

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
E A ORDEM INTERNA

CURITIBA
1998

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
E A ORDEM INTERNA

Tese apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Doutor em Direito do Estado. Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Marçal Justen Filho.

CURITIBA
1998

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

**TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
E A ORDEM INTERNA**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de
Doutor em Direito do Estado no Curso de Pós - Graduação em Direito da
Universidade Federal do Paraná, pela comissão formada pelos professores:

Orientador:


Prof. Marçal Justen Filho

Setor de Ciências Jurídicas, UFPR.

Prof.



Setor

Prof.



Setor

Prof.



Setor

Prof.



Setor

Curitiba, 28 de agosto de 1.998.

SUMÁRIO

RESUMO	vii
ABSTRACT	viii
1. INTRODUÇÃO	01
2. SOBERANIA	04
2.1 Noção.....	04
2.2 Conceito de Soberania Tributária Segundo uma Visão Tradicional.....	14
2.3 Soberania Fiscal e Competência Tributária na Doutrina Estrangeira	24
2.4 Constituição como Sistema Aberto e Sujeito a Evolução e Mutações Informais.....	28
2.5 As Mutações Constitucionais e o Conceito de Soberania.....	32
2.6 Necessidade de um Novo Conceito de Soberania.....	36
3. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	44

4. APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA NO ESPAÇO	51
5. PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE.....	55
5.1 O Exercício da Competência Tributária e o Limite Imposto pela Territorialidade das Normas	66
5.2 Extra - Territorialidade.....	68
6. FONTES DE DIREITO - CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO	73
6.1 Os Instrumentos Introdutórios de Normas Tributárias.....	79
6.2 Os Instrumentos Introdutórios de Normas Tributárias e o Tratado Internacional.....	83
7. TRATADOS INTERNACIONAIS. O SEU PROCEDIMENTO.....	88
8. A INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS AO ORDENAMENTO INTERNO. O MONISMO E O DUALISMO	96
8.1 Os Tratados Internacionais Perante a Constituição Federal.....	105
8.2 Tratados Internacionais e a Cláusula Geral de Recepção Plena Insculpida no art. 5º §2º da Constituição Federal.....	119
8.2.1 A Posição Hierárquica dos Tratados e o art. 5º § 2º da Constituição Federal.....	127
9. TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	137
9.1 Os Tratados Internacionais e os Limites ao Exercício da Competência Tributária no Âmbito Internacional	139

9.2 Medidas Unilaterais	146
9.3 Medidas Bilaterais	150
9.4 Critérios para Solução de Conflitos	152
9.4.1 Nacionalidade.....	154
9.4.2 Residência	156
9.4.3 Fonte	158

**10. OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E OS
CONFLITOS QUE SE ESTABELECEM COM A LEI INTERNA 160**

10.1 As Posições da Doutrina e da Jurisprudência para Solução de Conflitos Normativos entre Tratados e Lei Interna.....	163
10.2 O Princípio “Pacta Sunt Servanda” como Critério de Solução de Antinomias	173
10.3 Artigo 98 do Código Tributário Nacional e a Superioridade Hierárquica dos Tratados	178
10.4 Conflitos entre Tratados e a Constituição Federal.....	184
10.5 Síntese Conclusiva	187

**11. TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A
POSSIBILIDADE DE DISPONEREM SOBRE O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA
DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INTERNAS 192**

11.1 A Federação e os Estados - Membros, no Brasil	192
11.2 A Natureza Jurídica do Estado Federal.....	194
11.3 Tributos Estaduais e Municipais como Objeto dos Tratados Internacionais	198

11.4 O Princípio da Estrita Legalidade Tributária e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária.....	209
12. CONCLUSÕES.....	225
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	244

RESUMO

O presente trabalho aborda o tema “tratados internacionais frente ao ordenamento jurídico interno.” Foram objeto de nossa análise o atual conceito de soberania, as normas constitucionais, que versam matéria relativa a tratados, a forma pela qual são introduzidos no ordenamento interno e a posição que assumem frente ao ordenamento jurídico brasileiro. O conceito de soberania no texto constitucional sofreu mutação decorrente de interpretação realizada pelo operador jurídico em consonância com os dados da realidade econômica internacional, os quais emprestam-lhe agora significado compatível com a importância dos pactos de integração internacional. A teoria da primazia da ordem internacional mostra-se incompatível com a soberania estatal absoluta. Por via da interpretação é possível obter-se um conceito atual de soberania fiscal, que permita ao Estado brasileiro amoldar-se ao panorama jurídico externo. A mutação do conceito de soberania e a ausência de um dispositivo constitucional que determine a primazia da norma convencional sobre a interna, estão a demandar a alteração do texto constitucional, para que nele se inclua dispositivo que preveja que os tratados possuem superior hierarquia em face do ordenamento interno. O tratado internacional, preceda ou suceda a lei interna, sobre ela prevalece. O princípio “pacta sunt servanda” é critério de solução de conflitos entre a norma interna e a internacional, constituindo-se no principal fundamento da primazia dos tratados internacionais. A União, representando o Estado brasileiro, pode celebrar tratados limitando o âmbito de incidência de tributos estaduais, municipais e distritais.

ABSTRACT

The present thesis addresses the subject of “International Treaties in relation to the internal juridical system”. The theme of this analysis comprises the current concept of sovereignty, constitutional rules regarding treaties and the way of their incorporation in the internal juridical system, as well as the position taken in conformation with the Brazilian juridical system. In the constitutional text, the concept of sovereignty has suffered a mutation due to the evolving interpretation made by the juridical operative, in consonance with the data of the international economic order, which now give it a compatible meaning with the importance of the international integration pacts. The theory stating the primacy of the international order shows itself incompatible with the absolute sovereignty of the State. By way of interpretation, it is possible to reach the present concept of fiscal sovereignty, which allows the Brazilian State to mold itself in the external juridical panorama. The changing concept of sovereignty and the absence of a constitutional apparatus that can determine the primacy of the conventional rule over the internal one, demand the alteration of the constitutional text, so that such an apparatus is included to ensure the superior hierarchy of treaties in the internal juridical system. The international treaty, preceding or following the internal law, prevails over it. The “Pacta Sunt Servanda” principle is the solution criterion for solving conflicts between the international and internal rules, and it constitutes the main basis of the international treaty primacy. The Union, representing the Brazilian State, may celebrate treaties limiting the scope of incidence of district, city and state taxes.

1. INTRODUÇÃO

O trabalho em tela objetiva examinar o tema *tratados internacionais em matéria tributária* perante o ordenamento jurídico pátrio.

A tendência, cada vez mais acentuada, à globalização importa incremento das relações econômicas no plano internacional e, como corolário, a necessidade de integração dos mercados. Um dos efeitos dessa situação é a necessidade de identificação e estabelecimento do *regime jurídico* a que devem submeter-se as relações de natureza internacional.

Nesse contexto, o trabalho foca a mutação do conceito de soberania, visto que os interesses internos de cada Estado ultrapassam as suas fronteiras geográficas.

O Tratado de Assunção - de que são signatários Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai - celebrado com o propósito de formação do Mercado Comum do Sul, é exemplo candente das assertivas anteriores. O Mercosul, a exemplo de tantos outros tratados, surge a partir dessa nova realidade internacional, vale dizer, a interação e integração entre os povos.

E uma das notas características desse processo é o relevo assumido pela *tributação*, porquanto, a par de representar fonte de recursos para a consecução dos fins do Estado, deve ser concebida e disciplinada de modo a assegurar a justiça social, em regra, incompatível com a dupla ou múltipla incidência tributária sobre um mesmo fato imponible.

Para tanto, o trabalho perscruta o conceito de soberania e o redimensiona. Com efeito, a noção mais estrita do instituto amesquinha a eficácia da disciplina jurídica dos tratados quando não os inviabiliza.

É que o chamado *internacionalismo* constitui, hoje, marca indelével da atuação dos Estados, o que implica, não raramente, comprometimento do exercício pleno e absoluto das suas liberdades individuais.

A finalidade principal desta tese é a demonstração de que os conflitos estabelecidos entre as normas encartadas nos tratados internacionais e as de direito interno, especialmente em matéria tributária, apresentam-se como o escolho contra o qual colide a pretensão do Brasil de participar do processo de fomento das suas relações com outros Estados em condição de igualdade.

Para superar esse obstáculo, impõe-se - e essa é a proposta a que visa o trabalho - a alteração da Constituição Federal, de modo a que se inclua norma que atribua primazia aos tratados internacionais.

Com esse objetivo, o estudo enfrenta, inicialmente, o conceito de soberania, a partir de uma perspectiva tradicional, bem com a sua imprestabilidade na atual quadra histórica. Demonstra, a partir daí, a necessidade

de um novo conceito de soberania, perfeitamente adaptado à realidade vigente, para, então, analisar a aplicação da norma tributária no espaço, momento em que é repensado o princípio da territorialidade.

Partindo desse marco, é focado o tratado internacional como fonte de direito e sua inserção e enquadramento na ordem jurídica interna.

Nesse passo - e dentre outros particulares aspectos - a tese investiga a pluralidade de incidência tributária sobre um mesmo fato jurídico, como decorrência do concurso de duas ou mais *soberanias fiscais*.

Por derradeiro, pesquisa a possibilidade de tratados internacionais conterem disciplina específica acerca da incidência da norma jurídica tributária estadual e municipal, considerando a sua propugnada primazia em relação à lei interna, em face do princípio da especialidade.

2. SOBERANIA

2.1 Noção

A compreensão do conceito de soberania é pressuposto necessário para o entendimento do fenômeno estatal. No entanto, o conceito de soberania é, como pontifica Santi Romano, “um dos mais obscuros e controvertidos”¹.

Foi o jurista francês Jean Bodin quem pela primeira vez empregou o termo “soberania”, para identificar os novos Estados independentes que se formaram na Europa a partir do século XIII². Definiu-a como sendo o poder absoluto e perpétuo de uma república, vinculado, todavia, ao direito natural e ao direito das gentes³. O conceito foi, em um momento posterior, desenvolvido por

¹ ROMANO, Santi. **Princípios de Direito Constitucional Geral**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977. p.86.

² BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria Geral da Soberania. **Revista Brasileira de Estudos Políticos da UFMG**, Belo Horizonte, n.º 63/64, jul. 1986/jan 1987. p.32-33. VERDROSS, Alfred. **Derecho Internacional Publico**. Trad. de Antonio Truyol y Serra. 6.ed. Madri: Aguilar, 1978. p.9.; e MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 4.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974. p.200.

³ MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. Cit. p.200.

Vattel, que apontou a presença de dois elementos, “governo próprio” e “independência”. Quanto ao governo próprio dos Estados, estaria este subordinado às normas da moral e do direito internacional, enquanto a independência dos Estados só pode ser considerada frente a ordenamentos jurídicos de outros Estados, não às normas da moral e do direito internacional⁴.

A concepção de soberania absoluta foi desenvolvida especialmente por autores alemães, discípulos de Hegel, que afirmavam não haver ordenamento jurídico superior apto a limitar o ordenamento jurídico estatal⁵.

Para Hegel, o Estado é a encarnação do poder absoluto, tendo a prerrogativa de concluir tratados internacionais, mas permanecendo acima diante de sua vontade incontrastável.

Também Burdeau afirmou ser a noção de soberania, uma das mais complexas do direito público.⁶

Soberania é, na clássica concepção, fenômeno vinculado à noção de poder reconhecido internacionalmente.

É o poder de autodeterminação de um dado Estado, a posição particular de independência que a pessoa jurídica estatal assume frente às demais pessoas jurídicas com as quais se relaciona e de total independência frente a qualquer outra pessoa jurídica soberana⁷.

⁴ VERDROSS, Alfred. Op. Cit. p.10.

⁵ VERDROSS, Alfred. Op. Cit. p. 10,.92.; e MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. Cit. p.200.

⁶ BURDEAU, Georges. *Lo Stato*. Roma: Goliardica, 1982. p. 51-52.

⁷ RUFFIA, Biscaretti di. *Derecho Constitucional*. 3.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 1987. p.115.; “soberano es aquel que está legalmente autorizado, en la sociedad estatal, para ejercer el poder político, o aquel

Celso D. de Albuquerque Mello, com supedâneo nos ensinamentos de Rosseau, acerca do Estado soberano, afirma:

“[...] é aquele que tem: exclusividade, autonomia e plenitude de competências sendo que todas as noções devem ser interpretadas dentro do quadro geral do DI. A própria noção de ‘domínio reservado’, ou ‘jurisdição doméstica’, âmbito em que o Estado exerce a sua soberania, de modo absoluto, são noções fixadas pelo DI^{8 9}.”

Os Estados não são os únicos sujeitos de direito internacional, a Santa Sé (conjunto de órgãos que dirige a Igreja Católica)¹⁰ também o é, assim como as organizações internacionais. No entanto, apesar de não serem os únicos entes com personalidade internacional, apenas os Estados têm soberania.

que en último término lo ejerce” (LOEWENSTEIN, Karl. **Teoria de la Constitución**. trad. por Alfredo Gallego Anabitarte. 2.ed. 3.impressão. Barcelona: Editorial Ariel, 1983. p.24).

⁸ MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. Cit. p. 200.

⁹ A noção de soberania absoluta é objeto de estudo de Biscaretti di Ruffia: “El principio de la soberanía absoluta del Estado es, sin embargo, muy reciente: durante toda la Edad Media, en realidad, los diversos reinos, las escasas repúblicas y, en fin, los florecientes municipios europeos reconocían, sin excepciones, la elevada doble supremacía del Emperador y del Papa, y fue solamente después del Renacimiento y la Reforma, con el tratado de Westfalia de 1648 (siguiendo los principios trazados por Bodin en su *República*, de 1576, respecto a aquella soberanía, definida por él como <<*summa in cives ac subditos legibus soluta potestas*>>), cuando se afirmó solemnemente la paridad jurídica de todos los Estados entre sí, fijándose, de esta manera, el comienzo de la moderna Comunidad internacional y la plena afirmación del postulado de la absoluta independencia recíproca de los diferentes ordenamientos estatales”. (Ob. cit. p.117).

¹⁰ Ressalte-se que a lei das garantias, de 13 de maio de 1871, atribuiu à Santa Sé soberania e independência no domínio espiritual e a negação de seu poder temporal.

Com a assinatura dos Acordos de Latrão em 11 de fevereiro de 1929, reconheceram-se a soberania e a jurisdição exclusiva da Santa Sé sobre o território da Cidade do Vaticano. A personalidade internacional da Santa Sé é, no entanto, anterior aos Acordos de Latrão. Não sendo um Estado, a Santa Sé não possui plenitude da capacidade jurídica internacional, que é exclusiva do Estado Soberano, gozando apenas dos direitos necessários à realização da tarefa espiritual.

Jorge Miranda, ao estudar o sentido de soberania na ordem internacional, afirma que a vida internacional que se instalou e vem se desenvolvendo a partir dos séculos XVI e XVII, congrega um sistema de Estados livres e iguais. A vida internacional não é, no entanto, uma ordem plenamente equilibrada de Estados soberanos. Por força dos vínculos de dependência de uns Estados perante outros, o grau de participação nela tem sofrido variações na Europa assim como em outros continentes¹¹.

