do que acontece com o tipo penal, é um conceito fechado e exato, o que só vem a reforçar o primado da segurança jurídica dos contribuintes.<sup>106</sup> Ou seja, só nascerá a obrigação de pagar o tributo se o fato ocorrido no plano fenomênico se enquadrar na hipótese legal.

O princípio da legalidade, além de exigir atuação legislativa ordinária dos entes federados competentes para a instituição de tributos, impõe que a norma jurídica tributária contenha descrição minuciosa da obrigação tributária. Mostra-se, também, como uma das limitações formais ao poder de tributar.

---

<sup>103</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*, p. 12-13. (grifo do autor)

<sup>104</sup> CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 244.

<sup>105</sup> CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 242-243. Nas palavras do mestre: "A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala *descritor* e *prescritor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente" (grifo do autor).

<sup>106</sup> No mesmo sentido, CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 249.

### 1.2.2 Territorialidade

Antes de se apresentar a definição do que seria territorialidade para o direito tributário, cita-se, rapidamente, algumas linhas a respeito da estrutura da norma jurídica tributária, com base no magistério de PAULO de BARROS CARVALHO.

Em virtude do princípio da legalidade, a norma que prevê a incidência de um tributo tem duas partes, o descritor, que traz a hipótese de incidência – descrição legal de um fato que, caso ocorra no mundo dos fatos, será passível de tributação – e o prescritor, que traz a consequência – a obrigação de pagar o tributo. Leciona o autor mencionado que no descritor deve-se encontrar um critério material (referente ao comportamento do sujeito passivo), que é condicionado ao tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial), enquanto no prescritor encontrar-se-ão os critérios pessoal (descrição dos sujeitos passivo e ativo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).<sup>107</sup>

O critério espacial é aquele que definirá a incidência do tributo, dentro dos limites da competência tributária do ente tributante. GERALDO ATALIBA ensina que a hipótese de incidência “só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário”. Adiante, assevera com propriedade: “Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei [...]”.<sup>108</sup>

Com base nesse raciocínio conclui-se que o critério espacial somente poderá ser estabelecido dentro do âmbito da competência do legislador ordinário. A lei municipal só tem eficácia no território do Município, a lei estadual só é eficaz no território do próprio estado e a lei federal tem abrangência nacional.<sup>109</sup> A lei tributária, portanto, só é aplicável aos fatos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertence.

No tocante ao princípio na esfera internacional, ALBERTO XAVIER faz importantes distinções: territorialidade em sentido positivo – que implica na incidência da norma no território nacional, inclusive aos não nacionais –; em sentido negativo – incidência das leis tributárias de cada Estado em seu respectivo território –; em sentido formal – as leis tributárias são exequíveis coercitivamente no território

---

<sup>107</sup> No mesmo sentido, CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 243.

<sup>108</sup> ATALIBA, G. Obra citada, p. 93.

<sup>109</sup> Idem, ibidem.

da ordem jurídica que se integram –; e em sentido material – em que não se considera a incidência da lei, mas sim o âmbito de sua eficácia ou execução coercitiva.<sup>110</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER posiciona-se contrário a essa distinção, pois, além de considerar a tese da territorialidade “óbvia”, afirma que é questão de política fiscal, não se tratando de um problema de fenomenologia jurídica.<sup>111</sup>

O problema da territorialidade da norma se verifica nos casos em que há exteriorização do poder de tributar, como, por exemplo, a previsão de tributação sobre a renda de nacionais mesmo que residentes em território estrangeiro. Como no presente trabalho está-se a analisar a validade e eficácia das normas de direito internacional que prevêm a isenção de tributos após sua incorporação ao ordenamento jurídico pátrio, é necessária a verificação do critério espacial dessas normas no território nacional. Contudo, primeiro se faz mister análise do instituto da isenção tributária.

## 2 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

A isenção tributária é um instituto jurídico que traz vasta manifestação doutrinária, principalmente, no tocante ao seu conceito. Por essa razão, antes de se adentrar nessa celeuma, falar-se-á a respeito do regime jurídico deste instituto.

ROQUE CARRAZZA ensina que, ao se falar em competência tributária, necessariamente, se está a tratar da isenção tributária.<sup>112</sup> Isto porque o ente federado competente para instituir tributos pode, por meio de lei, aumentar a carga tributária, diminuí-la e até suprimi-la, a critério do legislador em conjunto com o Poder Executivo. Assim como a competência para instituir tributos deve observar os parâmetros contidos na Constituição Federal, a prática da isenção tributária também se submete às limitações constitucionais. A exemplo do que ocorre com a instituição dos tributos, a isenção tributária é matéria incumbida ao legislador ordinário competente; logicamente, “a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar”.<sup>113</sup> Na certa síntese de SOUTO MAIOR BORGES, “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”.<sup>114</sup>

---

<sup>110</sup> Na mesma esteira, XAVIER, A. Obra citada, p. 21-26.

<sup>111</sup> BECKER, Alfredo Augusto, citado por XAVIER, A., obra citada, p. 22 e GRUPENMACHER, B. T., *Tratados internacionais...*, p. 47.

<sup>112</sup> CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 813.

<sup>113</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>114</sup> BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*, p. 19.



## 2.1 CONCEITO

Há diversas teorias que pretendem conceituar a isenção tributária, sendo que nenhuma delas passou despercebida pelas críticas sempre construtivas de PAULO de BARROS CARVALHO. A primeira, que teve como expoentes RUBENS GOMES de SOUSA e AMÍLCAR de ARAÚJO FALCÃO, conceituava isenção como dispensa legal do pagamento do tributo.<sup>115</sup> Para essa doutrina, cuja visão foi incorporada pelo Código Tributário Nacional (CTN, art. 175, I), há o nascimento da obrigação tributária, com a dispensa do pagamento do tributo pela lei isentiva. O tributo seria devido, porque existiria a obrigação, mas a lei dispensaria o pagamento.<sup>116</sup> Como bem argumentou LUCIANO AMARO, a conceituação é equivocada, pois isenção não se confunde com remissão tributária, que é a extinção do crédito tributário. A dispensa legal de tributo implicaria, nessa concepção, que “o fato isento fosse tributado, para que, *no mesmo instante*, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não-contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, *ao mesmo tempo*, tributado e não tributado”.<sup>117</sup> PAULO de BARROS CARVALHO critica essa tese ao argumento de que seria “uma cadeia de expedientes imaginativos para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa”.<sup>118</sup>

SOUTO MAIOR BORGES critica a tese de que a isenção seria um favor legal ao lembrar que a isenção deve obedecer aos princípios constitucionais, pois, se contrário fosse, estar-se-ia dando margens a privilégios de todas as espécies. As isenções são concedidas visando, primariamente, o interesse público e, secundariamente, o interesse dos particulares.<sup>119</sup>

Por outro lado, há entendimento de que a isenção tributária seria uma hipótese de não-incidência tributária qualificada pela lei. É a posição de SOUTO MAIOR BORGES, que afirma que a isenção tem como princípio a não-incidência. O autor critica a distinção entre não-incidência e isenção, afirmando que “a isenção, contrariamente ao que pretende a quase-generalidade da doutrina, configura

---

<sup>115</sup> Conforme citado por CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 817.

<sup>116</sup> Essa era a definição de Rubens Gomes de Sousa, como cita AMARO, Luciano da Silva *in Direito tributário brasileiro*, p. 283.

<sup>117</sup> AMARO, L. da S. Obra citada, p. 283-284. (grifos do autor)

<sup>118</sup> CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 486.

<sup>119</sup> Neste sentido, BORGES, J. S. M. Obra citada, p. 60-61.

hipótese de não-incidência *legalmente* qualificada, como a imunidade configura hipótese de incidência *constitucionalmente* qualificada”. E explica: “ocorre não-incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária”.<sup>120</sup> PAULO de BARROS CARVALHO discorda desse argumento, alegando que a definição padece “pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária”, ainda que a idéia de SOUTO MAIOR BORGES “repouse [n]a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, do fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo”.<sup>121</sup> Para o autor, as normas de isenção tributária são normas de estrutura, que contêm disposições acerca do relacionamento das normas de comportamento e dispõem a respeito da produção, modificação e expulsão de regras do sistema, e não de comportamento, cujo prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas.

ROQUE CARRAZZA, sem retirar os méritos das definições citadas, formulou um conceito que harmoniza o entendimento da maioria da doutrina, conceituando isenção como “uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial)”. Ou ainda: “é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça *in concreto* (evidentemente, naquela hipótese descrita na lei isentiva)”.<sup>122</sup>

## 2.2 ISENÇÃO X IMUNIDADE X NÃO-INCIDÊNCIA

É desnecessário dizer que imunidade tributária e isenção não se confundem. Embora possam ter efeitos semelhantes (o não pagamento do tributo), o regime jurídico desses institutos é totalmente diverso. PAULO de BARROS CARVALHO indica apenas três pontos de contato: ambos tratam de normas de estrutura, são normas jurídicas válidas no sistema e versam de matéria tributária.<sup>123</sup>

A imunidade é norma constitucional que declara a incompetência do ente federado para legislar a respeito da tributação de certo fato. Quando o constituinte

---

<sup>120</sup> BORGES, J. S. M., p. 156. (grifos do autor)

<sup>121</sup> CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 488

<sup>122</sup> CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 829.