Identifica, o autor, quanto à soberania, três direitos dos Estados: “o jus tractuum” ou direito de celebrar tratados, “o jus legationes” ou de receber e enviar representantes diplomáticos e “jus belli” ou de fazer a guerra, além dos direitos de reclamação internacional, destinados à defesa dos interesses dos Estado perante os órgãos políticos e jurisdicionais da comunidade internacional e o de participação em organizações internacionais de caráter político¹².

O Estado, com fundamento na soberania, pode exercer plenamente sua autoridade relativamente a todos aqueles que nele se encontrem, perseguindo finalidades de interesse geral.

Dalmo de Abreu Dallari aponta uma concepção política e uma jurídica de soberania. Politicamente, é o poder incontestável de coercitivamente fixar as competências. Juridicamente, é o poder de decidir em última instância sobre a atributividade das normas, ou seja, sobre a eficácia do direito¹³.

¹¹ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed., Coimbra: Coimbra, 1988. Tomo III. p. 158

¹² MIRANDA, Jorge, op. cit., p. 159

¹³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1972. p.79.

Assim, para uma concepção jurídica de soberania, nenhuma ordem externa pode impor comandos sobre os desígnios de um dado Estado.

Caracterizam a soberania a unidade e a indivisibilidade. Não se pode falar em soberania partilhada ou limitada. Não existe meia soberania, nem soberania dependente¹⁴. A soberania é uma só, una, integral e universal. Não pode sofrer restrições de qualquer tipo.

Alberto Xavier, no entanto, estabelece uma distinção entre soberania pessoal e soberania territorial.

Ensina Alberto Xavier que, da mesma forma como a população e o território são elementos do Estado, assim também a soberania subdivide-se em soberania pessoal e soberania territorial. A primeira é o poder de legislar sobre as pessoas que integram um dado Estado pela nacionalidade, independentemente do território em que se encontrem; a soberania territorial é o poder do Estado de legislar relativamente a pessoas, coisas ou fatos que se localizam no seu território¹⁵.

Quanto ao conteúdo da soberania territorial, trata-se de um “poder natural” do Estado que o autoriza a impedir que outros Estados penetrem e atuem em seu território, pois o Estado é responsável por tudo aquilo que nele aconteça. É fato que todo Estado tem o direito, por força da sua soberania territorial, de repelir todo ato de violação de seu território, por parte de outros

¹⁴ HORTA, Raul Machado. *A Autonomia do Estado Membro no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte: [s.n.], 1964. p.39.

¹⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil* : tributação das operações internacionais. 3.ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1994, p.13.

Estados, igualmente soberanos, sob pena de se - lhes aplicar as sanções admitidas pelo direito internacional e previstas nos Tratados Internacionais.

No âmbito internacional todos os Estados são igualmente soberanos, por esta razão nenhum destes Estados pode interferir ou dominar o outro em suas relações recíprocas (a reciprocidade tem papel fundamental para a legitimação da soberania), devendo existir ainda o respeito à obrigatoriedade das disposições de natureza internacional, como decorrência do necessário respeito às demais soberanias.¹⁶

A soberania estatal é, no entanto, hoje relativa¹⁷, estando vinculada e limitada ao ordenamento jurídico internacional. Tal entendimento decorre da necessidade de compatibilização do ordenamento jurídico interno de um dado Estado, com a existência de inúmeras situações de natureza sociológica, política e jurídica alcançadas pelo direito internacional público.

Helena Torres não discrepa destas idéias:

“A noção de soberania é complexa, permeada de elementos oriundos de várias ordens: sociológicas, políticas, jurídicas, etc., por interagirem entre elas recíprocos condicionamentos, mas que possui um lugar comum: traduz-se na expectativa de neutralizar qualquer espécie de subordinação da autoridade estatal e designa uma qualidade particular ao poder do Estado.

¹⁶ TORRES, Helena. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: RT, 1997. p. 48.

¹⁷ MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. Cit. p.200.; e ACCIOLY, Hildebrando. Ob. cit. p.16.

Atente-se para este detalhe peculiar, não é a soberania o poder em si, mas uma qualidade deste, na medida que ela representa a supremacia do poder político e da ordem jurídica existentes em um determinado território.”¹⁸

A tendência fundamental na evolução do direito internacional aponta claramente para a limitação do caráter absoluto da vontade de cada Estado mediante a multiplicação das vinculações nos tratados coletivos, estatutos de comunidades estatais etc.¹⁹

Obtempera Biscaretti di Ruffia que, quando se considera o ordenamento jurídico de um dado Estado frente a ordenamentos jurídicos mais amplos, nos quais, eventualmente, se encontra compreendido aquele, a tendência contemporânea é a de ampliar paulatinamente as limitações impostas aos Estados para sua necessária convivência junto aos demais Estados²⁰.

Seguindo a tendência das Constituições contemporâneas que procuram se amoldar às exigências do direito comunitário internacional, a Constituição italiana dispõe em seu art. 11:

“Art. 11 - A Itália repudia a guerra como instrumento de ofensa às liberdades dos outros povos e como meio de solução dos conflitos internacionais, consente, em condições de paridade com os outros Estados,

¹⁸ TORRES, Heleno. Ob. cit. p. 48.

¹⁹ BUHLER, Ottmar. **Princípios de Derecho Internacional Tributario**. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p.174.

²⁰ RUFFIA, Biscaretti di. Op. cit. p.117.

nas limitações de soberania necessárias a uma ordem internacional capaz de assegurar a paz e a justiça entre as nações; promove e favorece as organizações internacionais destinadas a esse fim” (grifos nossos).

Consoante se pode inferir da interpretação do citado dispositivo, a Itália consente em condições de igualdade com os outros Estados nas limitações de soberania necessárias para um ordenamento que assegure a paz e a justiça entre as nações e promova e favoreça as organizações internacionais voltadas a tal escopo.

Esta disposição é hoje interpretada na Itália como uma autolimitação da soberania em vários setores, inclusive no tributário.

Por força de tal dispositivo, com a subscrição de tratados institutivos das comunidades européias, tais como o CEE, CECA, EURATOM, a Itália iniciou um real processo de integração política, jurídica e econômica e tem, conseqüentemente, submetido a própria soberania às limitações necessárias para assegurar a plena realização das finalidades dos tratados.

Nesse sentido, passou a dar aplicação, no seu âmbito interno, às normas comunitárias, mesmo sendo estranhas a seu ordenamento jurídico.

Cabe aqui ressaltar que nosso texto constitucional não ignorou a atual tendência de formação de organismos internacionais, e fez consignar no art. 4º, inciso IX, que o Brasil, “rege-se nas suas relações internacionais pela cooperação entre os povos para o progresso da humanidade”. E no parágrafo único do

mesmo dispositivo, afirmou que o Brasil “buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino - americana de nações.”

Com a inclusão da citada norma no texto constitucional, o legislador constituinte, também, como fez a Constituição Italiana, procurou satisfazer às exigências da ordem internacional estabelecendo, aparentemente, limitações à soberania estatal, a fim de garantir o cumprimento dos tratados internacionais em sua plenitude.

No entanto, tal dispositivo não se coaduna com outras normas do Texto Constitucional que versam igualmente sobre relações internacionais.

Exemplificando, o inciso IX²¹ e o parágrafo único, do art. 4º²² que valorizam a formação de organismos internacionais apresentam-se também contraditórios e divergentes com os princípios insculpidos nos incisos I²³, IV²⁴ e V²⁵, do mesmo artigo, uma vez que, em tais incisos o legislador constituinte apresenta uma orientação nacionalista, apegando-se às idéias de independência nacional, não-intervenção e igualdade entre os Estados.²⁶ Tais normas são, no mínimo, conflitantes entre si.

²¹ “Art. 4º. IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.”

²² “Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:”

²³ “Art. 4º. I - independência nacional;”

²⁴ “Art. 4º. IV - não-intervenção;”

²⁵ “Art. 4º. V - igualdade entre os estados;”

²⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, v.1, 1990. p. 21.

Também este é o entendimento de Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins: “[...] o novo Texto Constitucional é surpreendentemente acanhado e tímido na matéria, apegando-se ao que poderíamos já considerar, ante a evolução de outros países, como um extremado nacionalismo jurídico.”²⁷

Apesar de existir no texto constitucional dispositivo a teor dos arts. 3º²⁸ e 4º que versam matéria relativa às relações do Brasil na ordem internacional, não há na Constituição qualquer artigo que reconheça o direito internacional como fonte de direito interno, senão se houver um ato do Congresso Nacional (art. 49, I) que o introduza no Direito Nacional.

No entanto, a doutrina, como a legislação contemporânea, orientam-se no sentido de impor limites à noção constitucional de soberania estatal, que deixa de ser absoluta para compatibilizar-se com o direito internacional como um todo.

Produz-se em relação ao conceito de soberania interpretação compatível com o atual panorama jurídico internacional e com o intenso desenvolvimento das relações entre Estados que nele se processam.

²⁷ BASTOS, Celso Ribeiro de; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v. I, 1988. p. 450.

²⁸ “Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

2.2 Conceito de Soberania Tributária Segundo uma Visão Tradicional

Afirma Ottmar Buhler que a soberania não tem, no direito tributário, significado diferente do que tem em outros ramos do direito. É a faculdade total e exclusiva de um Estado de impor a sua vontade frente a outros Estados e a competência que possui para praticar atos legislativos, executivos e judiciais dentro do seu âmbito de poder territorial^{29 30}.

C. Garbarino manifesta-se no sentido de que existem dois conceitos gerais de soberania dos quais se inferem considerações de natureza tributária. Por um lado, a soberania seria entendida como poder impositivo superior a qualquer outro poder e que se desenvolve dentro do âmbito territorial do ordenamento estatal e, por outro, a soberania seria entendida como a independência de um dado Estado frente à comunidade internacional, que se compõe de vários Estados soberanos, todos dotados de poder impositivo originário. Destaca este autor a distinção que existe em relação ao conceito de soberania no âmbito interno e no âmbito internacional. Se, no âmbito interno soberania diz respeito diretamente com o poder de imposição, que reflete uma supremacia do sujeito ativo sobre o sujeito passivo, no âmbito internacional os

²⁹ BUHLER, Ottmar. Op. cit. p.173.

³⁰ Merecem total acolhida, neste aspecto, as palavras de Heleno Torres: “[...] um Estado investido de soberania política e jurídica dispõe do poder de editar um sistema tributário a ser posto em prática pelo Poder de Tributar do Estado, com independência legislativa, exclusividade de aplicação e autonomia técnica em relação aos demais sistemas susceptíveis de entrar em concurso de pretensões impositivas com o mesmo.”(TORRES, Heleno. Op. cit. p. 49).

vários poderes impositivos dos estados soberanos coexistem em um ordenamento do tipo paritário como o é o ordenamento internacional. Afirma que em um contexto exclusivamente interno as normas tributárias extraem o seu fundamento de validade do ordenamento jurídico positivo. Já no âmbito internacional tal não ocorre, não se reconhecendo nenhum poder impositivo que se estenda diretamente sobre os Estados e sobre os cidadãos deste.³¹

Diante de tal entendimento, que adota uma dupla perspectiva na investigação dos fundamentos da soberania de um Estado para chegar às modalidades decorrentes das expressões de soberania de vários Estados, identifica o autor duas dimensões para um conceito atual de soberania, um exclusivamente interno e outro externo. O interno reflete o poder de imposição decorrente do ordenamento interno de um determinado Estado, com relação aos indivíduos a ele submetidos, enquanto sob a ótica externa a soberania está inserta no exercício de uma plena capacidade de direito internacional de um Estado com relação a outro.

É de se notar que o citado autor identifica em relação à soberania duas vertentes, uma interna e uma externa ou internacional. Quanto à interna, caracteriza-a como o poder do Estado no exercício da imposição tributária. Imprime a esta idéia de “soberania interna” uma conotação de prevalência, de supremacia do Estado³² sobre os indivíduos. É o poder de estabelecer um

³¹ GARBARINO, C. *La tassazione del reddito transnazionale*, Padua: CEDAM, 1990. p. 96-97.

³² Bernardo Ribeiro de Moraes a propósito afirma: “De se notar que a soberania, pode apresentar-se com sentido positivo, quando a vontade do Estado predomina sobre as pessoas sob sua jurisdição (diz-se “supremacia”) ou com sentido negativo, quando a vontade do Estado não se subordina à outra vontade estatal (diz-se “independência”); a soberania pode apresentar-se como de jurisdição interna, representada pela autoridade do Estado na ordem interna; ou de jurisdição externa, representada pelo Estado em suas relações com outros Estados.” (*Compêndio de Direito Tributário*. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, v.1, 1995. p.248).

sistema tributário dentro do limite territorial de um dado Estado. É o poder de criar normas de Direito Tributário e aplicá-las dentro do seu âmbito territorial de competência.

A esta faceta da soberania prefere-se chamar de competência tributária, que não obstante exteriorizar uma situação de supremacia ou superioridade do Estado sobre o cidadão, encontra limitações impostas pelo próprio ordenamento jurídico interno, não sendo portanto um poder absoluto e incontrastável.

Quanto à vertente internacional, caracteriza a capacidade plena de um Estado frente aos demais, que com ele se relacionam no âmbito internacional.

Não é esse, no entanto, o melhor entendimento. Não se pode esfacular o atributo da soberania em duas distintas vertentes, uma interna e outra internacional.

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.

Enzio Vanoni entende que o poder de supremacia do Estado é apenas um meio de que se serve o Estado para garantir a eficácia da sua arrecadação e afirma: “ Em conclusão, o poder de supremacia não basta para explicar o tributo. Tanto no que se refere aos estrangeiros como aos cidadãos, o tributo está ligado à participação pessoal na vida do Estado tributante através da presença no território, ou do gozo da cidadania, ou ainda através de uma relação econômica mediante a percepção de rendimentos produzidos dentro do território. Em tal participação na vida do Estado, que se resume na possibilidade de usufruir vantagens decorrentes da atividade pública, é que deve ser procurada a explicação do dever de suportar a tributação.

O poder de supremacia, por sua vez, não é senão um meio de que se serve o Estado para garantir a eficácia do seu próprio direito ao tributo, contra todos quanto participem da vida do Estado. Por outras palavras, o poder de supremacia não atua, em relação à lei tributária, de maneira diferente daquela em que atua em relação às leis de outra natureza: ou seja, tal poder intervém apenas para garantir e tutelar o cumprimento da lei.” (*Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rio de Janeiro: Financieiras S.A. p.101-102).

Lopez Espadafor reproduz o pensamento de R. Monaco que se opõe à idéia de identificar duplo aspecto na soberania, um interno e outro externo. Entende ser a soberania um conceito unitário que não comporta dissecção afirmando ser esse desdobramento artificioso, pois o Estado, também quando atua em relação com outros Estados, sujeitos de direito internacional, é sempre uma pessoa soberana, e não exercita competências que possam ser cindidas. Segundo pondera ainda, também não se pode dizer que o ordenamento interno seja dotado de maior soberania que o ordenamento internacional, ou melhor, que este último seja soberano em sentido relativo e com limitações, ou que sua soberania resulte debilitada.³³

A soberania fiscal³⁴, ou como prefere-se, a competência tributária constitui um dos aspectos da soberania estatal e, por esta razão, relativamente a ela apresentam-se as mesmas controvérsias que existem com referência ao conceito de soberania estatal, havendo autores que a entendem como sendo absoluta.

Como afirma Sainz de Bujanda, a soberania fiscal alberga a soberania financeira. O seu conceito, no entanto, contém alto grau de indeterminação, o qual é agravado pelo surgimento de teorias federalistas e principalmente pelo desenvolvimento de organismos internacionais.

³³ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. **Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo**. Madrid: Mc Graw - Hill, 1995. p. 365-366.

³⁴ Narciso Amorós prefere utilizar a expressão poder tributário: “En realidad, utilizamos la expresión ‘poder tributario’ con preferencia a otras como ‘soberanía fiscal’ o ‘potestad tributaria’ porque la primera puede ser demasiado ambiciosa y la segunda no dar indicación de su verdadera trascendencia. El poder fiscal en esta concepción es, en realidad, la soberanía del Estado, que se ejerce, en materia fiscal, por medio de normas políticas y jurídicas. [...] Posiblemente sea conveniente, con una preocupación didáctica, diferenciar el poder político tributario del poder jurídico tributario, que sería lo que algunos autores llaman el poder de autonomía o autodeterminación fiscal”. (Ob. cit. p.160).

No direito tributário, assim como no direito internacional público, é usual o entendimento acerca da inexistência de limites heterônomos de direito internacional à competência dos Estados para legislar em matéria de impostos.

Relativamente à soberania fiscal, compõem-na três dados fundamentais, é dizer, “poder, autonomia e sistema tributário”, do que se infere que a soberania fiscal é o “poder de estabelecer um sistema tributário autônomo”^{35 36}.

Narciso Amorós distingue “poder político tributário” de “poder jurídico tributário”, aparecendo o primeiro como exteriorização da soberania política³⁷.

Quanto ao poder jurídico tributário, afirma ser o poder de estabelecer impostos e quantificá-los e também de estabelecer a afetação de suas receitas ao atendimento das necessidades públicas. Do ponto de vista político, o poder tributário significa a “livre realização de uma política financeira nacional frente a outros Estados”, encontrando sua justificação nos interesses público, econômico e social da minoria dirigente³⁸.

Afirma ainda Amorós existir um poder financeiro e um poder tributário; o primeiro está vinculado ao estabelecimento de uma política econômica, sendo

³⁵ BORGES, Antonio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional entre Estados Desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p.44.

³⁶ Pedro Soares Martínez a define como: “[...] o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal [...]”. (MARTÍNEZ, Pedro Soares. **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 1983. p. 68); Alegria Borrás a define: “se trata, pues, de una manifestación de la soberanía a la que podríamos denominar soberanía fiscal, entendiéndose ésta como el poder de establecer un sistema impositivo que possua una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia com él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial”. (BORRÁS, Alegria. **La doble imposición: problemas jurídico : internacionales**. Madrid: [s.n.], 1974).

³⁷ AMORÓS, Narciso. Op. cit. p.159.

uma manifestação do aspecto político da soberania; quanto ao segundo, vincula-se aos aspectos jurídicos e territoriais desta mesma soberania^{39 40}.

Carzola Prieto, ao analisar o poder tributário do Estado, manifesta seu entendimento de que este não se encontra na soberania, identificando três tipos de fundamentos do poder tributário do Estado contemporâneo: um fundamento econômico que se refere à função de financiar os gastos públicos que tem o tributo; um fundamento político - social, vinculado aos acordos das principais políticas para decidir como deve ser o financiamento dos gastos públicos; e um fundamento jurídico, que se encontra nas Constituições dos Estados⁴¹.

Embora à primeira vista bem alinhado, o raciocínio não se sustenta, tendo em vista que o poder tributário, mais precisamente a competência tributária, tem como principal fundamento a particular posição de supremacia do Estado nas suas relações com os indivíduos a ele subordinados. É este o principal fundamento do exercício do poder de tributar.

A “função de financiar gastos públicos” e “os acordos das principais políticas para decidir como deve ser o financiamento dos gastos públicos”, não são, como aponta Carzola Prieto, fundamento do poder tributário.

³⁸ AMORÓS, Narciso. Op. cit. p.161.

³⁹ AMORÓS, Narciso. Op. cit. p.162.

⁴⁰ Citado autor assim caracteriza os poderes financeiro e tributário do Estado: “El primeiro (el poder financiero) aparece como un instrumento importante del poder político general del Estado, pues se funda en la existencia y posibilidades mismas de la nación, mientras que el segundo se preocuparía sustancialmente de facilitar y hacer posible jurídicamente el ejercicio del mismo dentro de las fronteras de un Estado o de una nación y en el sector tributario”. (AMORÓS, Narciso. Op. cit. p.162).

⁴¹ CAZORLA PRIETO, L. M. **Poder Tributario y Estado Contemporáneo**. Madri: IEF, 1981. p. 115-151. Nesse sentido é também a opinião de Falcon y Tella segundo a qual a de se desvincular a idéia de poder financeiro da de soberania, no plano interno assim como no internacional.

O Estado, na consecução de finalidades públicas, deve dispor do substrato necessário e indispensável à sua atividade. Necessita, para o atingimento do bem comum, de meios para fazê-lo, ou seja, requer recursos para custeio das suas atividades que são resultado da sua particular posição de supremacia, a qual se revela na possibilidade de constrição do patrimônio dos particulares, pela exigência de prestações compulsórias.

A função de financiar gastos públicos é, pois, meta, é objetivo do exercício do poder de tributar, não o seu fundamento, e a forma em que vai se dar tal financiamento integra o rol de decisões políticas⁴² do Estado. O entendimento de que tais elementos atuam como fundamento do poder tributário, não resiste a uma análise mais cuidadosa do tema.

A soberania tributária ou fiscal, portanto, em sua manifestação interna, ou seja, perante o direito nacional, tem o sentido de supremacia, de prerrogativa estatal de instituir tributos em relação a bens e pessoas localizadas em seu território ou a ele vinculada sendo ao lado do sistema constitucional tributário, o único fundamento válido do poder de tributar.^{43 44}

⁴²Apenas para aclarar, “decisão política” é a decisão cuja iniciativa depende apenas da “vontade” dos Poderes Executivo e Legislativo, não estando sujeita a nenhum controle externo. Como ensina Roque Antonio Carrazza: “Em termos mais técnicos, inspiram a chamada decisão política a conveniência, a vantagem e a utilidade, aferíveis pelo Poder Legislativo e pelo Chefe do Executivo, enquanto participam da elaboração da lei. Eles é que têm a faculdade discricionária de agir, não estando sujeitos a limitações acerca do mérito da orientação que irão seguir. Só ficam subordinados, como enfatiza o grande Águia de Haia, “[...] à sanção da moral e à censura da opinião pública”, não sendo suscetíveis, sequer, à apreciação judicial.” (**Curso de Direito Constitucional Tributário**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 375)

⁴³Dentre os estudiosos de Direito Tributário são inúmeras as posições que vinculam o poder tributário do Estado à idéia de soberania, como: NUÑES PÉREZ, G. **Poder tributário y sujeción tributaria**. La Laguna: Universidad de La Laguna, Secretariado de Publicaciones, 1986, p. 113-235; FANTOZZI, A. **Diritto Tributario**. Turim: UTET, 1991. p. 209; BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributario**. 2.ed. Milão: Giuffrè, v.I, 1952. p. 55,138; FERREIRO LAPATZA, J. J. **Curso de Derecho Financiero Español**. 10.ed. Madri: Marcial Pons, 1988, p. 103; e SAINZ DE BUJANDA, F. **Lecciones de Derecho Financiero**. 8.ed. Madri: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Seccion de Publicaciones, 1990. Ob. Cit. P. 77. Para Blumenstein “o poder de imposição” se apresenta como “uma emanação de soberania territorial, ou seja, poder

Tais idéias foram bem tracejadas por Bernardo Ribeiro de Moraes:

“O poder fiscal é uma faculdade do Estado, que tem por fulcro a sua soberania. Todavia, embora na sua essência o poder fiscal constitua faculdade íncita da própria soberania, o Estado somente pode utilizar-se de tal poder através da supremacia outorgada a um de seus órgãos. Quando dizemos poder fiscal, fazemos referência a um poder que se expressa dentro da soberania política do Estado; quando dizemos supremacia, fazemos referência a um órgão dentro do Estado, com faculdade decisória, no caso, em matéria de tributação.”⁴⁵

Há autores, no entanto, que, ao contrário, desvinculam o poder tributário do Estado do conceito de soberania. É como entende Ezio Vanoni, que afirma “o tributo não é devido por causas exteriores, como a submissão de certos sujeitos à soberania ou a supremacia do Estado, mas é devido pela mesma necessidade da existência do ente público”.⁴⁶

Narciso Amorós entende que o “poder tributário” está vinculado à idéia de soberania, mais propriamente, ao conceito etimológico de soberania,

de senhoria sobre as pessoas e coisas que se encontram no território do ente público.(BLUMENSTEIN, E. **Sistema di Diritto delle Imposte**, Trad. ao italiano de F. Forte, Milán: Giuffrè, 1954, p.35). Por sua vez, Michelli entende ser o poder de criar normas jurídicas uma manifestação do Poder Legislativo, que por sua vez é uma manifestação da soberania. (MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributario**. 8.ed. Torino: UTET, 1994. p. 264)

⁴⁴ A soberania constitui o fundamento do poder de tributar⁴⁴. Esta é a posição adotada por Gian Antonio Micheli que afirma: “*Ora occorre esaminare se il potere legislativo incontra dei limiti giuridici, nel momento cioè della posizione delle norme tributarie. E questo potere, che è espressione della sovranità, ho definito come potestà normativa tributaria per sottolinearne e distinguere il contenuto dal potere che lo Stato-amministratore ha di applicare le norme stesse e che ho definito come potere d'imposizione*” (MICHELI, Gian Antonio. Ob. cit. p.87)

⁴⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit. p. 257

como circunstância indicativa da posição de preeminência do Estado⁴⁷. Afirma que: “O poder tributário aparece como exteriorização - uma das mais clássicas e convincentes da soberania”⁴⁸.

A competência tributária, qual seja o poder de estabelecer um sistema tributário dentro do limite territorial de um dado Estado, é manifestação da soberania fiscal. É o poder de fixar normas de direito tributário e aplicá-las dentro de seu âmbito territorial de competência.

Este aspecto, aliás, foi notado por Heleno Torres:

“A expressão soberania tributária deve ser admitida como a designação da qualidade do poder que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, que lhe proporciona autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e que só admite autolimitações de fontes originalmente internas e constitucionais.”⁴⁹

O estudo da soberania fiscal no plano internacional está vinculado ao estudo das competências tributárias, pois o exercício do poder de tributar enfrenta limites impostos pelas normas de direito internacional público. Pedro Soares Martínez preleciona, “no plano internacional, a soberania tributária do Estado acha-se naturalmente limitada, pela coexistência de outras soberanias às

⁴⁶ VANONI, Enzo. Elementi di diritto tributario, in **Opere Giuridiche** (a cargo de F. Forte y C. Longobardi), Milán: Giuffrè, II, 1962, p. 38

⁴⁷ AMORÓS, Narciso. **Derecho Tributário**. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1963. p.86.

⁴⁸ AMORÓS, Narciso. **Derecho Tributário**. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1970. p.159.

⁴⁹ TORRES, Heleno. Op. cit. p. 49.

suas fronteiras territoriais, só dentro dela se exercendo, em princípio, o poder de tributar”⁵⁰.

Por ser una e indivisível, a soberania não pode ser seccionada em interna e externa, ou seja, não se pode falar em soberania interna e soberania internacional.

O que ocorre é que a soberania pode manifestar-se internamente dentro do limite territorial de cada Estado, ou externamente frente ao “direito das gentes”.

Nas matizes interna ou internacional a soberania apresenta uma vertente tributária, é a chamada soberania fiscal, que corresponde, na “jurisdição doméstica”⁵¹, ao poder Estatal de estabelecer um sistema tributário autônomo e, no âmbito internacional, à autonomia de estabelecer um mecanismo de coexistência e aplicação concomitante de sistemas tributários distintos e muitas vezes colidentes.

A soberania geral do Estado alberga portanto a soberania fiscal ou tributária, a qual, sendo uma faceta da primeira, reflete, na órbita interna, um poder de supremacia do Estado frente ao indivíduo, no exercício da competência tributária e na órbita internacional a capacidade plena de um Estado frente os demais no panorama jurídico internacional.

⁵⁰ MARTÍNEZ, Pedro Soares. Ob. cit. p.79.

⁵¹ MELLO, Celso D. de A. Op. cit. p. 200

2.3 Soberania Fiscal e Competência Tributária na Doutrina Estrangeira

Os tributos são criados por lei da pessoa política de direito público dotada de competência para tanto. No entanto, a sua criação não é bastante em si mesma para tornar efetiva a sua arrecadação a qual é, na verdade, função da administração fazendária.

Alessi, ao estudar o poder tributário, fala em “*funzione tributaria*” como a função pública direcionada à aquisição coativa dos meios pecuniários necessários para que o Estado e outros entes públicos possam fazer frente às suas funções. Tal função é, segundo sua concepção, um complexo de poderes jurídicos, ao qual denomina de “*potere o potestà tributaria*”. Identifica o autor, relativamente ao poder tributário, dois planos jurídicos, um plano abstrato e um concreto. O plano abstrato diz respeito a uma coletividade de sujeitos indeterminados, sujeitos por força de normas jurídicas a prestações coativas; já o plano concreto seria aquele referente à aplicação da norma, portanto é aquele atribuído à administração pública na cobrança concreta dos tributos.⁵²

Blumenstein entende que o poder de imposição constitui a faculdade de que são dotados entes públicos para instituir impostos. São uma

⁵² Alessi, R. **La funzione tributaria in generale**. In: Istituzioni di Diritto Tributario, Turín: UTET, p. 28-29.

exteriorização da “soberania territorial”, do domínio do Estado sobre as pessoas e coisas que estão sobre o seu território.⁵³

Decorrente natural da soberania é a competência tributária.

O direito internacional público admite, de uma maneira geral, que os Estados possam exercer a sua competência tributária dentro do seu limite territorial.

A caracterização do poder tributário e sua distinção em relação a outros poderes residem essencialmente na matéria a que se refere o tributo⁵⁴.

A expressão “poder de tributar” reflete, segundo entende Giuliane Fonrouge, a possibilidade jurídica do Estado de instituir tributos relativamente a bens e pessoas que se encontrem sob sua jurisdição⁵⁵. Ao estabelecer a distinção entre poder tributário e competência tributária, deixa claro que poder tributário é um poder inerente ao Estado que não pode ser suprimido, delegado ou cedido; é portanto, segundo entende, o poder do Estado de, legislativamente, instituir tributos. De outro lado, conceitua competência tributária, como direito de tornar efetiva a prestação, direito este que pode ser transferido a entidades paraestatais ou pessoas de direito privado.⁵⁶

⁵³ AMORÓS, Narciso. Op. cit. p.159.

⁵⁴ AMORÓS, Narciso. Op. cit. p.158.

⁵⁵ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. cit. p.296.