<sup>123</sup> CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 188.

originário outorgou aos entes federados a competência de instituir tributos (competência tributária positiva), por considerações de caráter pessoal e real<sup>124</sup>, retirou a competência de tributar a respeito de alguns fatos que seriam de relevância jurídica (competência tributária negativa), por motivações ligadas ao interesse público. É, em verdade, uma limitação constitucional ao poder de tributar, no vocábulo de ALIOMAR BALEEIRO, ou um princípio constitucional de exclusão da competência tributária.<sup>125</sup>

O constituinte optou pela não-incidência do tributo, ainda que passível de instituição, em alguns caso devido à natureza jurídica ou pela relação que têm com certos bens jurídicos, fatos ou situações, ou pela atividade que exercem. É o caso dos tempos de qualquer culto (CF, art. 150, VI, “b”), em que se pretendeu resguardar liberdade de crença (CF, art. 5º, VI).

A isenção, ao revés, se dá no plano ordinário, pelo próprio ente federado que detém a competência de instituir tributos, por meio de lei. A principal distinção entre esses institutos se dá no plano em que atuam. A imunidade “opera no plano da definição da *competência*”, enquanto a isenção “atua no plano da *incidência*”.<sup>126</sup>

Há quem defenda, ainda, que isenção e imunidade, ao contrário do que pensa SOUTO MAIOR BORGES, não se confundem com não-incidência. É a posição de HUGO de BRITO MACHADO. Para este autor a não-incidência implica na ocorrência de fato que não encontra correspondência na hipótese de incidência de certo tributo. Não há necessidade de norma que preveja a não-incidência, pois a configuração se dá por mera exclusão: um fato, ainda que seja juridicamente relevante, mas que não esteja tipificado na hipótese de incidência do tributo, definido está como não passível de incidência tributária. Um exemplo é a locação de bens móveis, serviço que não se encontra elencado dentre as hipóteses de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), na lista anexa à Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003.

Em que pese ser uma atividade econômica, uma prestação de serviços que possui relevância jurídica, não incide o ISS sobre o serviço de locação de bens móveis, por liberalidade do legislador complementar.<sup>127</sup>

---

<sup>124</sup> AMARO, L. da S. Obra citada, p. 280.

<sup>125</sup> BORGES, J. S. M. Obra citada, p. 180.

<sup>126</sup> Consoante entendimento de AMARO, L. da S. Obra citada, p. 281.

<sup>127</sup> Consta das razões de veto do item “17” da lista de serviços anexa à LC 116/2003 que o termo “locação de serviços” é tecnicamente incorreto, conforme já decidiu o STF.

HUGO de BRITO MACHADO define a não-incidência como “tudo o que está fora da hipótese de incidência”, o que não foi por ela abrangido, ou “a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza sua hipótese de incidência ou, em outras palavras, não se configura seu suporte fático”.<sup>128</sup> Para este autor, há diferença entre a não-incidência pura ou simples e juridicamente qualificada. A primeira resulta da inocorrência do suporte fático da norma tributária, enquanto a segunda implica na existência de norma jurídica expressa dizendo que não se configura a hipótese de incidência. Todavia, HUGO de BRITO MACHADO admite que a imunidade “é uma forma qualificada de *não incidência*. Realmente, se há imunidade, a lei tributária *não incide*, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior”, ao passo que a isenção, “porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido”.<sup>129</sup>

BETINA GRUPENMACHER, por sua vez, entende que imunidade é hipótese em que há o impedimento do fenômeno da incidência tributária, por expressa determinação constitucional. Assim:

O que se quer afirmar é que as imunidades operam, em relação às normas impositivas, a consequência da não incidência, ou seja, a ocorrência de um determinado fato, ainda que corresponda rigorosamente à descrição daquele hipoteticamente previsto na lei, não terá a aptidão de desencadear a incidência da norma, pois a regra de imunidade, naquela dada situação, vedou-a expressamente, ou seja, é possível, nas hipóteses de imunidade, que certos fatos se subsumam à hipótese de incidência, e, ainda assim, não desencadeiem o nascimento da relação jurídica tributária por expressa vedação constitucional.<sup>130</sup>

Para ROQUE CARRAZZA isenção não se confunde com não-incidência, que é “simplesmente a explicitação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da *hipótese de incidência possível* do tributo”.<sup>131</sup> Neste sentido, é imperiosa a lição de GERALDO ATALIBA: “se houver subsunção do fato à h. i., ele será fato imponible. Se não houver subsunção, estar-se-á diante de fato irrelevante para o direito tributário”.<sup>132</sup>

---

<sup>128</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 153-154. (destaque do autor)

<sup>129</sup> Idem, p. 154.

<sup>130</sup> GRUPENMACHER, B. T. Imunidade Tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: Heleno Taveira Tôres. (Org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, p. 848.

<sup>131</sup> CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 857. (grifos do autor)

<sup>132</sup> ATALIBA, G. Obra citada, p. 62.

Em suma, isenção, imunidade e não-incidência pura não se confundem, pois aquela decorre de lei ordinária editada pelo ente tributante competente para a instituição do tributo, essa se trata de limitação da competência de instituir tributos advinda do comando constitucional, e esta é a inocorrência de subsunção de fato não previsto na hipótese de incidência do tributo.

### 2.3 ISENÇÕES HETERÔNOMAS

As isenções tributárias, a princípio, são autonômicas, concedidas apenas pelo ente federado que possui a competência de instituir o tributo, sendo os demais entes incompetentes para concedê-la. MISABEL DERZI conclui que essa vedação, imposta pelo artigo 151, III, da Constituição Federal à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, visou fortalecer o federalismo.<sup>133</sup> Salvo as exceções previstas pela própria Constituição, não se permite a concessão de isenções heterônomas no ordenamento jurídico brasileiro, isto é, isenções de tributos pertencentes à competência alheia.

Refere SOUTO MAIOR BORGES, com base na doutrina de ALIOMAR BALEEIRO, que a isenção heterônoma poderia ser justificada para que a União possa atingir os fins que lhe são constitucionalmente atribuídos, podendo-se valer, para tanto, dos meios necessários. Como a isenção heterônoma só é possível por meio de lei complementar, com *quorum* especial, “desloca a problemática da isenção para o plano superior do interesse nacional, transcendendo, portanto, os interesses meramente locais”.<sup>134</sup>

A Constituição de 1988 limita a possibilidade de isenção heterônoma apenas com relação ao ICMS e ao ISS no tocante aos serviços exportação de produtos e serviços para o exterior, claramente, em função do interesse econômico nacional, conforme se extrai dos arts. 155, § 2º XII, “e” e 156, § 3º, II. Vale destacar que tanto as normas que contêm a isenção autonômica quanto a heterônoma, por força do que prevê o artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, devem ser interpretadas

---

<sup>133</sup> Em nota de atualização de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 945. Vale citar a compreensão de Roque Antonio Carrazza *in* obra citada, p. 831, a respeito do art. 151, III, da CF, pela sua aplicabilidade do dispositivo constitucional a todos os entes federados e não só à União Federal: “Realmente, não faria sentido que só a União estivesse impedida de isentar tributos da competência de outras pessoas políticas. Na medida em que, juridicamente, as pessoas políticas são isônomas, este impedimento tolhe a todas”.

<sup>134</sup> BORGES, J. S. M. Obra citada, p. 212 e 217-218.

literalmente, não sendo possível se fazer interpretação extensiva. Portanto, só poderá a União, por meio de lei complementar, conceder isenções destes tributos, alheios à sua competência, dentro dos limites da norma constitucional.

Pois bem, diante do que foi exposto, pode-se dizer que as isenções tributárias previstas nos tratados internacionais não devem ser entendidas como isenções heterônomas. Isto porque a vedação constitucional é imposta à pessoa jurídica de direito interno, União e quem celebra o tratado internacional é a República Federativa do Brasil, da qual a União é apenas um dos componentes. Ao contrário do que explicou FRANCESCO CONTE, não há atuação dicotômica da União no plano externo e no plano internacional.<sup>135</sup> JOSÉ AFONSO da SILVA faz clara distinção ao explicar que a pessoa jurídica de direito internacional é a República Federativa do Brasil e a pessoa jurídica de direito interno é a União.<sup>136</sup>

Vem de encontro com esse entendimento a doutrina de SOUTO MAIOR BORGES, que reputa a erro a comparação da isenção prevista em tratados internacionais com as isenções heterônomas. Para o autor “não é, a rigor, de isenção heterônoma, senão autônoma que se trata. Autonomia da pessoa isentante – a Federação – cuja única peculiaridade consiste no caráter plurilateral da sua instituição” SOUTO MAIOR enfatiza: “Que coerência terá, porém, sustentar-se que a as pessoas constitucionais de direito interno União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios podem isentar de tributos e a Federação brasileira, que a todos conjuga, não o pode?”.<sup>137</sup> Com efeito, não se equiparam a isenção do tratado internacional à isenção heterônoma, pois esta é uma vedação à pessoa jurídica de direito interno União, enquanto aquela é ato internacional celebrado pela República Federativa do Brasil.