⁵⁶ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. cit. p.308-311

Infere-se da lição do citado autor que poder tributário é a faculdade de legislativamente instituir tributos, ao passo que capacidade tributária é aptidão para administrativamente cobrá-los, tomando, assim, concreta a pretensão.^{57 58}

Michelli distingue entre “*potestà di imposizioni*” (potestade de imposição) do “*potere tributario*” (poder normativo tributário). À primeira se refere para sublinhar o conteúdo do poder da administração pública de exercer concretamente a pretensão tributária frente ao sujeito passivo, enquanto o segundo corresponde ao poder de criar a norma tributária, ao qual qualifica de “*potestà*” normativa, sendo essa uma manifestação do poder legislativo.⁵⁹

Assim como Michelli, Fantozzi, distingue entre a “*potestà normativa tributaria*”, como sendo aquele poder de instituir tributos e a “*potestà amministrativa de imposição*” relativa aos órgãos administrativos encarregados da aplicação dos tributos já existentes.⁶⁰

Berliri, em sua obra “*Principi di Diritto Tributario*”, reconheceu a sinonímia existente entre as expressões “poder” e “potestade tributária”, fazendo opção pela expressão “direito de supremacia tributária”, em substituição às duas primeiras⁶¹, para designar a faculdade de legislativamente instituir tributos.

⁵⁷ Eduardo Marcial Ferreira Jardim assim a conceitua: “ É a prerrogativa de ocupar o pólo ativo da relação jurídica tributária. Consiste, enfim, na condição de ser credor do tributo. Salvo a hipótese das contribuições de seguridade, em que o constituinte já elegeu como sujeito ativo o Instituto Nacional de Seguro Social, nos demais casos o titular da capacidade ativa haverá de ser o titular da competência ou uma terceira pessoa por ele designada. (**Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995. p.15)

⁵⁸ É o que, no sistema brasileiro, designa-se por capacidade tributária ativa.

⁵⁹ Michelli, G. A. Premesse per una teoria della potestà di imposizione. In: **Rivista de diritto finanziario e Scienza delle finanze**. [S.l.]: [s.n.], Parte I, 1967. p. 264, 165

⁶⁰ FANTOZZI. Ob. cit. p. 209.

⁶¹ BERLIRI. **Principi di Diritto Tributario**. 2.ed.. Milano: Giuffrè, v. I, 1952. p.194-198.

Reconhece também a faculdade de o Estado praticar atos administrativos necessários à aplicação das leis instituidoras de tributos⁶².

Berliri conceitua o poder tributário como o poder de sancionar “normas jurídicas das quais derive ou possa derivar, a cargo de determinados indivíduos, a obrigação de pagar imposto ou de respeitar um limite tributário”.⁶³

Rodriguez Bereijo, a seu turno, estabelece distinção entre poder normativo tributário, correspondendo à aptidão de criar ou estabelecer os tributos, e aptidão administrativa de imposição, correspondendo à autorização para aplicar concretamente a norma que cria o tributo. Denomina a ambas, no entanto, de poder tributário, entendendo ser lícito falar-se de poder tributário com referência ao poder legislativo de criar tributos e também relativamente ao poder da administração pública para aplicar as normas tributárias.⁶⁴

Falcón y Tella fala da expressão “poder tributário” assinalando que se trata de

“uma simples fórmula abreviada para designar um conjunto heterogêneo de poderes, funções, direitos e situações jurídicas de muito diversa índole. Em consequência para determinar a distribuição de poder Tributário entre o Estado e as comunidades europeias é preciso previamente distinguir os seus distintos elementos ou manifestações”. Assim entende o autor, que “o conteúdo do poder tributário pode decompor-se nos três

⁶² BERLIRI, A. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milán: Giuffrè, v. I, 1985, p. 137

⁶³ BERLIRI. *Principi ...* p. 110

⁶⁴ RODRIGEZ BEREIJO, A. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid: IEF, 1976. p. 228-232

blocos de competências seguintes: 1 - Poderes normativos; 2 - Faculdades administrativas, ou de gestão e 3 - titularidade das somas arrecadadas”.⁶⁵

Em relação ao poder tributário, portanto, apesar das divergências que possam surgir quanto à sua conceituação, o entendimento quase unânime dos autores estrangeiros que se debruçaram sobre a matéria é que a aplicação e a criação de um tributo encerram competências diversas.

2.4 Constituição como Sistema Aberto e Sujeito a Evolução e Mutações Informais

A Constituição é um sistema aberto de normas e princípios, os quais, por atividade jurisdicional, legislativa e administrativa, deixam de ser, no dizer de Canotilho, uma “law in the books” para ser uma “law in action”, uma “living constitution”⁶⁶.

Nesse sentido, afirma Uadi Lammêgo Bulos que as mutações são uma situação constante na vida dos Estados pois as Constituições são organismos vivos que “acompanham a evolução das circunstâncias sociais, políticas,

⁶⁵ FALCÓN Y TELLA, R. **Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas**, Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Civitas, 1988, p. 108

econômicas, que, se não alteram o texto na letra e na forma, modificam-no em substância, significado, alcance e sentido de seus dispositivos.”⁶⁷

A mutação Constitucional consubstancia-se na revisão informal do compromisso político formalmente plasmado na Constituição, sem alteração do Texto Constitucional. Altera-se o sentido da norma, sem alterar-se o texto em si.

Como decorrência da dinâmica constitucional, as Constituições sofrem mutações⁶⁸, ou seja, processos de mudança, de alteração, tendentes a compatibilizar as normas com as ideologias e circunstâncias políticas e sócio-econômicas reinantes em uma dada sociedade em um dado momento histórico⁶⁹.

Georg Jellinek, estudando o fenômeno da mutação constitucional afirmou: “Por reforma da Constituição entendo a modificação dos textos constitucionais produzidas por ações voluntárias e intencionais. E por mutação da

⁶⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador : Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. [S.l.]: Coimbra, 1982. p.176.

⁶⁷ BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 57

⁶⁸ Quanto ao processo de mutação das Constituições, acentua Manuel Garcia Pelayo: “Temos visto as razões e as vias de transformações constitucionais incluindo aqueles casos em que se trata de Constituições rígidas. É, pois, claro que a Constituição sofre mudanças ainda que permaneça inalterável seu texto e que, por conseguinte, não é o método de reforma previsto pela Constituição, o único caminho para a transformação da mesma, e temos visto, enfim, que a transformação está estritamente vinculada à essência da Constituição.” (**Derecho Constitucional Comparado**. 2.ed. Madri: Editorial Revista de Occidente, 1951. p.126). Também, Paolo Biscaretti Di Ruffia, assim entende: “se se quer realmente conhecer o desenvolvimento da vida constitucional de um Estado, é necessário também ter-se presentes as múltiplas modificações não formais das normas constitucionais que sempre encontram lugar em medida mais ou menos acentuada, segundo os diversos ordenamentos. (**Introducción al Derecho Constitucional Comparado**. Trad. Hector Fix Zamudio. México: Fondo de Cultura Económica, 1975. p. 347).

⁶⁹ Anna Cândida da Cunha Ferraz, ao estudar os processos informais de mudança da Constituição, afirma que reforma e mutação constitucional são distintas a primeira consiste nas modificações constitucionais previstas no próprio texto, ao passo que a segunda consiste na alteração, não da letra ou do texto expresso, mas do significado, do sentido e do alcance das disposições constitucionais, através ora da interpretação judicial, ora dos costumes, ora das leis, alterações essas que, em geral, se processam lentamente e só se tornam claramente perceptíveis quando se compara o entendimento atribuído às cláusulas constitucionais em momentos

Constituição, entendo a modificação que deixa indene seu texto sem mudá-lo formalmente que se produz por atos que não tem de ir acompanhados pela intenção, ou consciência de tal mutação.”⁷⁰

Como ensina Anna Cândida da Cunha Ferraz: “As mutações constitucionais alteram o significado da Constituição sem contrariá-la, diferenciando-se assim, das mutações inconstitucionais”⁷¹.

A Constituição é um sistema normativo formado por regras e princípios que, assim como ocorre com toda e qualquer norma, deve ser compreendido, interpretado e permanentemente adequado⁷².

Como observou Karl Loewenstein, a Constituição se valoriza à medida que permite mudanças sem alteração do processo político. A utilização habitual e reiterada de emendas é elemento de desvalorização da Constituição, mais propriamente, daquilo que chamou de “sentimento constitucional”⁷³.

diferentes, cronologicamente afastados um do outro, ou em épocas distintas e diante de circunstâncias diversas. (**Processos Informais de Mudança da Constituição**. 1.ed. São Paulo: Max Limonad, 1986. p.09).

⁷⁰ Cf. Hans Kelsen, **Teoria General del Estado**, trad. Luiz Legaz y Lacambra. Barcelona: Labor, 1934. p. 332.

⁷¹ FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Ob. cit. p.10.

⁷² Ensina Canotilho, “uma Constituição pode ser flexível sem deixar de ser firme. A necessidade de uma permanente adequação dialéctica entre o programa normativo e a esfera normativa justificará a aceitação de transições constitucionais que, embora traduzindo a mudança de sentido de algumas normas provocado pelo impacto da evolução da realidade constitucional, não contrariam os princípios estruturais (políticos e jurídicos) da Constituição. O reconhecimento destas *mutações constitucionais silenciosas* (*stillen Verfassungswandlungen*) é ainda um acto legítimo de interpretação constitucional”. (CANOTILHO, J.J. Gomes. Ob. cit. p.237-238).

⁷³ Uma Constituição é tanto melhor quanto mais fácil seja o seu processo de reforma no que tange à estrutura social, sem modificação na mecânica do processo político. As reformas constitucionais são absolutamente necessárias, por ser a única maneira de se adaptar as mudanças sociais com a dinâmica constitucional. No entanto, cada reforma que se faz na Constituição é uma intervenção e portanto deve ser feita com muita cautela. Reformas oportunistas desvalorizam o que o autor chama de “sentimento constitucional”. É este, a consciência da comunidade que integra detentores e destinatários do poder em torno da Constituição. O que é importante, segundo aduz o autor, é que tal sentimento seja permanentemente fortalecido, através do manejo consciente mas não insistente do simbolismo nacional. A formulação de tal sentimento depende de fatores relacionados com a mentalidade e a vivência histórica de um povo, não podendo ser explicado pela

Pablo Lucas Verdú conceitua o sentimento constitucional como:

“[...] a adesão interna às normas e instituições fundamentais de um país, experimentada com intensidade, mais ou menos consciente, porque se estimam (sem que seja necessário um conhecimento exato de suas peculiaridades e funcionamento) que são boas e convenientes para a integração, manutenção e desenvolvimento de uma justa convivência.”⁷⁴

Canotilho afirma ser a Constituição um “sistema aberto de regras e princípios”.

“A respiração obtém-se através da <<textura aberta>> dos princípios; a legalidade entrevê-se na idéia de os princípios consagrarem valores (liberdade, democracia, dignidade) fundadores da ordem jurídica; o enraizamento perscruta-se na referência sociológica dos princípios a valores, programas, funções e pessoas; a capacidade de caminhar obtém-se através de instrumentos processuais e procedimentais adequados, possibilitadores da concretização, densificação e realização prática (política, administrativa, judicial) das mensagens normativas da Constituição”⁷⁵.

longevidade de uma Constituição. “O sentimento nacional” não se pode comparar em absoluto com a consciência nacional (LOEWENSTEIN, Karl. Op. cit. p.199-200).

⁷⁴ VERDÚ, Pablo Lucas. **El sentimiento constitucional**. Madri: Reus S.A., 1985. p. 71. Afirma ainda o autor: “Assim, pois, o conceito de Constituição é completo quanto à sua intelecção teórica se une sua compreensão emocional mediante o sentimento que se adere ao conceito. O ensino do direito constitucional não se esgota nas explicações de suas evidentes e necessárias conexões lógicas e técnicas, requer ainda que se insista na necessidade que a sociedade se adere àquela sentindo-a como coisa própria.” (Op. cit. p. 69-70)

⁷⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito...** p.176.

Assim, não deve o intérprete da Constituição afastar-se de dados empíricos da realidade e de valores que podem conferir a norma, marcada pela característica da abertura, significado e alcance distintos conforme o momento em que esteja sendo interpretada e aplicada⁷⁶.

Há normas constitucionais, por outro lado, cujo sentido é único e em qualquer situação ou momento em que estejam sendo aplicadas a sua interpretação será a mesma.

2.5 As Mutações Constitucionais e o Conceito de Soberania

A soberania tributária é uma vertente da soberania do Estado e nessa medida seus conceitos se inter-relacionam.

A soberania é atributo intrínseco e fundamental do Estado cujo conceito tem “textura aberta”⁷⁷, e está insculpido no art. 1º, I da Magna Carta.

⁷⁶ Gomes Canotilho escreveu páginas ontológicas sobre o direito constitucional como ciência normativa da realidade: “Considerando-se a norma constitucional como um modelo de ordenação do qual não se excluem os dados da ‘realidade’ (domínio ou âmbito normativo), logo se conclui não poder estar a ciência do Direito Constitucional ‘alheia’ à realidade nem poder isolar-se dos dados empíricos e factuais captados por outras ciências (Ciência Política, Sociologia) — (Op. Cit. p.154.)

⁷⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito...** p.176.

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

I — a soberania; [...]”.

O conceito de soberania é, consoante demonstrou-se, um conceito jurídico aberto, indeterminado, à medida que não é um conceito posto pelo texto constitucional, de maneira nítida estática e fechada, assumindo conteúdos distintos conforme o momento histórico em que esteja sendo interpretado, o mesmo se podendo dizer em relação à soberania tributária.

O conceito de soberania e, como decorrência, o de soberania fiscal são pressupostos que diante de seu alto grau de indeterminação, conduzem o operador jurídico à atribuir-lhes significados diversos diante de realidades distintas.

A propósito merece citação, a lição de José Eduardo Soares de Mello:

“O conceito de soberania é deveras complexo, flutuante no decorrer da evolução histórica, e pode ser examinado doutrinariamente sob vários ângulos (teocrático, democrático, jurídico, negativista, pluralista e decisionista). O caráter de supremacia é inerente a qualquer concepção de soberania, que, na questão em pauta, concerne ao poder (jurídico), ou, à qualidade distintiva do Estado no âmbito a) interno (dirigida a todos os

habitantes de seu território) e b) externo (relações recíprocas entre os Estados).”⁷⁸

É possível, assim, formular em relação à soberania e a sua vertente a soberania fiscal, conceito compatível com o momento atual⁷⁹. E o atingimento de tal desiderato só se mostra por meio de uma interpretação do Texto Constitucional em consonância com os dados da realidade, sem que para isso seja necessário recorrer a uma alteração formal da Constituição.

A convergência de aspectos, como a intensificação do inter-relacionamento estatal no plano internacional e um sistema constitucional que, em muitos aspectos, não permite ao Brasil integrar-se, em condições de igualdade com outros Estados, em um cenário onde cada vez mais se dá o estreitamento das relações internacionais, conduz à ilação de que a única interpretação admitida relativamente ao conceito de soberania, no momento atual, é aquela que a reconheça não como um instituto estático, representado pela plenitude de competências, mas como sendo dinâmica e, nessa medida, apta a adaptar-se ao ordenamento jurídico internacional, pois o momento histórico assim o requer.⁸⁰

⁷⁸ MELLO, José Eduardo Soares de. *Tributação no Mercosul. Pesquisas tributárias (nova série - 3)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p.191.

⁷⁹ Edvaldo Brito bem demonstrou esta idéia, diante da globalização da economia, “Há algum tempo era possível contar sistemas jurídicos estanques apontando-se, por exemplo, os seguintes: inglês, românico, chinês, muçulmano, eslavo, japonês, indiano, germânico. [...]

Hoje, portanto, esses sistemas estão permeados, entre si, em razão de “um mundo a um só tempo unificado e sem centro”, no qual acabou a organização piramidal do poder e se inaugura a idade da complexidade” (**Repertório IOB de Jurisprudência**. 1º Quinz., nov. de 1995. n. 21/95. p.385).

⁸⁰ Pablo Lucas Verdú, ao estudar a dinâmica da Constituição, afirma: “[...] todo constitucionalista deve sempre, se quer compreender sua tarefa e obter frutos, tanto historiador como jurista, porque as instituições e as formulações legais não pertencem à uma teoria abstrata, mas a um mundo concreto de fatos. Sua profundidade

As Constituições da atualidade e assim também a Constituição brasileira tendem a se amoldar às imposições do direito comunitário internacional. E esse objetivo pode, em um primeiro momento, ser alcançado através de uma interpretação que não seja mecânica, mas que, ao contrário, encerre uma interação entre o intérprete da Constituição, o operador jurídico e o texto.⁸¹

O conceito de soberania e, conseqüentemente, o de soberania fiscal, nele compreendido, particularmente no plano internacional, sofreram, portanto, por via da interpretação, mutações, a fim de tornarem-se aptos a solucionar conflitos decorrentes da confluência dos poderes tributários de diversos Estados.

Mutação, segundo ensina Uadi Lammêgo Bulos, é:

“[...] o processo informal de mudança da Constituição, por meio do qual são atribuídos novos sentidos, conteúdos até então não ressaltados à letra da Lex Legum, quer através da interpretação, em suas diversas modalidades e métodos, quer pelo intermédio da construção (construction), bem como dos usos e costumes constitucionais.”⁸²

não é simplesmente lógica, mas prática, ou seja, as instituições e regras devem representar e cingir-se aos fenômenos particulares de um país determinado. Mediante a história chegamos a conhecer tais fenômenos.”(Op. cit. p. 73)

⁸¹ Hans Kelsen também admitiu que a norma é uma moldura dentro da qual são inúmeras as possibilidades de aplicação; ao aduzir que “O Direito a aplicar forma, em todas estas hipóteses, é uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro desse quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível.”(KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 1.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987. p.366)

⁸² BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 57

Soberania e soberania fiscal são atributos com conceitos mais políticos do que jurídicos. As dificuldades que se encontram na investigação de uma explicação jurídica do conceito de soberania atestam que esta possui essencialmente uma conotação política, encontrando no Estado contemporâneo, especialmente no plano internacional, um significado especial.

A soberania tributária ou fiscal deve adaptar-se ao conceito histórico em que hoje se move o Estado contemporâneo, amoldando-se à realidade atual. O significado de soberania tributária aparece nítido quando nos deparamos com conjuntos sociais com importância sócio-política e econômica.

2.6 Necessidade de um Novo Conceito de Soberania

A partir da realidade hoje existente no âmbito jurídico internacional, diante estreitamento das relações entre Estados, e ante a imposição tributária que necessariamente recai sobre as manifestações de riqueza, a doutrina tem procurado construir, em relação ao conceito de soberania fiscal, definição compatível com tal realidade. Ou seja, tem se estudado este conceito diante da

confluência dos poderes tributários de diversos Estados, incidentes sobre situações que ultrapassam os limites territoriais dos mesmos⁸³.

O atributo da soberania deve, portanto, ser interpretado pelo operador jurídico contemporâneo, no sentido de ampliar paulatinamente as limitações impostas ao Estado brasileiro pelo Texto Constitucional nas suas relações internacionais, diante da inafastável necessidade de uma convivência com outros Estados também soberanos, e de uma tendência gradual, porém nitidamente real de formação de organismos internacionais.

Apenas a formulação de um conceito que afaste o caráter absoluto incontestável de soberania, o qual foi em momento anterior nota característica do conceito, permite o reconhecimento da extraterritorialidade formal da lei e bem assim da lei tributária, à medida que reconheça validade e eficácia no âmbito interno às normas contidas em convenções e tratados internacionais em matéria tributária.

Um conceito constitucional de soberania tributária compatível com a situação que se nos apresenta, no plano internacional, só pode ser obtido através de interpretação que se afaste do dogmatismo.

⁸³ Acerca da soberania fiscal como manifestação do poder de Império afirma Narciso Amorós: “La soberanía como concepto abstracto tiene su manifestación concreta en el poder de imperio: el más trascendente en esa esfera de concreción. Compartimos la opinión de algunos autores (entre ellos FONROUGE) que destacan los inconvenientes que en el momento actual plantea de un modo directo la configuración del poder tributario sobre el concepto de soberanía, especialmente la territorial, por la aparición de organismos supranacionales con poder de establecer impuestos. Este argumento, no obstante, tiene más fuerza aparente que real, porque el concepto de territorio es convencional y elástico y exige el poder del Estado que se asienta en él y el respeto de los demás. Por otro lado, en los propios Estados existen corporaciones de carácter institucional que pueden imponer contribuciones a sus componentes. Por eso la aceptación que el poder tributario, que es simplemente una manifestación del poder de imperio, no debe hacernos olvidar su arraigo y su base en la soberanía estatal. De no ser así, el poder tributario terminaría confundiendo o identificándose con el carácter

Na lição de Konrad Hesse: “[...] a interpretação tem significado decisivo para a Constituição [...] A interpretação adequada é aquela que consegue concretizar, de forma excelente, o sentido da proposição normativa dentro das condições reais dominantes numa determinada situação [...]”⁸⁴ (Grifos nossos)

A propósito, é bastante feliz a lição de Clèmerson Merlin Clève, que distingue “dogmática de dogmatismo”:

“Aliás, é importante dizer que não é possível confundir a dogmática com o dogmatismo. O dogmatismo é o apego preconceituoso e irrefletido a dogmas.[...]

A dogmática pode ser dogmatista. Mas pode também assumir configuração especial diferenciada. A dogmática constitui saber jurídico instrumental e auxiliar da solução de conflitos, individuais ou coletivos, de interesses.[...]

Mas não há direito sem doutrina e portanto sem dogmática.”⁸⁵

Assim, o operador jurídico, para não incorrer em um discurso vazio, deve, quanto ao art. 1º, que consagra a soberania do Estado brasileiro, interpretá-lo e dissecá-lo, amoldando-o, sem prejuízo de sua normatividade, à

coercitivo; coacción de que participa también la norma tributaria” (AMORÓS, Narciso. **Derecho Tributario**. 2.ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970. p.160-161).

⁸⁴ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris editor, 1991. p. 22-23

realidade do momento em que está sendo aplicado e, nesse sentido, eliminar limites inicialmente impostos ao Estado por um conceito ultrapassado de soberania, que hoje já não tem mais aplicação.⁸⁶

Traz-se aqui à colação a lição de Canotilho:

“O programa normativo - constitucional não pode se reduzir, de forma positivista, ao “texto” da Constituição. Há que densificar, em profundidade, as normas e princípios da Constituição, alargando o “bloco de constitucionalidade” a princípios não escritos, mais ainda reconduzíveis ao programa normativo - constitucional, como formas de densificação ou revelação específicas de princípios ou regras constitucionais positivamente plasmados.”⁸⁷

É certo que, ao traçar suas linhas mestras, as suas principais diretrizes, o texto constitucional não possui a nota de completude. A incompletude da Constituição demonstra a sua abertura, permitindo assim uma resposta necessária ao sempre contínuo desenvolvimento político.⁸⁸

⁸⁵ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A Teoria Constitucional e o Direito Alternativo** : para uma dogmática constitucional emancipatória, in Seminário Nacional sobre o uso alternativo do Direito Rio de Janeiro: [s.n.]. jun/93. p.46

⁸⁶ “[...] A interpretação, não apenas no direito como em outros domínios, jamais será uma atividade inteiramente discricionária ou puramente mecânica. Ela será sempre o produto de uma interação entre o intérprete e o texto, e seu produto final conterá elementos objetivos e subjetivos. [...] A subjetividade traduzir-se-á na sensibilidade do intérprete, que humanizará a norma para aperfeiçoá-la a realidade, e permitirá que ele busque a solução justa, dentre as alternativas que o ordenamento lhe abriu. A objetividade máxima que se pode perseguir na interpretação jurídica e constitucional é a de estabelecer os balizamentos dentro dos quais o aplicador da lei exercerá sua criatividade, seu senso do razoável e sua capacidade de fazer a justiça do caso concreto. (BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p.256)

⁸⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional...** p. 982

⁸⁸ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: Maxlimonad, 1996. p.87

Na esteira de tal entendimento, a abertura do texto constitucional às normas de natureza internacional é exigência da ordem contemporânea.⁸⁹

É oportuno destacar, como fundamento da interpretação proposta, a evolução do ser humano - indivíduo e dos grupos em direção a um processo permanente e contínuo de cooperação e integração. 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. Isso deriva de um processo tecnológico sem precedentes que destrói a distância e o tempo, unifica as culturas e suprime a própria tradição. Enfim, o processo permanente de cooperação e integração dos grupos pode ser considerado sob um sem-número de ângulos. Todos eles apontam para a impossibilidade de concepções de soberania com os perfis do século XVIII. Daí a vivência dos princípios constitucionais segundo compromissos transcendentais da sociedade brasileira perante o direito das gentes.

Soberania continua sendo um fenômeno vinculado à noção de poder reconhecido internacionalmente. Mas uma interpretação renovada e adequada do texto constitucional afastará aquela idéia inicial do jurista francês Jean Bodin,

⁸⁹ Canotilho, acerca do tema, afirma: “As Constituições, embora continuem a ser pontos de legitimação, legitimidade e consenso auto - centrados numa comunidade estadualmente organizada, devem abrir-se progressivamente a uma rede cooperativa de metanormas (“estratégias internacionais”, “pressões concentradas”) e de normas oriundas de outros “centros” transnacionais, e infranacionais (regionais e locais) ou de ordens institucionais intermediárias (“associações internacionais”, “programas internacionais”). A globalização internacional dos problemas (“direitos humanos”, “proteção dos recursos”, “ambiente”) aí está a demonstrar que, se a “Constituição jurídica do centro estadual”, territorialmente delimitado, continua a ser uma carta de identidade política e cultural e uma mediação normativa necessária de estruturas básicas de justiça de um Estado - Nação, cada vez mais ela deve articular com outros direitos, mais ou menos vinculantes e preceptivos (hard law), ou mais ou menos flexíveis (soft law), progressivamente forjados por novas unidades

desenvolvida principalmente por autores alemães, discípulos de Hegel, de poder absoluto e perpétuo.

Na atualidade para que se alcance um conceito puramente jurídico de soberania é necessário examiná-la à luz de efetivas e reais relações jurídicas multilaterais.⁹⁰

A propósito são oportunas as palavras de Kiyoshi Harada:

“Na realidade de nossos dias, em que a globalização da economia já se tornou um fenômeno irreversível, impondo a formação de uma união geográfica estável, com vistas à criação de blocos econômicos regionais ou pluriregionais, não cabe mais a invocação da soberania em sua concepção tradicional, como poder incondicionado e absoluto. Descabe a consideração de seu alcance e conteúdo enquanto dogma político intangível.

Qualquer país que agitar demais a bandeira do nacionalismo acabará por se isolar do contexto mundial, comprometendo a sua própria sobrevivência como Estado soberano.”⁹¹

políticas” (“cidade mundo”, “Europa comunitária”, “casa européia”, “unidade africana”)” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Op. Cit. p. 18)

⁹⁰ Ensina Paulo Borba Casella: “A compreensão da soberania como conceito jurídico, sujeito à reformulação em lugar de dogma político intocável, é decisiva para situar a questão de modo mais adequado, na medida em que nos leva a rejeitar o caráter absoluto da soberania, em favor de Nação, cujo conteúdo e exercício são determinados por normas jurídicas. Assim, seja o advento da Sociedade das Nações, como estendendo a linha de raciocínio, o advento de sua sucessora, a ONU, ou a criação de blocos regionais integrados, como mercados comuns ou uniões econômico - monetárias, partindo de Tratados constitutivos regidos pelo Direito dos Tratados, regulados por normas, diretamente aplicáveis nos Estados - Membros, através de instituições de caráter supranacional, não acarreta a supressão da soberania, mas a reestruturação de sua regulamentação.

Tais entidades não eliminam a condição de sujeitos de direito internacional dos Estados - Membros, mas tão somente se superpõem parcialmente a estes, na medida em que estejam, em questão quer de suas relações com os organismos supranacionais, quer com seus nacionais ou com outros Estados - Membros, nas matérias atinentes ao conteúdo da organização” (CASELLA, Paulo Borba. **Mercosul** : exigências e perspectivas. São Paulo: LTr, 1996. p.87-88).

⁹¹ HARADA, Kiyoshi. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (nova série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p.204.

A teoria da primazia da ordem internacional, por certo, mostra-se incompatível com a soberania estatal absoluta. No entanto, se em relação à soberania formular-se uma concepção que reflita o conjunto de atribuições estatais, teremos sua total compatibilidade com um direito internacional superior ao Estado.

A respeito é aplicável a lição de Celso Ribeiro de Bastos e Ives Gandra da Silva Martins:

“É uma lástima, portanto, que a Constituição tenha deixado escapar esta oportunidade de abrir uma porta, ainda que pequena, ao internacionalismo jurídico. Preferiu, como dissemos, apegar-se a afirmações da soberania nacional. Diz mesmo que o Brasil fundamentará suas relações internacionais no princípio da independência nacional. É, pois, a reiteração, agora no campo externo da independência ou da soberania, referida no inciso I do art. 1º.

A soberania externa é uma competência de que desfrutam os Estados, haurida no próprio direito internacional, e que tem como exteriorização prática a liberdade nas suas relações com os demais membros da comunidade internacional.”⁹²

⁹² BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. Op. cit. p. 452.

Hodiernamente, há uma forte tendência para a integração dos povos, o que conduz a um estreitamento das relações entre os Estados e conseqüentemente a uma revisão do conceito de soberania.

O conceito de Estado soberano, passa a subordinar-se, de maneira direta, ao direito internacional público.

Assim, não havendo no texto constitucional a necessária abertura ao direito internacional, como realidade inafastável e ainda, diante da importância crescente das relações internacionais e bem assim da interdependência, cada vez mais marcante, entre os Estados, deve-se atribuir à soberania, e conseqüentemente à soberania fiscal, conceito compatível com tal realidade, à medida que, por força da mutação que sofreu, já nela não se identifica o caráter absoluto que em tempos passados e frente a uma realidade internacional diversa, lhe era próprio.

A acepção clássica de soberania deve, portanto, ser revista pois se apresenta incompatível com a integração econômica pretendida pelo constituinte. Os processos de integração entre os Estados impõem a releitura do conceito de soberania.

Por via da interpretação é possível obter-se um conceito atual de soberania, inclusive a fiscal, que permita ao Estado brasileiro amoldar-se ao panorama jurídico externo, e à posição invulgar que assume o direito internacional, nesse momento histórico, sem prejuízo para a normatividade do preceito constitucional que a contempla.

3. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Uma das manifestações mais marcantes do poder soberano do Estado, concretiza-se na faculdade que tem este ente público, com poderes de supremacia sobre os particulares, de interferir em seu patrimônio, através da instituição de tributos destinados ao custeio da sua atividade pública.