Após essas breves noções a respeito do sistema constitucional tributário e do regime jurídico das isenções tributárias, passa-se à análise dos conflitos entre a legislação interna e as normas isentivas provenientes de tratados internacionais.

---

<sup>135</sup> CONTE, Francesco. O tratado internacional e a isenção de tributos estaduais e municipais: breves reflexões. *in Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 35, p. 35: “Haveria, por assim dizer, atuação dicotômica da União Federal – do Estado nacional – *no plano internacional*, como Estado federal brasileiro e representante dos Estados-membros e Municípios (entidades federadas despidas de soberania) e *no plano doméstico*, onde atua, à semelhança dos Estados-membros, do Distrito Federal e Municípios, como pessoa jurídica de direito público interno”. (grifos do autor)

<sup>136</sup> SILVA, J. A. da. Obra citada, p. 492.

<sup>137</sup> BORGES, Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos dos Estados-Membros e Municípios. *in Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário*, p. 177-178.

## IV CAPÍTULO – TRATADOS INTERNACIONAIS E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

### 1 CONFLITOS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS E A ORDEM INTERNA

Após as ponderações acerca da celebração e incorporação dos tratados internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro, passa-se à análise dos eventuais conflitos das normas jurídicas contidas nos tratados internacionais em matéria tributária com a ordem interna.

#### 1.1 TRATADOS INTERNACIONAIS E O ART. 98 DO CTN

Não há dúvidas de que os tratados internacionais são fontes do direito tributário nacional, em face do que prevê o artigo 96 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966). O artigo 98 é o dispositivo específico que trata das relações das normas de direito tributário previstas nos atos internacionais com a legislação interna, o que provoca discussões na doutrina, principalmente, no tocante à constitucionalidade.

Dispõe o citado artigo que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Grandes expoentes do direito tributário apontam com veemência o equívoco do legislador infraconstitucional no emprego do instituto da revogação no referido artigo. PAULO de BARROS CARVALHO anuncia que a dicção do artigo é equivocada, uma vez que “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>138</sup>

Contudo, são as palavras de HELENO TÔRRES que melhor elucidam os problemas semânticos trazidos pelo art. 98. O autor elucidam que o comando do artigo possui duas funções: de recepção sistêmica das normas contidas no tratado internacional e sua execução destinada ao legislador ordinário.<sup>139</sup> A primeira parte do texto normativo, quando menciona revogação ou modificação da legislação interna, deve ser interpretada como uma limitação à eficácia da norma interna com relação àquela matéria específica contida no tratado internacional. ALBERTO XAVIER explica que não se está diante de um fenômeno ab-rogativo, “já que a lei interna

---

<sup>138</sup> CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 79.

<sup>139</sup> TÔRRES, H. T. Obra citada, p. 579.

mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo círculo de pessoas e situações [...]”.<sup>140</sup> Ou seja, o tratado internacional não pretende revogar a legislação interna, mas tão somente afastar a incidência normativa a respeito da matéria da qual trata.

Nesse passo, é importante citar o entendimento de LUCIANO AMARO. Para este autor, a antinomia entre a norma de direito interno e o tratado internacional é “um *conflito aparente de normas*” e “se resolve pela aplicação do preceito do tratado, que, no caso, está para a lei interna assim como a *norma especial* está para a *norma geral*”.<sup>141</sup> ALBERTO XAVIER admite a especialidade do tratado em relação à lei ordinária interna, mas afirma que há a derrogação desta nos casos em que aquela se aplica. Essa posição é rebatida por LUCIANO AMARO na precisa passagem:

É óbvio que o tratado, nessas circunstâncias, não revoga, nem totalmente (por ab-rogação) nem parcialmente (por derrogação), a lei interna. *Tanto que, em relação aos demais países, não signatários do tratado, a lei interna brasileira continua sendo aplicada na sua inteireza; a lei interna permanece em vigor para aplicação, mesmo em relação aos países signatários do tratado, às situações neste não previstas.*<sup>142</sup>

É de se concordar com o autor. De fato, não é possível se falar em revogação ou derrogação da lei interna pelo tratado internacional, mesmo diante da previsão do art. 98 do CTN, pois se trata de antinomia aparente. O que acontece, na verdade, é que a norma de direito internacional apenas afasta a incidência da norma de direito interno no caso abstrato previsto na lei. O afastamento da incidência se dá somente com relação àquele caso, fato ou pessoa previsto na norma do ato internacional, por deliberação dos contraentes. Torna-se forçoso lembrar que os tratados internacionais em matéria tributária freqüentemente buscam evitar a dupla tributação ou reduzir a carga tributária nas relações de comércio internacional. Assim, a norma de direito internacional incide somente nos casos nela previstos, sendo que a lei interna continua vigendo nos casos que não se enquadrem no preceito do tratado.

Um exemplo que pode esclarecer a questão da incidência do tratado internacional afastando-se a incidência da norma de direito interno é a isenção concedida aos cônsules, pela Convenção de Viena sobre Relações Consulares. Em

---

<sup>140</sup> XAVIER, A. Obra citada, p. 131. (grifo do autor)

<sup>141</sup> AMARO, L. da S. Obra citada, p. 178-179. (grifos originais)

<sup>142</sup> Idem, p. 179. (grifei)



seu artigo 32, há a previsão da isenção de impostos e taxas municipais, regionais para os locais consulares e residência do chefe da repartição consular de carreira do qual é proprietário o Estado que envia ou a pessoa que atue em seu nome. Percebe-se que a isenção em comento, que é uma lei de caráter especial e excepciona a norma geral, somente é aplicável aos locais consulares ou de residência do chefe da repartição consular de propriedade do Estado que envia a pessoa. Ou seja, não estão abrangidos pela norma isentiva os locais alugados ou de residência de cónsules honorários. Nestes casos, há a incidência do imposto municipal, prevalecendo as disposições da norma geral, pois não houve subsunção à norma internacional que prevê a isenção.

Diante do exemplo, nota-se que não há revogação da norma geral, apenas se afasta sua incidência para que a norma de direito internacional, que é específica para o caso nela descrita, possa incidir – exclusivamente no caso previsto na hipótese de incidência descrita na norma jurídica tributária contida no tratado e com relação aos países dele signatários. Enquanto a lei interna prevê norma de caráter geral, aplicável a todos os sujeitos passivos da lei brasileira, o tratado internacional afasta temporariamente a aplicação dessas normas quando trouxer disposição diversa em casos específicos. Entretanto, “a lei tributária interna continua [...] intacta, quanto à incidência sobre os fatos e atos não albergados pelo tratado”.<sup>143</sup>

Portanto, acertam HELENO TÔRRES, quando afirma que “a norma interna cede em sua aplicação, mas não em sua existência e validade”<sup>144</sup> e LUCIANO AMARO, ao dizer que se deve “aplicar os preceitos convencionais (do tratado) em harmonia (e não em confronto) com a legislação interna”.<sup>145</sup>

A segunda parte do art. 98 do CTN prevê que os tratados devem ser observados pela leis que lhes sobrevenham. Trata-se de comando destinado ao próprio sistema ou uma restrição imposta no que se refere à produção normativa, “posta para evitar possíveis hipóteses de desobediência ao conteúdo das convenções, isoladamente, coarctando qualquer possibilidade de futura ab-rogação ou derrogação por parte de lei interna”.<sup>146</sup> Afinal, o tratado só deixa de ser aplicável no momento em que houver sua denúncia – ato que só pode ser feito pelo representante da República Federativa do Brasil perante a sociedade internacional.

---

<sup>143</sup> GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais...*, p. 108.

<sup>144</sup> TÔRRES, H. T. Obra citada, p. 580.

<sup>145</sup> AMARO, L. da S. Obra citada, p. 179.

<sup>146</sup> TÔRRES, H. T. Obra citada, p. 581.

Apesar disso, LUÍS ROBERTO BARROSO, com base em precedentes jurisprudenciais, afirma que é possível a derrogação de tratado internacional pela legislação ordinária, em virtude da aplicabilidade da regra hermenêutica de norma posterior prevalece sobre a anterior, não sendo excluída, no entanto, a responsabilidade internacional do Estado.<sup>147</sup> Ao concluir pela responsabilidade estatal no âmbito internacional no caso de não execução do tratado internacional, o autor implicitamente fez constar a afirmação do princípio *pacta sunt servanda*, no tocante à responsabilização do Estado quanto ao descumprimento do tratado. Com base nisto, SACHA CALMON afirma que o art. 98 do CTN “contém um comando adicional ao legislador ordinário que veda a este, hierarquicamente, qualquer desobediência ao tratado. [...] tem como efeito exclusivo proibir a sua revogação por leis internas subseqüentes”.<sup>148</sup> A respeito disso, entende LUÍS EDUARDO SCHOUERI que o art. 98 do CTN é legislação paraconstitucional, dirigido ao legislador ordinário e que limita o poder de tributar. Cita, na mesma esteira, a lição de RUY BARBOSA NOGUEIRA, no sentido de que “o Brasil não pode deixar de honrar o que contratou e assinou como Tratado Internacional”.<sup>149</sup>

Conclui-se, portanto, que com base no princípio *pacta sunt servanda*, uma vez assumido o compromisso perante a sociedade internacional, não cabe à legislação interna obstaculizar a aplicação do tratado internacional. A intenção do art. 98 do CTN foi impor a preferência da aplicabilidade do tratado internacional em face da legislação interna, sem, no entanto, prever a superior hierarquia do tratado internacional. Por isto, não é razoável invocar-se a inconstitucionalidade deste dispositivo – seja como lei complementar ou como lei ordinária –, já que o art. 98 não faz as vezes da Constituição Federal, mas apenas orienta o exegeta e o legislador no momento da aplicação do tratado ao caso concreto.