O Poder Constituinte, que é originalmente titular do poder tributário, quando da elaboração da respectiva Constituição, atribui o poder tributário às pessoas políticas de direito público, que passam então a ser titulares de competências tributárias, regradas e disciplinadas pela Constituição.

No Brasil, o Texto Constitucional, a partir do art. 145, atribui à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o poder para instituir tributos. A este poder, que encontra limites fixados na própria Constituição, denomina-se competência tributária.⁹³

⁹³ Estevão Horvath e Nelson Ferreira de Carvalho, quanto à competência, aduzem tratar-se de “Moldura” dentro da qual será desenhado o quadro de matérias que a Constituição atribui a cada ente da federação, ou seja, é o que resta depois de estabelecidos os contornos das atribuições explícitas e positivas e das regras negativas ou estabelecedoras da incompetência das pessoas políticas.” (HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson Ferreira de. Tratado Internacional em Matéria Tributária, pode exonerar tributos estaduais ?. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n.64. p.267)

Roque Antônio Carraza, à perfeição, conceitua competência tributária afirmando ser “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos descrevendo, legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”⁹⁴

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, entende que competência tributária é uma das prerrogativas legisferantes das pessoas políticas, que se manifesta na faculdade de produzir legislativamente normas jurídicas tributárias.⁹⁵

O poder tributário, conferido às pessoas políticas de direito público, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, não é absoluto e incontestável, mas ao contrário, é restrito às hipóteses tracejadas no ordenamento jurídico - constitucional e limitado pelas vedações nele arroladas. É por esta razão que no Brasil não se pode falar em poder tributário, mas apenas em competência tributária.⁹⁶

Merecem, aqui, ser trazidas à colação, as palavras de Roque Antônio Carraza:

“De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Ob. cit. p. 266

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p.

⁹⁶ Daí ter Forsthof afirmado que toda regra de competência envolve poder e também limitações.

(manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico - constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.”⁹⁷

Exercer a competência tributária significa criar abstratamente tributos, fazendo-o, via de regra, através de lei ordinária e, excepcionalmente, nas hipóteses fixadas no Texto Constitucional, através de lei complementar. É, portanto, exercer o poder de expedir normas genéricas e abstratas que instituem o dever de pagar tributo nas situações nelas descritas.

A Constituição não cria tributos, ela apenas atribui e distribui competências tributárias, fixando também limites ao seu exercício.

Ao distribuir as competências tributárias, o texto constitucional traça, de modo implícito, a hipótese de incidências 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.

A efetiva criação de tributos é manifestação da competência tributária, e, em função do princípio da estrita legalidade tributária, deve dar-se por lei em sentido orgânico formal, ou seja, lei que seja fruto do Poder Legislativo, tendo

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Ob. cit. p. 287

obedecido a todas as fases, constitucionalmente previstas, para a tramitação legislativa⁹⁸.

A competência tributária é, portanto, a faculdade atribuída às pessoas políticas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para, através de lei (em sentido orgânico - formal) criar tributos, é assim, o poder de legislar em matéria tributária.

Mas, dentro ainda das prerrogativas do Estado, no exercício do poder de tributar, estão os mecanismos de que se vale a administração fazendária para tornar concreta e efetiva a prestação tributária.

⁹⁸ Acerca da questão posiciona-se Clèmerson Merlin Clève: “Sustenta-se, pois, neste texto, que a medida provisória pode dispor sobre matéria tributária desde que esta seja suscetível de tratamento por meio de lei ordinária. Não pode, entretanto, essa espécie normativa, criar ou majorar os tributos que (i) se submetem ao princípio da anterioridade; (ii) que exigem, para sua instituição ou majoração, lei complementar; (iii) que, embora não se submetendo ao princípio da anterioridade, sujeitam-se ao disposto no art.153, § 1º da CF; (iv) e aqueles que se vinculam ao princípio previsto no art. 195, § 6º, da CF (contribuições sociais). A única exceção à regra da incompatibilidade entre medida provisória e criação ou majoração de tributo refere-se aos impostos extraordinários (art. 154, II, da CF)” (CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p.171).

Entende ainda citado autor: “Finalmente, cabe considerar que, embora o tributo traduza recorrente mecanismo expropriatório, intimamente relacionado com importante direito individual (a propriedade), nem por isso, como esperamos ter demonstrado quando tratamos da medida provisória, constitui, a sua criação ou majoração, matéria sujeita à reserva absoluta do Legislativo.

Logo, reitera-se, em princípio, a lei delegada possui idoneidade para incursionar sobre o território em apreço. Mas há, todavia, importantes limites para a sua ação.

Os tributos submetidos à reserva de lei complementar não podem ser objeto de lei delegada. Por isso que não pode tal espécie normativa criar ou aumentar empréstimos compulsórios (art. 148, I e II), impostos da competência residual da União (art. 154, I) ou as contribuições previstas no art. 195, § 4º. Por fim, cumpre observar que a lei delegada não se presta para veicular a faculdade outorgada ao Executivo pelo art. 153, § 1º, porque ela, nos termos da Constituição, satisfaz-se com o decreto presidencial. Deixando, então, a lei tributária margem para o Executivo, atendidos os limites e condições nela estabelecidos, alterar as alíquotas dos impostos sobre (i) importação de produtos estrangeiros, (ii) exportação, para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, (iii) produtos industrializados e (iv) operações financeiras (e tal margem deve, por imperativo constitucional, ser deixada para que o Executivo atue sua política fiscal), é evidente que referido poder de nenhum modo deve ser operado por meio de lei delegada. Uma leitura do dispositivo em questão (art. 153, § 1º) é suficiente para apontar que o Constituinte procurou conferir ao Executivo instrumento apropriado para agilizar a consecução da política fiscal do Governo. Admitir, neste caso, então, a lei delegada significa violentar o universo da razoabilidade.

Salvo as hipótese acima consideradas, portanto, a Constituição não veda a criação ou majoração de tributos por meio de lei delegada (*in Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988...* p.211).

Tal prerrogativa não se contém no conceito de competência tributária que, como se demonstrou, é o poder de legislar em matéria tributária, mas no de capacidade tributária ativa⁹⁹.

São de Roque Antônio Carrazza as seguintes colocações:

“A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato impositivo). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo a capacidade tributária ativa. De conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária.”

Atente-se aqui para as palavras de Paulo de Barros Carvalho, que também distingue competência tributária de capacidade tributária ativa:

“Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional.”

⁹⁹ Para garantir a arrecadação tributária, o Estado, valendo-se da sua posição de supremacia sobre os particulares, lança mão de expedientes e mecanismos previstos em lei, que administrativamente permitem-lhe fiscalizar a atividade dos indivíduos a ele subordinados, e cobrar o tributo a partir da verificação da efetiva incidência tributária. Tal possibilidade de figurar no pólo ativo da relação jurídica tornando concreta a pretensão tributária designa-se por capacidade tributária ativa. (CARRAZZA, Roque Antônio. Ob. cit. p. 291)

A propósito, é de se consignar que a competência tributária é indelegável, mas a capacidade tributária ativa não o é. É usual, acumularem-se, no mesmo sujeito, a competência e a capacidade tributária ativa, ou seja, as funções de impositor e de credor ao mesmo tempo.

No entanto, tal situação não é regra. Hipóteses há em que exerce a imposição tributária uma das pessoas políticas com competência constitucional para tanto, operando-se, porém, em relação à capacidade tributária ativa, a delegação, pela mesma pessoa política que editou a lei criando o tributo, a qual por força da delegação nomeia outra entidade para integrar o liame obrigacional.

Como afirma Roque Antônio Carrazza, “criar tributos é legislar; arrecadá-los é administrar”.

A competência tributária é assim indelegável, pois as pessoas políticas tributam por delegação do Poder Constituinte, em conclusão não podem delegar o que já receberam por delegação. É a máxima, “delegatus, delegare, non potest.”

Em conclusão, competência tributária, no Brasil, é a aptidão, indelegável, incaducável, inalterável, irremediável e facultativa¹⁰⁰, de criar, *in abstracto* tributos, mediante a descrição legislativa de sua hipótese de incidência.

¹⁰⁰ Roque Antonio Carrazza, cujas lições são excelente esteio para conhecimento do assunto, assim individualiza as características da competência tributária no Brasil. Quanto à incaducabilidade afirma: “ A competência tributária é, também, incaducável, já que seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe foram constitucionalmente deferidos. Perdura, pois, no tempo, sendo juridicamente impossível dizermos que

O exercício da competência tributária, segundo as normas insertas em nosso ordenamento jurídico - constitucional, deve se dar dentro dos limites do âmbito de eficácia da lei tributária.

decaiu, por falta de aplicação ou exercício. Esta característica, diga-se de passo, é consequência lógica da incaducabilidade da função legislativa, da qual a função de criar tributos é parte.” Quanto à inalterabilidade, ensina: “A competência tributária não pode ser alterada pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isto.” [...] “Os limites que a Constituição traçou para que as pessoas políticas tributassem não podem ser deslocados nem pelo Código Tributário Nacional (ou normas jurídicas que lhe façam as honras), nem por leis ordinárias, decretos, portarias, atos administrativos, etc. Por muito maior razão, também a vontade dos virtuais contribuintes não tem como ampliar ou restringir competências tributárias.”. Quanto à irrenunciabilidade pontua: “Da mesma maneira pela qual as pessoas políticas não podem delegar suas competências tributárias, também não as podem renunciar, quer no todo, quer em parte. Esta é matéria de direito público Constitucional, e, portanto, indisponível. União, Estados, Municípios e Distrito Federal carecem do direito de renúncia ao exercício das competências tributárias que receberam da Carta Magna e que são essenciais à sua subsistência.” E quanto à irrenunciabilidade pontua: “As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem ou não.” “Noutro falar, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo quando lhe aprouver. Tudo vai depender de uma opção, a ser feita pelos seus Poderes Executivo e Legislativo, sempre, é claro, por meio de lei (no mais das vezes ordinária, mas, no caso dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais, complementar).” “Donde concluímos que, podendo o mais (criar o tributo), podem o menos, isto é, utilizar apenas em parte suas competências tributárias (criando parcialmente o tributo). Podem, ainda, observados certos requisitos, transferir, sempre mediante lei, a outras pessoas (públicas ou privadas) o direito subjetivo de arrecadar o tributo.” (Ob. cit. p. 369-374)

4. APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA NO ESPAÇO

Legislar dentro de seu particular âmbito territorial é um dos caracteres próprios da soberania dos Estados. Assim, a eficácia da lei tributária no espaço limita-se, normalmente, ao território do Estado sobre o qual vigora a sua soberania.

O âmbito de incidência relaciona-se com o poder legislativo do Estado ao criar abstratamente os tributos; está relacionado, pois, à competência tributária. O âmbito de eficácia, por seu turno, refere-se à atividade do Poder Executivo de administrativamente tornar concreta a pretensão tributária; relaciona-se, portanto, com a capacidade tributária ativa.

Tal distinção assume relevância, para o presente trabalho, a partir da dupla ou plúrima tributação que hoje ocorre, no panorama jurídico internacional, pela confluência dos poderes tributários de vários Estados, que levam à incidências repetidas sobre uma mesma situação da vida internacional.

Alberto Xavier entende que é função precípua do direito internacional público a definição do âmbito de eficácia das normas integrantes dos diversos ordenamentos positivos nacionais, dispondo como e quando as leis dos Estados

soberanos podem ser aplicadas e quem deve obedecê-las. Demarcados estes elementos, ou seja, esta atribuição de “jurisdictions”, as leis nacionais são livres para definir o seu âmbito de incidência, é o que leciona Alberto Xavier¹⁰¹.

Como aduz o autor, “[...] como vários ordenamentos tributários se consideram com vocação para se aplicar a uma mesma situação da vida internacional, por esta se encontrar “pluralizada” no espaço, em função dos diversos elementos de conexão adotados por cada um desses ordenamentos, ocorre uma dupla ou plúrima tributação.”¹⁰²

Berliri distingue o problema da eficácia da lei no espaço, ou seja, a delimitação do local sobre o qual a lei produz efeitos, do problema da extensão da lei, em relação ao qual identificam-se os fatos que a lei de um Estado pode regular quando se realizem total ou parcialmente fora de seu território, ou por atividade de “súditos de outro Estado”.

Afirma que o primeiro é exclusivamente um problema jurídico, à medida que se reduz a questão de saber se uma lei se aplica ou não em um determinado território, enquanto o segundo é concomitantemente um problema jurídico e político, sendo, no entanto, mais político do que jurídico, já que não se perquire se os tribunais italianos devam ou não reconhecer como legítima uma lei que incida sobre fato ocorrido externamente, mas se é oportuno, e dentro de

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. Op. cit. p.12

¹⁰² XAVIER, Alberto. Ob. cit. p. 5.

que limites, uma lei italiana pode incidir sobre fato ocorrido fora dos limites territoriais do Estado.¹⁰³

São de Berliri as seguintes colocações:

“Como é natural, considerações de ordem política, podem induzir, ou melhor dizendo, induzem sempre o Estado a não servir-se do poder tributário frente ao estrangeiro, senão na mesma medida, ou quase aquela, com que o utiliza com respeito aos próprios nacionais, mas este é um problema político e não jurídico: do ponto de vista jurídico deve concluir-se que o poder tributário de todo Estado é ilimitado frente aos estrangeiros, como o é com relação aos próprios nacionais.”¹⁰⁴

Na análise do âmbito de incidência das disposições normativas, investiga-se se a norma tributária interna pode alcançar pessoas, coisas e fatos situados em território de outro Estado¹⁰⁵.

Já quanto ao âmbito de eficácia, investiga-se a possibilidade de a norma interna ser aplicada, coercivamente, em território estrangeiro, e se, ao contrário, é possível que uma lei tributária estrangeira seja aplicada, também coercivamente, em território nacional^{106 107}.

¹⁰³ BERLIRI, Antônio. **Princípios de derecho tributario**. Madri: Ed. de Derecho Financiero, v.1, 1964. p.152.

¹⁰⁴ BERLIRI, Antonio. **Princípios de...** p. 184

¹⁰⁵ XAVIER, Alberto. Op. cit. p.5-6.

¹⁰⁶ XAVIER, Alberto. Op. cit. p.6.

¹⁰⁷ A distinção entre âmbito de incidência e âmbito de eficácia da norma tributária, segundo leciona Alberto Xavier, deita raízes no Direito norte-americano, que distingue entre a “jurisdiction to prescribe” — “the capacity of a State under international law to make a rule of law” — e a “jurisdiction to enforce” — “the

O âmbito de incidência das normas tributárias guarda relação direta com o “âmbito do poder legislativo do Estado”, o âmbito de eficácia das leis tributárias indica “âmbito do poder executivo (administrativo ou judicial) do Estado”¹⁰⁸, “a atividade tributária em concreto”, ou seja, o efetivo exercício do poder de tributar.

O âmbito de incidência e o de eficácia da norma estão em terrenos distintos. Quanto à incidência, é concernente ao tema dos limites da lei no espaço, sendo estudada pelo “Direito de Conflitos”. Quanto à eficácia, diz respeito ao tema da competência internacional dos órgãos internos^{109 110}.

As invasões ou os acordos internacionais são hipóteses excepcionais sobre o tema da eficácia da lei no espaço. Nestas circunstâncias, um Estado perde o exercício da própria soberania sobre uma parte do seu território ou, na hipótese inversa, um Estado ocupa um território estrangeiro, exercitando sobre ele, temporariamente, a soberania e o poder normativo dela decorrente.