Vê-se, destarte, que não é possível a interpretação literal do art. 98 em razão dos equívocos semânticos em que incorreu o legislador infraconstitucional. Afinal, como diz PAULO de BARROS CARVALHO, “problemas sintáticos, semânticos e pragmáticos dessa natureza vão sempre acompanhar o intérprete sempre que se preocupar com a análise dos produtos legislados, invariavelmente inçados de tais

---

<sup>147</sup> BARROSO, L. R. Obra citada, p. 33.

<sup>148</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Isenções decorrentes de tratados internacionais. in COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Machado; THEODORO JR., Humberto. *Direito tributário contemporâneo*, p. 177.

<sup>149</sup> SCHOUERI, L. E. Obra citada, p. 102.

imperfeições”.<sup>150</sup> E o Código Tributário Nacional, com a melhor das intenções, “deixou-se levar, nesse passo, pelo seu *didatismo*, [...] sempre com melhor dos intentos, pôr a força do texto legal a serviço da estruturação teórica do direito tributário”.<sup>151</sup>

## 1.2 LEIS FEDERAIS E LEIS NACIONAIS

Após tramitar nas Casas do Congresso Nacional e ser ratificado pelo Presidente da República, o tratado internacional passa a ter vigência no ordenamento jurídico brasileiro como “direito internacional” e, muitas vezes, traz em seu bojo matéria de aplicação em todo o território nacional. Mesmo que se argumente que o tratado internacional integra o ordenamento jurídico brasileiro como lei ordinária, está-se diante de caso em que se mostra necessária a distinção doutrinária invocada por GERALDO ATALIBA, a respeito da lei nacional e lei federal.

Inicialmente, cumpre esclarecer que ambas as leis são oriundas do Congresso Nacional, tendo ponto de contato comum na origem. A relevância da distinção da lei nacional e da lei federal se dá no tocante ao âmbito de incidência. Destaca SOUTO MAIOR BORGES que, a partir da concepção kelseniana, há quatro âmbitos de validade da norma: material, pessoal, espacial e temporal. Quanto aos aspectos espacial e temporal não há diferença entre as figuras, pois ambas vigem no território nacional, no tempo nelas determinado.<sup>152</sup> GERALDO ATALIBA aponta a distinção quanto ao aspecto pessoal: a lei federal “vincula todo o aparelho administrativo da União e todas as pessoas que a ela estejam subordinadas, ou relacionadas em grau de sujeição, na qualidade de seus administrados ou jurisdicionados”; a lei nacional, por seu turno, tem como destinatários, “na qualidade de jurisdicionados (‘lato sensu’) do Estado brasileiro: na qualidade de súditos do Estado federal”.<sup>153</sup>

Sob o mesmo raciocínio, SOUTO MAIOR BORGES diz o seguinte: “A lei federal distingue-se da lei nacional porque esta, embora editada pelo Congresso Nacional, tem como destinatários não apenas a União, mas os Estados e Municípios; ou só os

---

<sup>150</sup> CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 78.

<sup>151</sup> AMARO, L. da S. Obra citada, p. 183. (grifo original)

<sup>152</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*, p. 63 e 66.

<sup>153</sup> ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios: limites à norma geral – Código Tributário Nacional. *in Revista de Direito Público*, p. 49.

Estados; ou só os Municípios, etc”.<sup>154</sup> Quanto ao aspecto material, GERALDO ATALIBA explica que a lei federal abrange apenas os jurisdicionados e administrados da União nas relações jurídicas com seu aparelho administrativo, enquanto a lei nacional é mais ampla, transcendendo as distinções político-administrativas. A lei nacional, portanto, é produto do Estado nacional, total, global – vige no território nacional e vincula todos aqueles sujeitos à sua soberania – inclusive os Estados e Municípios.<sup>155</sup>

Dentro desta distinção apontada, pode-se afirmar que o tratado internacional em matéria tributária, uma vez ratificado, possui incidência *nacional*, já que seu critério especial é o território nacional. O tratado é aplicável a todos aqueles subordinados à soberania do Estado brasileiro, inclusive às pessoas de direito público interno. Ao celebrar o tratado, o Estado brasileiro compromete-se em executá-lo em todo seu território, independente de divisões político-administrativas e, por isto, não se pode ter o tratado internacional como lei federal em razão de sua incidência nacional. Todavia, é necessária a verificação de eventual ofensa ao princípio federativo, o que será tratado a seguir.

## **2 TRATADOS INTERNACIONAIS E ISENÇÕES DE TRIBUTOS MUNICIPAIS E ESTADUAIS**

Não são incomuns a normas de direito internacional que versam a respeito de tributos de competência dos Estados federados e dos Municípios, inclusive, no tocante à previsão de isenções tributárias. Anteriormente, discorreu-se a respeito do sistema constitucional tributário e se viu que a competência para instituir tributo também compreende a competência para conceder a isenção. No momento em que um tratado internacional prevê isenção de tributo estadual ou municipal poder-se-ia suscitar ofensa ao pacto federal. Antes, porém, de se afirmar lesão a princípio constitucional basilar, faz-se necessário tecer algumas considerações a respeito da peculiaridade da federação brasileira.

### **2.1 PRINCÍPIO FEDERATIVO**

O Estado brasileiro é um Estado Federal, isto é, os Estados-membros, a União e os Municípios são autônomos, mas a soberania é qualidade inerente ao

---

<sup>154</sup> BORGES, J. S. M. *Lei complementar...*, p. 68.

<sup>155</sup> ATALIBA, G. *Normas gerais...*, p. 49.

Estado unitário. Cumpre sempre lembrar que a idéia de federação surgiu nos Estados Unidos, no século XVIII. Em que pese a semelhança com o Brasil no que se refere ao momento histórico de pós-independência em que ambos se encontravam, o modelo federal estadunidense é bem diferente. SACHA CALMON assevera enfaticamente que “o federalismo brasileiro é artificial e, portanto, lógico e estrutural, ao contrário do norte-americano que é empírico e histórico”.<sup>156</sup>

Explica-se. O federalismo clássico caracteriza-se pela integração de Estados soberanos com a aceitação e obediência à Constituição comum, sendo-lhes vedado o direito de secessão. DALMO de ABREU DALLARI explica que após a aderência ao pacto federal, “a soberania pertence à União, e os federados, embora gozando de autonomia, ficam sujeitos ao que dispõe a Constituição federal, sendo obrigados a obedecer e cumprir, em relação a certos assuntos, as decisões do governo central”.<sup>157</sup>

No caso dos Estados Unidos, havia 13 colônias que, na época da independência, eram 13 Estados soberanos e independentes, com características e interesses próprios. Com a adesão ao pacto federal passaram a integrar a União, que era a expressão da unidade, dando-lhes características comuns, como a mesma cidadania e nacionalidade. Havia um poder central com autoridade sobre as treze unidades federadas, porém, com respeito à individualidade de cada uma. O que aconteceu no caso americano, portanto, foi a centralização de Estados que eram autônomos e soberanos. No Brasil ocorreu o inverso. Nas palavras de DALMO de ABREU DALLARI:

Partiu-se da existência de uma unidade com poder centralizado e se distribuiu o poder político entre várias unidades, sem eliminar o poder central. Cada uma dessas unidades, que era apenas uma subdivisão administrativa chamada Província, recebeu uma parcela de poder político e a afirmação formal de sua individualidade, passando a denominar-se Estado. Aí o movimento foi descentralizador.<sup>158</sup>

Além da existência de poder centralizador, a federação no Brasil difere-se pelo contexto social pós-proclamação da independência. Antes da vinda da família real portuguesa, em 1808, havia em um grande número de Estados a dominação

---

<sup>156</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*, p. 188.

<sup>157</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *O estado federal*, p. 17.

<sup>158</sup> Idem, p. 52.

política de oligarquias familiares, sendo os direitos políticos por elas controlados. No período das regências, que antecedeu a maioria do Imperador Dom Pedro II, houve diversos movimentos separatistas, que fortaleceram a necessidade do poder centralizador.

Em razão da precariedade da formação intelectual, cívica e condições de saneamento dos municípios brasileiros, houve a opção por fazer com que os municípios integrassem o pacto federal, não só para o fomento do desenvolvimento da população, mas, principalmente, para evitar a formação de novos movimentos separatistas. Essa é uma das razões que justifica a integração do Município no pacto federal, ao contrário do que ocorre com outros Estados federais.

JOSÉ AFONSO da SILVA critica duramente a inserção dos Municípios no pacto federal. Para o autor os Municípios não são essenciais ao conceito de federação, já que são apenas entidades territoriais com autonomia político-constitucional. Há dois aspectos salientados por JOSÉ AFONSO que descaracterizam o Município como membro do pacto federal: na hipótese de secessão municipal, é de competência do Estado-membro intervir no Município, e não da União – isso demonstraria a vinculação dos Municípios aos Estados-membros em que estão localizados; e o fato de que a criação, incorporação, fusão e desmembramento dos Municípios é feita por lei estadual, segundo requisitos de lei complementar estadual.<sup>159</sup>

Mesmo diante da valiosa crítica, mister se ater ao que diz a Constituição Federal, que “consagrou a tese daqueles que sustentavam que o Município brasileiro é ‘entidade de terceiro grau, integrante e necessária ao nosso sistema federativo’”.<sup>160</sup> Entretanto, há de se considerar que cada Federação possui sua própria fisionomia, que lhe consagra seu próprio ordenamento jurídico e, como afirma BETINA GRUPENMACHER, “O só os fatos dos Municípios serem considerados como parte integrante da federação é bastante em si mesmo para demonstrar que possuímos uma federação com fisionomia própria, com características próprias”.<sup>161</sup>

Conforme elucida ROQUE ANTONIO CARRAZZA, no Brasil, por obra do princípio federativo, insculpido no art. 1º da CF, convivem harmonicamente a ordem jurídica global (o Estado Federal) e as ordens jurídicas parciais central (União) e periféricas

---

<sup>159</sup> SILVA, J. A. da. Obra citada, p. 472-473.

<sup>160</sup> Idem, p. 450.

<sup>161</sup> GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais...*, p. 121.

(Estados e Municípios).<sup>162</sup> No mesmo mote, GERALDO ATALIBA cita HANS KELSEN para explicar que a federação “engedra três ordens jurídicas distintas: a nacional, a central e as regionais. A primeira, ordem global, nacional, as demais, ordens parciais”. Ao aplicar o princípio na ordem tributária, o mestre diz o seguinte:

Afirmar o princípio federal é afirmar a existência de interesses gerais e regionais devidamente distinguidos e separados pelo sistema constitucional. É afirmar a existência de esferas de competências, devidamente discriminadas – expressa ou implicitamente – de âmbito global ou regional. [...] O pacto de associação (Constituição Federal) é exatamente o instrumento jurídico que cria os direitos e deveres recíprocos e lhes regula o exercício.<sup>163</sup>

O Estado federal, que é soberano, representa os interesses gerais, regionais e nacionais, inclusive, perante a sociedade internacional. Portanto, quando firma um tratado internacional, o representante da República Federativa representa a vontade do Estado brasileiro como Nação. Para os agentes de direito internacional o Brasil é uma unidade, não havendo distinção entre União, Estados-membros e Municípios. A vontade que se manifesta no ato da celebração do tratado é da República Federativa do Brasil, sendo irrelevante para a ordem internacional os interesses regionais e locais.

Diante disso, não há o que se falar em usurpação de competência da União na celebração de tratados internacionais, que é ato soberano e decorrente do próprio fundamento do conceito de Estado. Os Municípios e Estados-membros, diferentemente, são desprovidos de soberania e não possuem personalidade jurídica de direito internacional.

Nesse mesmo passo, também se pode afirmar que as isenções de tributos municipais e estaduais previstas nos tratados internacionais não são afronta ao princípio federativo. As isenções, neste caso, visam o interesse jurídico global, da Nação brasileira, que se sobrepõe aos interesses regionais e locais.

MISABEL DERZI entende que o princípio federativo é supraconstitucional e sua afirmação é a preservação da democracia. Assim: “Não custa repetir com o jurista alemão Stein que, nos países de democracia intermitente como no nosso, o federalismo – como forma de dispersão espacial do poder – é uma segurança

---

<sup>162</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*, p. 47.

<sup>163</sup> ATALIBA, G. *Normas gerais...*, p. 60.

adicional da liberdade”.<sup>164</sup> Contudo, não se mostra razoável a hipótese de descumprimento de cláusula de tratado internacional invocando-se interesse local perante a sociedade internacional, pois tal suposição configuraria na responsabilização do Estado Brasileiro, bem como à sua desmoralização frente aos demais pactuantes.<sup>165</sup>

O princípio federativo, portanto, não impede a concessão de isenções de tributos estaduais e municipais pelo Estado brasileiro. Como afirma HELENO TÔRRES:

A União, na qualidade de pessoa de Direito Público Internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, *in casu*, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo a de direitos humanos ou dos princípios e regras de Direito Internacional, seja de ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não “soberanos”, seja de ordem externa, quanto ao direito de Estados estrangeiros.<sup>166</sup>

O argumento de que o princípio federativo é supraconstitucional também não prevalece em razão do poder soberano, cujo exercício é exclusivo do Estado brasileiro, da ordem jurídica global, por força do pacto federal. Logo, não restam dúvidas de que os interesses nacionais devem prevalecer sobre os interesses dos entes federados, principalmente, no tocante à celebração dos tratados internacionais.

## 2.2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

O sistema jurídico brasileiro tem como ápice na hierarquia normativa a Constituição Federal. Portanto, toda e qualquer norma jurídica deve estar em consonância com o que dispõe a Constituição Federal. Não é objetivo deste trabalho a análise minuciosa do controle de constitucionalidade dos tratados internacionais, porém, como a repartição de competência tributária é feita pela Constituição Federal, abordar o tema se torna primordial.

Presumivelmente, todos os atos normativos editados pelo Congresso Nacional são constitucionais, já que se trata do órgão que representa a vontade popular. Sopesa-se a isto o fato de tanto a Câmara dos Deputados quanto o Senado

---

<sup>164</sup> Em nota de atualização de BALEEIRO, A. Obra citada, p. 643.

<sup>165</sup> GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais...*, p. 127.

<sup>166</sup> TÔRRES, H. T. Obra citada, p. 585.



Federal possuem comissões que analisam a constitucionalidade dos projetos de lei que tramitam na respectiva Casa.

De modo assemelhado ao que se dá com os projetos de lei ordinária e complementar, o tratado internacional tramita nas duas Casas parlamentares e também passa pelo controle de constitucionalidade preventivo, que visa impedir o ingresso de normas desconformes com o texto constitucional no ordenamento jurídico.

É possível, no entanto, o controle de constitucionalidade de lei ou de ato normativo já inserido no sistema jurídico, conforme dispõe o art. 102 da Constituição Federal, pois nem todos os atos normativos se submetem ao controle preventivo – é o caso das resoluções dos Tribunais e decretos. O controle repressivo é exercitado pelo Poder Judiciário quando provocado pela via de ação, visando a supressão de norma desconforme, ou pela via de omissão, buscando-se a extinção de inação do Estado perante o caso concreto.

A Constituição prevê expressamente o controle de constitucionalidade dos tratados internacionais, em seu artigo 102, inciso III, alínea “b”, atribuindo a competência ao Supremo Tribunal Federal de lhes declarar a inconstitucionalidade. Não poderia ser diferente, uma vez que após a manifestação do Congresso Nacional o tratado internacional passa a ter eficácia plena no ordenamento jurídico brasileiro. A norma do tratado internacional conflitante, contudo, será levada ao STF por meio de recurso extraordinário, não sendo possível, no caso dos tratados internacionais, a argüição direta de inconstitucionalidade. O controle de constitucionalidade, neste caso, será feito em face do caso concreto.

JOSÉ FRANCISCO REZEK e CARLOS MAXIMILIANO prezam pela primazia da Constituição Federal sobre o tratado internacional ao revés do que sustentava HILDEBRANDO ACCIOLY, argumentando que “a própria lei constitucional não pode isentar o Estado de responsabilidade por violação de seus deveres internacionais”.<sup>167</sup>

O constituinte de 1988 deixou claro, no entanto, que o tratado submete-se ao disposto no texto constitucional, em que pesem as conseqüências que a declaração de inconstitucionalidade do tratado pode gerar para o Estado brasileiro perante a sociedade internacional. Importante ressaltar, apenas, o que lembra GILMAR

---

<sup>167</sup> Os primeiros citados por GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais...*, p. 116, e o segundo citado por DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado – parte geral*, p. 94.

FERREIRA MENDES a respeito da declaração de incompatibilidade do tratado com a ordem constitucional:

Anote-se que a pronúncia da inconstitucionalidade, com o reconhecimento da nulidade, parece atingir, tão-somente, as normas nacionais de aprovação, ratificação e promulgação. No que concerne ao complexo normativo estabelecido pelo tratado ou convenção, há de se admitir que o juízo de inconstitucionalidade se resolve na não-aplicação, não se afigurando possível a decretação de nulidade, na espécie.<sup>168</sup>

Assim, deduz-se que o tratado internacional, depois de declarada sua inconstitucionalidade, não poderá ser aplicado no território nacional, mas ainda conserva sua eficácia no plano internacional.