Não se pode pensar em um ordenamento jurídico sem pensar na aplicação das suas normas. É impossível se dissociar o poder de criação normativa de um Estado de seu poder sobre o território.

capacity of a State under international law to enforce a rule of law, whether this capacity be exercised by the judicial or executive branch” (XAVIER, Alberto. Op. cit. p.6.)

¹⁰⁸ XAVIER, Alberto. Op. cit. p.7.

¹⁰⁹ XAVIER, Alberto. Op. cit. p.8.

¹¹⁰ Afirma Sainz de Bujanda que as situações em que um Estado perde a soberania sobre uma parte de seu território, fruto de um acordo internacional, ou como decorrência de uma ocupação, são situações em que o Estado ocupante pode declarar a ineficácia das leis do Estado precedente. Tal situação o leva a concluir que a imposição normativa está necessariamente vinculada ao poder de um Estado sobre um território. (SAINZ DE BUJANDA, F. Ob. cit. p. 53)

5. PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

Nenhuma das matérias que surgem no tratamento de temas de direito internacional e com preponderância no direito internacional tributário tem reclamado mais atenção que o conceito de territorialidade. Nenhum dos princípios tributários tem maior influência no tratamento dos temas acima mencionados do que o princípio da territorialidade.

O princípio da territorialidade significa que só se pode exigir o tributo quando haja conexão do fato impositivo com o Estado que tenha estabelecido tal imposto. Fala-se, por outro lado, em critério territorial em oposição ao critério pessoal, entendendo que de conformidade com o primeiro tributam-se em um Estado os fatos impositivos que se realizaram em seu território.

A. Borrás afirma que o princípio da territorialidade em matéria de fiscalidade internacional é regra geral e que, portanto, em seu âmbito de aplicação, cada Estado adota os critérios de acordo com os quais sujeitará à tributação seus nacionais.¹¹¹

¹¹¹ BORRÁS, A. Problemática general que suscita la aplicación del convenio, In: **Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para la doble imposición**, Madrid: Editorial Gaceta Fiscal, 1991, p. 51.

Michelli, ao estudar a eficácia da lei tributária no espaço, afirma que se reduz esta ao chamado princípio da territorialidade da lei tributária. Ressalta que tal princípio gera uma dupla problemática: em um lado, estão os problemas gerados pela questão relativa ao âmbito de eficácia no território do Estado que cria a norma para disciplinar sua atividade administrativa tributária; em outro lado, assinala que existem inúmeros problemas relativos ao momento da criação da norma jurídica por parte do Estado. Tais problemas concernem à eleição, por parte do Estado que legisla, dos elementos que possam ser-lhe relevantes no exercício do poder impositivo, assim considerado o momento de criação da norma jurídica. Afirma que esses dois aspectos apresentam muitos pontos de contato, sendo que tal conexão se manifesta na circunstância de que a lei tributária do Estado e só ela pode ser considerada como norma apta a disciplinar o fenômeno tributário no âmbito do território estatal.¹¹²

Rastello afirma que o princípio da territorialidade deve referir-se não à lei, mas ao poder de instituir tributos e, segundo ele, assim também à soberania. Fundamenta seu entendimento, afirmando que a lei é o meio com o qual o poder tributário se desenvolve concretamente. Assinala, ainda, que a lei tributária como qualquer outra lei, sendo um meio para o exercício do respectivo poder, ou melhor, da soberania do Estado, encontra limites no espaço do poder do qual emana. Por isso, entende que os princípios da territorialidade e exclusividade, completados pelo da efetividade, permanecem e operam sempre como princípios do poder tributário.¹¹³

¹¹² Michelli, G. A., *Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali*, cit., p. 217

¹¹³ RASTELLO, L. *Diritto Tributario*. Principi Generale. Padua: CEDAM, 1980. p. 173.

Héctor Villegas afirmou que, em função do princípio da soberania, cada Estado pode gravar todos os fatos jurígenos situados em seu território, “debaixo de seu poder”, o que implica que o poder de imposição se exerce dentro dos limites territoriais submetidos à soberania estatal.¹¹⁴

Entende, outrossim, que este princípio pode ser “modificado ou temperado” por convênios realizados para evitar a dupla imposição, e ao contrário, por força do princípio da soberania, pode dar-se que o Estado tribute seus nacionais, relativamente a riquezas obtidas fora de seu território.¹¹⁵

O princípio da territorialidade da lei tributária, que sofreu, no decorrer de sua evolução, condicionamentos de natureza dogmática, prática e política, determina qual é o seu âmbito espacial de incidência.

O princípio da territorialidade tributária significa, portanto, que as leis tributárias se aplicam, aos nacionais e aos estrangeiros, em todo o território nacional generalizadamente¹¹⁶.

A territorialidade da lei tributária impede a existência de regras, no ordenamento interno, que disciplinem a extensão da lei nacional, em relação a fatos e circunstâncias relevantes também para as leis de outros Estados, e, bem assim, a aplicabilidade, no âmbito interno de um determinado Estado, de norma pertencente a outro ordenamento estatal.

¹¹⁴ VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 5.ed. Buenos Aires: Depalma, 1994. p. 181.

¹¹⁵ VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. p. 181.

¹¹⁶ Nesse sentido entende Alberto Xavier. (Op. cit. p.22)

É usual que os Estados, individualmente, incluam em seus ordenamentos normas que delimitem a respectiva esfera de competência em matéria tributária e, via de consequência, o âmbito do poder administrativo de imposição, excluindo, em geral, a incidência da lei tributária estrangeira. Essa postura é consequência direta da idéia de soberania como poder independente e supremo do Estado dentro de seu espaço territorial, onde fica excluído o poder, a soberania, de todo e qualquer outro Estado.

Da territorialidade da lei tributária não é possível, no entanto, extrair uma situação de não colaboração entre os Estados.

A propósito Gian Antonio Michelli faz oportunas considerações, afirmando que, da territorialidade da lei tributária, não se pode inferir o “princípio da não colaboração” entre Estados. Tal entendimento, segundo aduz, não atende ao atual estágio de desenvolvimento das relações internacionais.¹¹⁷

A colaboração entre Estados é decorrência natural do atual estágio de desenvolvimento das relações internacionais, na qual todos os Estados devem, para um efetivo processo de integração, admitir e compreender as necessidades intrínsecas e peculiares de cada Estado participante das relações internacionais.

Assumindo tal posição, não estarão, por certo, os Estados abrindo mão de parcela de sua soberania, mas, ao contrário, estarão reforçando-a, porque como afirmam Dromi, Ekmekdjian e Riviera:

¹¹⁷ MICHELLI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1978.p. 38.

“as relações de direito comunitário da integração não negam, nem limitam, nem excluem a soberania, mas a colocam em um sentido ampliado, a partir do qual se estende ou prolonga o poder soberano do Estado em outras matérias que não possuía, ainda que agora compatibilizado com o poder soberano de outro Estado membro. Em suma, a integração aumenta qualitativamente a soberania dos Estados - membros.”¹¹⁸

Os processos de integração que hoje se estabelecem no plano internacional, diante da globalização da economia, tendem a facilitar a colaboração entre Estados no campo tributário, o que encerra por demonstrar que estão estes imprimindo esforços no sentido de facilitar e tornar mais ágil às administrações, a fiscalização e arrecadação tributárias.

No entanto, ainda que se estabeleça uma efetiva colaboração entre os Estados em matéria tributária, não se admite que um Estado possa praticar atos de ingerência, atuando o seu poder de imposição sobre território de outro Estado, sem o consentimento desse último.

De fato, todo Estado deve abster-se de penetrar no espaço territorial de outro Estado, onde este exercita, com estabilidade, sua soberania e a autoridade dela decorrente. Mas tal dever, de caráter internacional, de não

¹¹⁸ DROMI, Roberto; EKMEKDJIAN, Miguel A.; RIVIERA, Julio C. **Derecho Comunitario - Regimen del Mercosur**. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996. p.40

invasão do território de outro Estado soberano, não pode ser entendido de maneira rígida e absoluta¹¹⁹.

Também com a evolução do conceito de soberania começam a se identificar e distinguir situações de vinculação das pessoas com os seus Estados, de maneira que as leis deste possam vincular os seus nacionais por fatos realizados no estrangeiro. Não obstante, o território continua sendo elemento essencial do Estado.

Nesta evolução do princípio da territorialidade, duas são as restrições impostas a ele. Uma é aquela que afirma que a delimitação territorial do poder normativo estatal não é princípio imperativo, o que conduz à consequência de que a disciplina jurídica dos fatos ocorridos no estrangeiro não corresponde, necessariamente, à violação daquele território e outra que o conceito de territorialidade é tão indeterminado que é impossível dele derivar concretas consequências jurídicas.¹²⁰

¹¹⁹ Nesse sentido afirma Udina que como decorrência da superposição dos inúmeros ordenamentos estatais dentro de um comunidade jurídica como é a comunidade internacional, o poder de império próprio de cada ordenamento não é ilimitado. Encontra limite, por exemplo, no território de cada Estado. O território, além de ser elemento essencial para a existência do Estado, constitui espaço dentro do qual se atua a poder de império incito no respectivo ordenamento jurídico. O poder de que são investidos os Estados podem também ultrapassar os seus limites territoriais, nas situações de ultra-territorialidade. São situações em que os Estados estrangeiros livremente conscientes, ou é obrigado a consentir com base nos princípios de direito internacional, que os primeiros tenham atuação em seu próprio território. Se não fosse assim, não se tratariam de mandatos jurídicos, mas de simples preceitos e declarações políticos morais, que não podem considerar-se expressão do poder de império. Tal raciocínio, entende o autor, ser também aplicável ao poder tributário que põe em jogo o poder de império estatal. Assim, o Estado que pretende exercer coercivamente seus próprios poderes tributários fora dos limites territoriais em que exerce o seu poder de império, nos casos em que não lhe seja expressamente consentido, não só cometeria um ilícito internacional, mas se depararia quase sempre na prática com a impossibilidade de atuá-los, a menos que não quisesse praticar inúmeros atos ilícitos. (UDINA, M. **Il diritto internazionale Tributario**. Padua: CEDAM, 1949. p.57-58)

¹²⁰ Esta também é a posição de Sacchetto. (Territorialità (diritto tributario). **Enciclopedia del diritto**. [s.l]: [s.n], 1992. V. XLIV. p. 309-310).

O mencionado princípio orienta a solução de situações tributárias no âmbito internacional, indicando, no mais das vezes, quais delas são abrangidas pelas leis tributárias internas.

Tal concepção do princípio conduz, no entanto, a uma situação de indeterminação quanto àquelas circunstâncias que estão conexas com mais de uma ordem jurídica, situações em que surge a questão de se saber qual a norma que rege o fato, a “interna”, qual seja a do Estado em que se concretizou o fato tributável, ou a “externa”, a integrante do ordenamento fiscal estrangeiro, que pode incidir diante da existência de um elemento de conexão, do fato, do bem ou da pessoa, com tal ordem jurídica.¹²¹

Alberto Xavier adverte que a escolha da norma aplicável a uma dada situação tributária no âmbito internacional há de ser feita com vistas a um “processo técnico de escolha do elemento ou elementos de conexão com o território a que respeita”.¹²²

Alberto Xavier distingue o princípio da territorialidade em sentido material e sentido formal:

¹²¹ Alberto Xavier refere-se a uma territorialidade em sentido positivo e em sentido negativo: “Em *sentido negativo*, o princípio da territorialidade limita-se a significar que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território do país em causa, ou seja, que os órgãos de aplicação do direito de cada Estado apenas aplicariam as suas próprias regras tributárias, jamais podendo desencadear a produção dos efeitos previstos nas leis tributárias estrangeiras”. “Em *sentido positivo*, o princípio da territorialidade significa que as leis tributárias internas se aplicam no território nacional, de um modo generalizado, inclusive aos que não são nacionais do respectivo Estado”. (XAVIER, Alberto. Op. cit. p.22).

¹²² XAVIER, Alberto. Op. cit. p.24.

“Cumpre, todavia, ter presente que qualquer das mencionadas formulações do princípio da territorialidade respeita ao *âmbito espacial de incidência* da lei, ou seja, à *esfera de aplicação* espacial dos comandos gerais e abstratos contidos nas normas tributárias. O aludido princípio recorta, pois, de entre as situações tributárias internacionais aquelas que serão abrangidas pelas leis fiscais internas, mediante o processo técnico da escolha do elemento ou elementos de conexão com o território a que respeita”.

“Desta acepção do princípio da territorialidade — que podemos designar por *material* — importa distinguir uma outra, que já não respeita ao âmbito espacial de incidência do comando (*jurisdiction to prescribe*), mas sim ao *âmbito da sua eficácia* ou execução coercitiva (*jurisdiction to enforce*). O princípio da territorialidade em sentido *formal* significa precisamente que as leis tributárias só são suscetíveis de execução coercitiva no território da ordem jurídica em que se integram”.^{123 124}

Alfredo Augusto Becker, por seu turno, afirma que a territorialidade ou a extraterritorialidade da lei tributária é questão de política fiscal, não se tratando de um problema de fenomenologia jurídica.

Insurgindo-se contra a tese da territorialidade da lei tributária, fundamenta, Alfredo Becker, sua postura na “realidade contemporânea”, diante da criação dos mercados comuns e das zonas de livre comércio e principalmente do problema da dupla imposição no plano internacional, concluindo afinal pela extraterritorialidade da lei tributária¹²⁵.

¹²³ XAVIER, Alberto. Op. cit. p.24

¹²⁴ Obtempera o autor que o conceito material de territorialidade não interfere na soberania dos Estados estrangeiros, pois consubstancia-se na mera formulação de comandos gerais e abstratos que prevejam e disciplinam situações ocorridas em territórios estrangeiros (XAVIER, Alberto. Op. cit. p.25.)

¹²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1972. p.255.

A partir da distinção entre a “extraterritorialidade em sentido material” e a “extraterritorialidade formal”, afirma Alberto Xavier que a última, contrariamente ao que ocorre com a primeira, representaria uma afronta à soberania Estatal, pois implica a admissão de execução coercitiva da lei tributária em território de ordem jurídica estranha àquele em que teve sua origem¹²⁶.

As soberanias são, nessa medida, frontalmente atingidas pela prática de atos que representem exteriorização do poder de tributar, tais como: lançamento, a fiscalização e cobrança do crédito tributário, o que caracteriza a chamada “extraterritorialidade em sentido formal”. Não o são, no entanto, no que tange à posição abstrata da norma, à delimitação do âmbito espacial dos comandos tributários¹²⁷.

Assim como Alfredo Augusto Becker, Alberto Xavier também posiciona-se no sentido de que o princípio da territorialidade não é instrumento hábil para delimitação de competências na soluções de questões tributárias internacionais^{128 129}.

¹²⁶ XAVIER, Alberto. Op. Cit. p.25.

¹²⁷ XAVIER, Alberto. Op. Cit. p.25.

¹²⁸ Afirma o autor: “Com efeito, enquanto nos sistemas tributários mais simples, a um fato imponible corresponde em regra apenas um território, nos modernos sistemas fiscais, a um único pressuposto pode corresponder mais do que um território, dada a pluralidade de conexões que podem fundamentar a sua localização territorial”.