No tocante às normas que prevêm isenção de tributos municipais e estaduais o controle de constitucionalidade apresenta-se efetivamente como uma barreira à aplicabilidade dessas normas. Isto porque é a Constituição Federal que distribui a competência tributária aos entes federados, concedendo-lhes a faculdade de instituir e isentar os tributos que lhes foram atribuídos. Não obstante já se tenha afastado a equiparação das normas de isenção tributárias internacionais às isenções heterônomas e se mitigado a hipótese de usurpação de competência da União federal, é de se considerar que o constituinte apenas outorgou competência para isentar de tributo ao próprio ente federado que a tem para instituí-lo.

Como não há norma constitucional expressa que preveja a incorporação das normas isentivas dos tratados internacionais na ordem jurídica brasileira, há incompatibilidade das isenções tributárias de tributos municipais e estaduais previstos em atos internacionais. É certo que os pactos internacionais decorrem do exercício do poder soberano e representam tanto a vontade como o interesse nacional. Contudo, a Constituição Federal é o ápice, é o vértice do sistema jurídico pátrio, é quem confere validade e legitimidade a todos os poderes estatais, na medida em que ela os reconheça e que por ela são distribuídos.<sup>169</sup> Os tratados internacionais não poderão confrontar com a Constituição Federal, sob pena de declaração de inconstitucionalidade e, conseqüentemente, a inaplicabilidade na ordem jurídica interna.

Conclui-se, deste modo, que na ausência de previsão expressa da Constituição Federal acerca da prevalência das disposições do tratado internacional

---

<sup>168</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de Constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos*, p. 266.

<sup>169</sup> No mesmo sentido, SILVA, J. A. da. Obra citada, p 45.

sobre a legislação interna a isenção de tributos dos Estados-membros e municípios pelos tratados internacionais é inconstitucional.

### 3 POSIÇÃO DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

#### 3.1 DOCTRINA

Não há consonância no entendimento da doutrina brasileira a respeito das isenções tributárias previstas nos tratados internacionais. Ao contrário, a matéria, tratada por poucos, mas bem fundamentada, traz bastante controvérsia. Citar-se-á, a seguir, a contribuição de parte da doutrina de direito tributário que discorreu especificamente acerca do tema.

A posição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA é pela inadmissão de isenções tributárias de tributos municipais e estaduais em tratados internacionais em razão do que define a própria Constituição Federal no art. 151, III. O autor expõe que “o tratado internacional não pode obrigar os Estados, os Municípios, e o Distrito Federal a abrirem mão de parte ou totalidade de suas competências tributárias [...] à União é vedado usurpar competências que a Lei das Leis outorgou aos Estados [...]”.<sup>170</sup> Ao incorrer na mesma linha de ROQUE CARRAZZA, MISABEL DERZI invoca o princípio federativo para concluir que “falece à União competência para firmar tratados e convênios internacionais, concessivos de isenção de tributos estaduais ou municipais”.<sup>171</sup>

A conclusão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES é confrontante com esses entendimentos, assim como a de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO. Aquele explica que “colocar o problema da aplicação da C, art. 151, III, no âmbito das relações externas é fazê-lo em lugar inapropriado”<sup>172</sup>, e este entende que o dispositivo constitucional citado “não abrange isenções decorrentes dos tratados internacionais de que o Brasil seja signatário”.<sup>173</sup>

Já LUÍS EDUARDO SCHOUERI reconhece a possibilidade de um tratado internacional ser inconstitucional e que a Constituição Federal está hierarquicamente acima dos tratados internacionais. Entretanto, conclui “pela validade da norma do

---

<sup>170</sup> CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 840.

<sup>171</sup> Em nota de atualização de BALEEIRO, A. Obra citada, p. 643.

<sup>172</sup> BORGES, J. S. M. *Isenções em tratados internacionais...*, p.178.

<sup>173</sup> COÊLHO, S. C. N. *Os tratados internacionais em Matéria Fiscal...*, p. 102.

art. 98 do CTN, já afirmando que, no Brasil, não seria válida uma lei ordinária, de âmbito infraconstitucional, que pretendesse limitar a aplicação de um acordo de bitributação”.<sup>174</sup> HELENO TÔRRES, por sua vez, entende que em razão da soberania estatal, os interesses nacionais sobrelevam os interesses regionais e, portanto, não haveria conflito de competência. Para ele, “qualquer que seja a espécie de benefício fiscal [...] concedido a imposto estadual ou municipal mediante convenção internacional, torna-se, [...] cogente e plenamente vinculante para a Fazenda estatal, distrital, ou municipal quanto à concessão”.<sup>175</sup> E BETINA GRUPENMACHER afirma que “Pela aplicação concomitante do critério da especialidade e do princípio ‘pacta sunt servanda’, e diante ainda da característica de ‘norma sobre direito’ ou de ‘norma sobre norma’, que possuem os tratados, a sua primazia é conclusão necessária”.<sup>176</sup>

Como se vê não se trata de questão pacífica na doutrina. Todavia, dentre as contribuições doutrinárias citadas neste trabalho, destacam-se duas propostas de grande valia visando a solução do problema das isenções previstas nos tratados internacionais. SACHA CALMON propõe que “antes do decreto legislativo, pronuncie-se a Suprema Corte sobre a sua constitucionalidade, como faz a Corte alemã de moto próprio, embora não exista uma palavra sequer na Lei Fundamental de Bonn conferindo-lhe tal prerrogativa”. No entendimento do autor, tal verificação preventiva seria necessária para evitar que “tratados referendados pelo Congresso venham depois a ser inquinados de inconstitucionais, gerando dúvidas e prejuízos às partes e aos seus nacionais”.<sup>177</sup> BETINA GRUPENMACHER sugere a alteração do texto constitucional, “para nele incluir dispositivo que consagre a superioridade hierárquica dos tratados, é medida que, definitivamente, tornará superada tal discussão”. Com essa medida, entende que “aos tratados internacionais será lícito conceder isenções e benefícios fiscais relativamente a tributos estaduais e municipais por força de sua superior posição hierárquico-normativa”.<sup>178</sup>

São propostas a serem levadas em consideração pelo constituinte derivado, considerando-se a crescente tendência internacional de integração regional. Somente com medidas que visem adequar as normas internacionais ao texto

---

<sup>174</sup> SCHOUERI, L. E. *Obra citada*, p. 100 e 103.

<sup>175</sup> TÔRRES, H. T. *Obra citada*, p. 587.

<sup>176</sup> GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais...*, p. 145.

<sup>177</sup> COÊLHO, S. C. N. *Os tratados internacionais em Matéria Fiscal...*, p. 99.

<sup>178</sup> GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais...*, p. 129.

constitucional é possível assegurar a efetividade dos tratados internacionais e dos interesses nacionais.

Resta analisar, por fim, a posição da jurisprudência brasileira no tocante aos conflitos dos tratados internacionais com a ordem interna.

### 3.2 DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

O Supremo Tribunal Federal enfrentou questão a respeito do conflito de tratados internacionais com a legislação interna no julgamento da Apelação Cível 9.587/51, União Federal *versus* Cia. Rádio Internacional do Brasil, cujo voto vencedor foi de lavra do Ministro Lafayette de Andrada. Decidiu-se na ocasião que os tratados internacionais revogam as leis anteriores e não podem ser revogados por leis posteriores, se estas não contiverem normas expressas de revogação ou de denúncia do tratado. CELSO de ALBUQUERQUE MELLO ainda refere as decisões proferidas pelo Supremo no Pedido de Extradicação n.º 7 de 1913 e a Apelação Cível 7.872/43, as quais expressaram o mesmo entendimento, pela prevalência do direito internacional.<sup>179</sup>

Contudo, referem CELSO de ALBUQUERQUE MELLO e MARIÂNGELA ARIOSI que a jurisprudência brasileira, em aparente retrocesso, tem decidido na esteira do entendimento esposado no Recurso Extraordinário n.º 80.004/78, de que lei posterior – no caso concreto um decreto-lei – pode revogar tratado internacional, porque a lei posterior expressaria a vontade recente do legislador.<sup>180</sup> O STF teria mudado de posição, primeiramente admitindo a primazia do direito internacional, e, num segundo momento, optando pela aplicação do direito internacional. JACOB DOLINGER discorda a respeito do citado retrocesso, pois, para ele, o STF manteve-se “numa posição kelseniana, pois Kelsen, após sua inicial fase de monismo radical, deixou de insistir na prevalência do direito internacional sobre o direito interno considerando perfeitamente legítima a tese da primazia do direito interno”.<sup>181</sup>

Recentemente, o STF deparou-se novamente com a questão na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.480/97, tendo decidido pela subordinação dos tratados internacionais à Constituição Federal, inclusive no tocante à sua incorporação ao direito interno, firmemente afastando a decisão da

---

<sup>179</sup> MELLO, C. D. de A. Obra citada, p. 118.

<sup>180</sup> *Idem*, p. 119; ARIOSI, M. Obra citada, p. 166.

<sup>181</sup> DOLINGER, J. *Direito internacional...*, p. 104-106

controvérsia de monistas e dualistas. Destacam-se as seguintes passagens da ementa da decisão:

**SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.**

- No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS**

**NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.**

- O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.<sup>182</sup>

A respeito das isenções tributárias em tratados internacionais, o STF mitiga o entendimento de ROQUE CARRAZZA no Recurso Extraordinário 229.096/2007, ao decidir que o Presidente da República, ao celebrar tratados internacionais, atua como chefe de Estado, afastando-se, portanto, a hipótese de isenções heterônomas.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que tem competência para decidir questões referentes à legislação infraconstitucional federal, decidiu no Recurso Especial 196.560/99 que o art. 98 do CTN não atribui aos tratados internacionais a primazia sobre o direito interno, mas lhes confere, em nível idêntico, efeitos semelhantes. No Recurso Especial 90.871/97, refere o STJ que o art. 98 do CTN deve ser interpretado de acordo com a ordem jurídica imposta pela Constituição Federal de 1988. Decidiu o STJ, neste acórdão, ao contrário do entendimento adotado no Recurso Extraordinário 229.096/2007, que a União não pode conceder isenções, por meio dos tratados internacionais, de tributos de competência dos Estados-membros, se não há lei estadual neste sentido. A Ministra Denise Arruda, por sua vez, apresenta inteligência destoante, conforme se extrai da ementa do AgRg no REsp 365.105/RJ, julgado em 18.03.2004:

---

<sup>182</sup> STF – **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC) 1480/DF** – Tribunal Pleno – Relator Ministro Celso de Mello – data do julgamento: 04/09/97 – publicado no DJ em 18/05/01, p. 429. Ver íntegra da ementa no Anexo do presente trabalho.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU. MANDADO DE SEGURANÇA. ISENÇÃO DE ICMS. SÚMULA 71 DO STJ. INCONFORMISMO DA PARTE AGRAVANTE. OFENSA A PRECEITOS CONSTITUCIONAIS.

1. Aplica-se a Súmula 71 do STJ para isentar da incidência do ICMS a importação do bacalhau da Noruega, país signatário do GATT. **Embora seja competência dos Estados e do Distrito Federal instituir tal tributo, a lei permite que a União, por tratado ou convenção internacional, garanta que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional, devendo ser aplicada.**

2. O mandado de segurança, in casu, garante o direito da impetrante à isenção.

3. Ofensa a preceitos constitucionais escapa à competência desta Corte, encarregada que é de velar tão só pela correta interpretação e aplicação do direito infraconstitucional.

4. Agravo regimental desprovido.<sup>183</sup>

A jurisprudência, como a doutrina brasileira, não tem entendimento consolidado ou decisões uniformes a respeito dos conflitos entre os tratados internacionais e a ordem interna, principalmente, no tocante às isenções tributárias. É possível perceber, no entanto, que não restam dúvidas de que o tratado internacional em matéria tributária, mesmo diante da previsão do art. 98 do CTN, deve ser submetido ao controle de constitucionalidade.

De acordo com a recente decisão do STF, viu-se que o tratado internacional, em obediência ao trâmite previsto na Constituição Federal, deve passar pelo Congresso Nacional, configurando-se o controle formal de constitucionalidade, para depois ser ratificado pelo Presidente da República. Somente após esse procedimento é que será aplicável na ordem jurídica interna, onde, mesmo assim, poderá ter analisada sua compatibilidade com o texto constitucional, no que pertine à sua matéria.

Diante do panorama apresentado, percebe-se que há a necessidade de estudo aprofundado a respeito das isenções tributárias previstas nos tratados internacionais para viabilizar sua execução na ordem jurídica brasileira, pois certamente se tratam de medidas que visam aproximar os Estados no atual cenário de integração regional, do qual o Brasil faz parte. Somente assim é possível a aplicação efetiva das normas de direito internacional sem ofensa ao princípio do *pacta sunt servanda*.

---

<sup>183</sup> AgRg no REsp 365.105/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18.03.2004, DJ 05.04.2004 p. 204. (grifei)

## CONCLUSÃO

Consoante todo o exposto, diante das novas perspectivas de integração regional, verifica-se a importância do estudo dos tratados internacionais em matéria tributária, em especial no que toca às isenções tributárias.

A celebração de tratados internacionais é ato decorrente do exercício da soberania estatal, o qual só pode ser realizado por aqueles que detêm a personalidade jurídica de direito internacional. É no direito interno de cada Estado que se encontram as disposições a respeito da representação da Nação. No Brasil, de acordo com o que prevê a Constituição Federal em seu art. 84, III, é o Presidente da República quem tem a competência de representação e celebração de tratados internacionais em nome da Federação brasileira – incluindo, portanto, a União, os Estados-membros e os Municípios.

A soberania, em sua concepção clássica, não é mais viável na sociedade internacional atual, tendo em vista a mutação nas relações internacionais, principalmente, no tocante ao empréstimo de capital. Há relação direta entre soberania e direito tributário, uma vez que o poder de instituir tributos é intrínseco ao poder soberano do Estado. Esta manifestação técnica da noção de soberania, no dizer de HELENO TÔRRES, também sofreu mutação, tendo em vista a celebração de tratados internacionais que visam evitar a bi-tributação e conceder benesses fiscais como forma de fomento das relações entre Estados.

Após a celebração dos tratados internacionais, a CF prevê a necessidade da ratificação pelo Congresso Nacional, prática comum na ordem jurídica brasileira desde a Carta de 1891. Com a ratificação pelo Poder Legislativo, depois da tramitação nas duas Casas parlamentares, o tratado internacional passa a ser exeqüível na ordem interna, em que pese manter sua validade na ordem internacional independentemente desse procedimento.

Essa previsão, assentada no art. 49 da CF, traduz-se como opção do constituinte originário pela corrente doutrinária do dualismo de TRIEPEL, já que se afasta a aplicação direta do tratado internacional no sistema jurídico, como se defende no monismo de KELSEN. Entretanto, é forçoso lembrar que não há previsão de edição de lei que contenha as disposições do tratado internacional, nem é o decreto presidencial que promulga a ratificação do Congresso Nacional espécie legislativa com conteúdo normativo do tratado. Por isto, concluiu-se que o



ordenamento jurídico brasileiro é dualista moderado, pois o tratado internacional é incorporado na ordem interna como "direito internacional". Ao contrário das recentes interpretações jurisprudenciais e doutrinárias, a previsão do art. 102, III, "b", da Constituição Federal deve ser interpretada como subsunção dos tratados internacionais à ordem constitucional, não como equiparação da norma internacional à lei ordinária.

Em se tratando o Brasil de uma Federação, em que a organização e ordem jurídica são regidas por uma Constituição, analisou-se o sistema constitucional tributário, em especial a outorga de competência tributária aos entes federados. Cuida-se de concessão aos integrantes do pacto federal da faculdade de instituir e cobrar tributos por meio de lei. A competência tributária tem seus limites contornados pela própria Constituição Federal e por princípios, dos quais se destacam o da estrita legalidade e da territorialidade. Como afirmam diversos autores citados no presente trabalho, em especial SOUTO MAIOR BORGES, a capacidade de conceder isenções tributárias é a capacidade de instituir tributos ao inverso.

Por isso, como a instituição de tributos somente se dá por meio de lei, o mesmo se aplica à isenção tributária, cuja conceituação, de grande debate doutrinário, pode-se resumir em limitação legal à incidência da norma tributária. A isenção tributária só pode ser concedida pelo ente federado que detém a competência para instituir o tributo, sendo vedada a concessão de isenções de tributos de competência alheia – a isenção heterônoma.

Rechaçou-se a tese de que as isenções tributárias constantes de tratados internacionais seriam isenções heterônomas, pelo simples fato de que não é a União federal quem celebra o tratado internacional, mas a República Federativa do Brasil, em nome do interesse geral da Nação.

Em exame dos conflitos dos tratados internacionais com a ordem interna, destaca-se que a disposição do art. 98 do Código Tributário Nacional não pode ser interpretada como previsão de derrogação da legislação interna pelo tratado internacional, pois podem ser reputados a erro do legislador ordinário os termos nele empregados. O comando do art. 98 do CTN deve ser interpretado como afastamento da incidência de norma geral em detrimento da norma especial, no caso o tratado internacional. É, também, barreira à atividade legislativa, haja vista que a norma internacional contida no tratado deve ser respeitada pela legislação posterior.

Não obstante a vontade do legislador, a jurisprudência brasileira tem decidido, nos confrontos dos tratados com a ordem interna em casos concretos, pela regra de resolução de antinomias “lei posterior revoga lei anterior”, o que apresenta afronta ao tratado internacional e incumbe ao Estado brasileiro responsabilidade no tocante ao descumprimento do pacto internacional.

A incidência do tratado internacional é nacional, e não federal, de modo que deve ser observada por todos os entes federados e em todo o território brasileiro. Não se trata, de forma alguma, de ofensa ao princípio federativo, pois o tratado internacional é celebrado pelo Brasil enquanto Estado federal, como unidade, sendo irrelevante para os agentes de direito internacional a arguição de interesses regionais ou locais para obstar a aplicação do pacto internacional.

Como todas as demais espécies legislativas previstas no art. 59 da Constituição Federal, o tratado internacional submete-se ao controle de constitucionalidade. É a previsão do art. 102, III, "b", da Carta Magna. Neste passo, no que alude às isenções de tributos estaduais e municipais, os tratados internacionais encontram óbice na Constituição Federal, uma vez que só é possível, pelo sistema constitucional tributário brasileiro, a concessão de isenções tributárias pelo próprio ente tributante que detém a competência de instituir o tributo. Em assim sendo, como não há comando constitucional que conceda aos tratados internacionais prevalência sobre a legislação interna será inconstitucional o comando da norma internacional.

A inconstitucionalidade do tratado impõe sua ineficácia na ordem jurídica interna, resultando no descumprimento do pacto internacional, o que se traduz em responsabilização e desmoralização do Estado brasileiro perante a sociedade internacional. Portanto, mostra-se necessária a atenção do constituinte derivado acerca do tema em comento, sob pena da desconformidade da disposição do tratado internacional quanto à isenção de tributos com a Constituição Federal. Somente assim as normas de direito internacional que versem a respeito de isenções tributárias, normalmente visando a aproximação dos Estados, poderão ser plenamente aplicadas, de modo que à Nação brasileira será possível a inserção aos fenômenos de integração regional sem as barreiras impostas por sua própria Constituição.

## BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAÚJO, Nádya de. **Direito internacional privado: teoria e prática brasileira**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre tratados internacionais e leis internas: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

\_\_\_\_\_. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios: limites à norma geral – Código Tributário Nacional. *in* **Revista de Direito Público**. Ano III. p. 45-70. out-dez. 1969. V. 10.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BINENBOJM, Gustavo. Monismo e dualismo no Brasil: uma dicotomia irrelevante. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Forense. V. 350, p. 39-48. 2000.

BORGES, Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos dos Estados-Membros e Municípios. *in* **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba – Direito tributário**. Organizador: Celso Antônio Bandeira de Mello. Malheiros: São Paulo: 1997. p. 166-178.

\_\_\_\_\_. **Isenções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias S/A, 1980.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT, EDUC, 1975.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Isenções decorrentes de tratados internacionais. *in* COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Machado; THEODORO JR., Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: RT, 2004. p. 151-208.

\_\_\_\_\_. Os tratados internacionais em Matéria Fiscal em face dos acordos comerciais internacionais, regionais, bilaterais ou multilaterais – uma visão jurídica da questão. *in* TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). **Direito Tributário Internacional aplicado – volume II**. Coordenação Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 91-108.

\_\_\_\_\_. **O controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição Federal de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

CONTE, Francesco. O tratado internacional e a isenção de tributos estaduais e municipais: breves reflexões. *in* **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.º 35. p. 33-39. ago. 1998.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 19ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

\_\_\_\_\_. **O estado federal**. São Paulo: Ática: 1986.

DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. **Constituição e tratados internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DOLINGER, Jacob. **Direito internacional privado** – parte geral. 8ª ed. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. As soluções da Suprema Corte Brasileira para os conflitos entre o Direito Interno e o Direito Internacional: Um exercício de ecletismo. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, Forense. V. 334, p. 71-107.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha tributária, 1997.

\_\_\_\_\_. Imunidade Tributária - Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. *in*: Heleno Taveira Tôrres. (Org.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 840-856.

\_\_\_\_\_. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados** – competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do

Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 1995.

\_\_\_\_\_. **O poder legislativo e os tratados internacionais.** Porto Alegre: LPM Editores, 1983.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público.** 12ª ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. V. 1.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de Constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos.** São Paulo: Saraiva, 1990.

PEDERNEIRAS, Raul. **Direito internacional compendiado.** 11ª ed. rev. e aum. por Oscar Tenório. São Paulo: Livraria Freitas Bastos S. A., 1956.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional.** 1ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. A incorporação, a hierarquia e o impacto dos tratados internacionais de proteção dos direitos humanos no direito brasileiro. *in* GOMES, Luiz Flávio; PIOVESAN, Flávia (coordenadores). **O sistema interamericano de proteção dos direitos humanos e o direito brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 153-179.

RANGEL, Vicente Marotta. **Natureza jurídica e delimitação do mar territorial.** 2ª ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais Limitada, 1970.

REZEK, José Francisco. **Direito dos tratados.** Rio de Janeiro: Forense, 1984.

\_\_\_\_\_. **Direito internacional público: curso elementar.** 9ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: *treaty shopping*.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público.** 15ª ed. rev. e atual. por Paulo Casella. São Paulo: Saraiva, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo.** 20ª ed. rev. e atual. nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional 35 de 20.12.2001). São Paulo: Malheiros, 2001.

SGARBOSSA, Luís Fernando. A Emenda Constitucional nº 45/04 e o novo regime jurídico dos tratados internacionais em matéria de direitos humanos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 575, 2 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6272>>. Acesso em: 16 jul. 2008.

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

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **A proteção dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos**. São Paulo: Saraiva, 1991.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6<sup>a</sup> ed., atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

#### DOCUMENTOS CONSULTADOS

BRASIL. **Constituição federal, código comercial, código tributário nacional** – organizadora do código comercial Vera Helena de Mello Franco; organizador do código tributário nacional Roque Antonio Carrazza; obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais, com a coordenação de Giselle de Melo Braga Tapai. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CARVALHO, José Murilo de. **Pontos e Bordados**. Escritos de história e política. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1998.

**Citações e notas de rodapé**. Universidade Federal do Paraná, Sistema de Bibliotecas. Curitiba: Editora UFPR, 2007.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

RANGEL, Vicente Marotta. **Direito e relações internacionais**, textos corrigidos, ordenados e anotados (com prólogo), por Vicente Marota Rangel. 8<sup>a</sup> ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

**Referências**. Universidade Federal do Paraná, Sistema de Bibliotecas. Curitiba: Editora UFPR, 2007.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 13<sup>a</sup> ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

**Teses, dissertações, monografias e outros trabalhos acadêmicos**. Universidade Federal do Paraná, Sistema de Bibliotecas. Curitiba: Editora UFPR, 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. Tratados Internacionais em Matéria Tributária *in* **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional** (Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional). Curitiba, 2004. v. 5. p. 71-86.

## ANEXO

### ADI-MC 1480 / DF - DISTRITO FEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. CELSO DE MELLO Julgamento: 04/09/1997

Órgão

Julgador: Tribunal Pleno

Publicação DJ 18-05-2001 PP-00429

EMENT VOL-02031-02 PP-00213

**E M E N T A:** - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONVENÇÃO Nº 158/OIT - PROTEÇÃO DO TRABALHADOR CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA - ARGÜIÇÃO DE ILEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DOS ATOS QUE INCORPORARAM ESSA CONVENÇÃO INTERNACIONAL AO DIREITO POSITIVO INTERNO DO BRASIL (DECRETO LEGISLATIVO Nº 68/92 E DECRETO Nº 1.855/96) - POSSIBILIDADE DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – ALEGADA TRANSGRESSÃO AO ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E AO ART. 10, I DO ADCT/88 - REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA DA PROTEÇÃO CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA, POSTA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR – CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRATADO OU CONVENÇÃO INTERNACIONAL ATUAR COMO SUCEDÂNE DA LEI COMPLEMENTAR EXIGIDA PELA CONSTITUIÇÃO (CF, ART. 7º, I) - CONSAGRAÇÃO CONSTITUCIONAL DA GARANTIA DE INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA COMO EXPRESSÃO DA REAÇÃO ESTATAL À DEMISSÃO ARBITRÁRIA DO TRABALHADOR (CF, ART. 7º, I, C/C O ART. 10, I DO ADCT/88) – CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA AÇÃO NORMATIVA DO LEGISLADOR INTERNO DE CADA PAÍS - POSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DAS DIRETRIZES CONSTANTES DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT ÀS EXIGÊNCIAS FORMAIS E MATERIAIS DO ESTATUTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO - PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR DEFERIDO, EM PARTE, MEDIANTE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. 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. Precedentes.

#### SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em conseqüência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) - , está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

#### CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.

- O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

#### 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 conseqüência, 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.

#### TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR.

- O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio pacta sunt servanda, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em conseqüência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.

#### LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, DESDE QUE OBSERVADA A INTERPRETAÇÃO CONFORME FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.



- A Convenção nº 158/OIT, além de depender de necessária e ulterior intermediação legislativa para efeito de sua integral aplicabilidade no plano doméstico, configurando, sob tal aspecto, mera proposta de legislação dirigida ao legislador interno, não consagrou, como única consequência derivada da ruptura abusiva ou arbitrária do contrato de trabalho, o dever de os Estados-Partes, como o Brasil, instituírem, em sua legislação nacional, apenas a garantia da reintegração no emprego. Pelo contrário, a Convenção nº 158/OIT expressamente permite a cada Estado-Parte (Artigo 10), que, em função de seu próprio ordenamento positivo interno, opte pela solução normativa que se revelar mais consentânea e compatível com a legislação e a prática nacionais, adotando, em consequência, sempre com estrita observância do estatuto fundamental de cada País (a Constituição brasileira, no caso), a fórmula da reintegração no emprego e/ou da indenização compensatória. Análise de cada um dos Artigos impugnados da Convenção nº 158/OIT (Artigos 4º a 10).