“A invocação do princípio da territorialidade já não constitui, pois, critério suficiente para a imputação de um dado fato tributário a um determinado território: tornam-se indispensáveis critérios suplementares que determinem, para cada tipo de situação, de modo positivo, a conexão relevante e que, quanto às realidades imateriais ou incorpóreas, definam a sua localização ou ‘sede’” (XAVIER, Alberto. Op. cit. p.26-27).

¹²⁹ É esse também o entendimento de Alfredo Augusto Becker: “Tomando-se como premissas o que acima foi exposto, conclui-se que será perfeitamente válida (salvo quando existir lei dispendo o contrário), a regra jurídica que tiver escolhido o *lugar* de realização de hipótese de incidência e os *sujeitos passivos* a seguir indicados:

Aa) Realização da hipótese de incidência dentro do território nacional e sujeito passivo nacional residente no país.

Ab) Idem, porém residente no estrangeiro.

Em consonância com o entendimento esposado pela doutrina tradicional, no entanto, por força do princípio da territorialidade, as leis tributárias só atingem fatos que se verificam no âmbito territorial da ordem jurídica da qual são integrantes.

No entanto, não parece ser esse o melhor entendimento, pois o princípio da territorialidade perdeu sua eficácia tornando-se ultrapassado, diante da impossibilidade, hoje, de vincular-se um evento ao território de apenas um Estado.

Aderindo à posição de Alberto Xavier, entende-se que, de fato, a “extraterritorialidade em sentido formal” representa uma afronta à soberania estatal, o mesmo não ocorrendo relativamente a “extraterritorialidade em sentido material”, ou seja, aquela que diz com o âmbito espacial de incidência da norma tributária.

Admitir a “extraterritorialidade formal” da lei tributária, implicaria investir frontalmente contra a segurança jurídica do contribuinte, circunstância esta que o nosso sistema quer por todos os modos afastar.

Ac) Realização de hipótese de incidência no estrangeiro e sujeito passivo nacional residente no território nacional.

Ad) Realização de hipótese de incidência no território estrangeiro e sujeito passivo nacional residente no estrangeiro.

Ba) Realização da hipótese de incidência dentro do território nacional e sujeito passivo estrangeiro residente no território nacional.

Bb) Idem, porém residente no estrangeiro.

Bc) Realização da hipótese de incidência fora do território nacional e sujeito passivo estrangeiro residente dentro do território nacional.

Bd) Realização da hipótese de incidência fora do território nacional e sujeito passivo estrangeiro residente no estrangeiro. (Op. cit. p.257-258).

Hans Kelsen, com sua insuperável autoridade, ensina a esse propósito que os Estados possuem competência para disciplinar qualquer matéria, desde que o direito internacional não se “apodere” de qualquer delas. Segundo entende ainda, a ordem jurídica estadual não possui “competência soberana”, se se pressupuser o “Direito internacional como ordem jurídica supra - estadual.”¹³⁰

E conclui o mestre da Escola de Viena:

“Se partirmos do direito internacional como uma ordem jurídica válida, o conceito de Estado não pode ser definido sem referência ao direito internacional. Visto desta posição, ele é uma ordem jurídica parcial, imediata em face do direito internacional, relativamente centralizada, com um domínio de validade territorial e temporal jurídico - internacionalmente limitado e, relativamente à esfera de validade material, com uma pretensão à totalidade (“Totalitätsanspruch”) apenas limitada pela reserva do direito internacional.”¹³¹

O fato é que, diante da proliferação dos tratados e convenções internacionais no mundo todo, o princípio da territorialidade passou a ser insuficiente como critério para solucionar conflitos quanto à aplicação da lei

¹³⁰ KELSEN, Hans. Ob. cit. p. 354. Aduz ainda o autor: “Assim, o Estado aparece como determinado pelo direito internacional na sua existência jurídica em todas as direções, quer dizer, como uma ordem jurídica delegada pelo direito internacional, tanto na sua validade como na sua esfera de validade. Somente a ordem jurídica internacional, e não qualquer ordem jurídica estadual, é soberana. Se as ordens jurídicas estaduais e as comunidades jurídicas por elas constituídas, os Estados, são designadas como “soberanas”, isso significa simplesmente que elas apenas se encontram subordinadas à ordem jurídica internacional, que elas são jurídico - internacionalmente imediatas”. (ob. cit. p. 354)

¹³¹ KELSEN, Hans. Ob. cit. p. 355.

tributária no que diz respeito às questões internacionais¹³², fazendo-se necessário o acatamento, nestas circunstâncias, da extraterritorialidade da lei tributária.

5.1 O Exercício da Competência Tributária e o Limite Imposto pela Territorialidade das Normas

O termo competência é ambíguo, possuindo na doutrina jurídica inúmeros sentidos¹³³, consoante se procurou demonstrar.

No âmbito do presente trabalho, para fins de estudo das relações interestatais, no plano internacional, utiliza-se a expressão *competência* para indicar as faculdades e atribuições inerentes às entidades soberanas no seu relacionamento com outras entidades também soberanas. As faculdades e

¹³² Este é o pensamento de Alberto Xavier: “A invocação do princípio da territorialidade já não constitui pois, critério suficiente para a imputação de um dado fato tributário a um determinado território: tornam-se indispensáveis critérios suplementares que determinem, para cada tipo de situação, de modo positivo, a conexão relevante e que, quanto às realidades imateriais ou incorpóreas, definam a sua localização ou ‘sede’”. (XAVIER, Alberto, Op. cit. p.27).

¹³³ Discorrendo sobre a potestade normativa tributária, afirma Gian Antonio Micheli: “Per individuare l’azione dell’ente pubblico nel momento del prelievo tributario e per distinguere perciò tale momento rispetto agli altri della azione legislativa ed amministrativa, volti alla creazione ed all’attuazione di limiti alla proprietà privata, si parla frequentemente di potere di imposizione per indicare sia il potere legislativo, in quanto è volto alla creazione di norme tributarie, sia per indicare il potere dell’amministrazione pubblica chiamata ad applicare le norme stesse. Tutti e due i significati sono legittimi, ma occorre tenere accuratamente separati i due momenti che vanno partitamente esaminati”. (MICHELI, G. A. Op. cit. p.86-87).

atribuições aqui referidas devem compor a soberania, pois a competência na acepção empregada no presente trabalho, é uma decorrência da soberania¹³⁴.

A discriminação de competências tributárias nos Estados Federativos é questão que encontra diferentes soluções em cada um deles.

No Brasil, a técnica adotada é a distribuição horizontal de competências entre as várias entidades autônomas, evitando com isso, no âmbito interno, a dupla tributação, especialmente por via de impostos.¹³⁵

Quanto à delimitação de competências no âmbito internacional a tarefa não é menos árdua.

Partindo do conceito de competência tributária, e assim também do entendimento de que existem com relação ao Poder Tributário do ente público duas aptidões distintas, uma de criar *"in abstracto"* o tributo, por lei ordinária, descrevendo-lhe os seus aspectos pessoal, material, espacial e temporal, e outra de arrecadar o tributo, sendo esta uma manifestação da atividade administrativa do Estado, torna-se necessário e prudente analisar e identificar a soberania com relação a essas duas aptidões.

¹³⁴ Essa é a posição de Antonio de Moura Borges, (Op. cit. p.45). A competência tributária é consequência da soberania tributária e bem a define Héctor B. Villegas: "é a faculdade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos, cujo pagamento será exigido das pessoas submetidas a sua soberania" (VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 5.ed. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1994. p.82).

¹³⁵ É o entendimento de CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 95. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Ob. Cit. p. 265-266. MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997.p.84-85. AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.p. 91-92. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 : Sistema Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 2.

Assim, o exercício das competências estatais é, em geral, atribuição independente dos Estados, não podendo, todavia, ultrapassar os limites impostos pelo direito internacional público¹³⁶.

5.2 Extra - territorialidade

Em princípio, a norma tributária vige e é eficaz dentro do território da pessoa política de direito público que exerce a imposição, ou seja, no âmbito espacial em que se estende a sua supremacia.

O princípio admite, no entanto, exceções, anuindo na projeção extraterritorial da lei, por força das disposições de tratados e convenções internacionais.

Dentro da ordem jurídica internacional, cada Estado possui aptidão para legislar e fazer aplicar normas dentro do âmbito espacial de seu território; a esse panorama e para uma eficaz manutenção da ordem internacional há de se estabelecer um sistema de distribuição de competências, de forma a permitir o convívio internacional pacífico.¹³⁷

¹³⁶ BORGES, Antonio de Moura. Op. cit. p.48.

¹³⁷ MAGALHÃES, José Carlos de. A aplicação extraterritorial das leis nacionais. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: [s.n] a.22 n. 85 jan./mar. 1985. p.189

Diante dos inúmeros eventos que, hoje, ultrapassam as fronteiras de cada Estado, o princípio da territorialidade não se mostra suficiente para solver os conflitos que na prática surgem, a partir da incidência concomitante das normas de distintos Estados. Como pondera José Carlos de Magalhães, “no mundo contemporâneo, a estrita compartimentalização das competências territoriais torna-a de difícil realização prática, dada a multiplicidade de eventos que transcendem as fronteiras dos Estados”.¹³⁸

Em face de tal panorama, que hoje se forma na ordem jurídica internacional, o princípio da territorialidade passa a ser veementemente questionado, pois não está mais apto a solucionar muitas das situações que surgem no panorama jurídico internacional, admitindo-se, como conseqüência, os efeitos extraterritoriais das leis nacionais.

A transnacionalização das relações internacionais está a exigir uma atualização do princípio da territorialidade. Integramos, hoje, um universo onde as relações internacionais tornam as fronteiras estatais permeáveis.

Os efeitos extraterritoriais da competência dos Estados são resultado de um vínculo, um elemento de conexão, de um dado fato com o território de um ou mais Estados.

Prelecionando José Carlos de Magalhães que, estando a competência dos Estados relacionada à organização internacional e a estrutura da ordem internacional, os princípios que norteiam o exercício da competência

¹³⁸ MAGALHÃES, José Carlos de. Op. Cit. p. 191

extraterritorial não são resultado do arbítrio de cada Estado, mas da prática comum da comunidade internacional. Tais princípios são consequência imediata das preocupações comuns dos Estados a ensejar a imposição de situações de tolerância recíproca na ampliação extraterritorial da competência.¹³⁹

Dentro de uma perspectiva de extraterritorialidade da competência dos Estados, passam estes a ampliar a extensão de seus territórios para considerar produzido dentro dele ato ou fato praticado total ou parcialmente no exterior, submetendo-o ao exercício de sua competência.

Biscaretti de Ruffia afirma, por sua vez, que, com base em amplos acordos internacionais, um Estado pode, no entanto, aceitar limitações à própria soberania dentro de seu território, autorizando inspeções e controle por parte de outros Estados ou das organizações internacionais, ou ainda consentindo que outros Estados desenvolvam ali atividades específicas¹⁴⁰. Entende que não são manifestações de extra-territorialidade aquelas situações em que um Estado autolimita o exercício de seu poder dentro de seu próprio território. Entende que não significa que tais porções do território do Estado devam considerar-se como pertencentes a um Estado estrangeiro, mas são simplesmente particulares limitações do poder soberano do Estado¹⁴¹.

Carlos M. López Espadafor, no entanto, entende ser esta uma hipótese de extra-territorialidade¹⁴².

¹³⁹ MAGALHÃES, José Carlos de. Op. Cit. p. 192

¹⁴⁰ RUFFIA, Paolo Biscaretti di. Ob. cit., p. 352-353

¹⁴¹ RUFFIA, Paolo Biscaretti di. Ob. cit., p. 353

¹⁴² LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. Madrid: Mc Graw - Hill, 1995. p. 64

De fato, a extra-territorialidade corresponde àquelas situações em que a lei de determinado Estado irradia efeitos sobre atos ou fatos ocorridos dentro do espaço territorial de outro Estado. Situação esta bastante freqüente no âmbito das organizações supranacionais.

A extraterritorialidade da lei, acatada excepcionalmente por nosso sistema, prevalece diante da disparidade entre normas internas e internacionais, admitindo-se que determinados atos, fatos ou pessoas, sofram regulação por norma vigente em outro sistema.

Nesta hipótese, deferentes regras podem ser adotadas, tais como a regra da nacionalidade, do domicílio, da residência, da localização dos bens etc.¹⁴³

São elementos de conexão, normalmente em relação aos impostos sobre o rendimento e o capital, o critério da “fonte” em que prevalece o país onde se obtém a renda produzida, e o da “residência”, onde reside o titular dos fundos fornecidos e que auferem a renda do capital aplicado no exterior.

Quanto aos bens móveis ou imóveis, prevalece a regra da territorialidade do bem, ou seja, as relações jurídicas em que estiverem envolvidas são regidas pela lei do país onde se encontram.

¹⁴³ Narciso Amorós pondera acerca da aplicação extraterritorial da lei. “Esto nos lleva a afirmar que el campo de aplicación de la norma tributaria puede exceder del propio territorio nacional, pero esto se logra utilizando diversos métodos o procedimientos para hacer efectiva la pretensión fiscal. Al servicio de esta tendencia, la técnica recaudatoria dispone de abundantes medios; pero debe dejarse constancia de que, a pesar de ello, las dificultades prácticas impiden una efectividad real de los mismos, y además, el principio de territorialidad, aceptado, en general, por todos los países, obliga también a que las normas tribuarias de cada nación lo respeten, porque, como ocurre siempre, en las cuetiones internacionales la reciprocidad es un límite u

Em homenagem ao princípio da territorialidade das normas, os nacionais dos países deveriam ser tributados, com exclusividade, pela incidência das normas integrantes do ordenamento jurídico local. No entanto, diante da proliferação das relações internacionais, a extraterritorialidade tem sido admitida com frequência em situações em que a legislação brasileira, por força de tratados e convenções internacionais, colhe atos, fatos, estados e situações também realizados fora do território nacional.

Assim, no concerto das nações, a subscrição de tratados e convenções internacionais tem o condão de conferir às normas nacionais aplicabilidade em território de outro Estado. É esta a hipótese na qual se tem admitido a extraterritorialidade das normas.

6. FONTES DE DIREITO - CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

A doutrina, de uma maneira geral¹⁴⁴, refere-se às fontes de direito tributário para individualizar as espécies normativas que versam a matéria tributária.

O estudo das fontes de Direito Tributário há, no entanto, de ser precedido de uma análise acerca das fontes do Direito.

O termo “fontes de Direito” tem origem no latim (*fons, fontis*, do verbo *fundere*, que traduz “dar a luz”, “produzir”, “derramar”).

Significa assim a forma pela qual nasce ou brota algo.

Fonte na acepção comum é o local de onde brota, flui água. Tal sentido etimológico significa o ponto inicial ou de partida de alguma coisa.

¹⁴⁴ Sobre as fontes de direito tributário são recomendados, dentre outros, as obras de: MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997; AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997; FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993; RUSSO, Pasquale. **Manuale di Diritto Tributario**. Milão: Giuffrè Editore, 1994; GAFFURI, Gianfranco. **Lezioni di Diritto Tributario** : Parte Generale. 2.ed. Padova: CEDAM, 1994. MICHELI, G. A. **Corso di Diritto Tributario**. 8.ed. Torino: UTET, 1994; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, v.2, 1994.

Perante a ciência do direito, o vocábulo “fonte” é empregado para designar os meios através dos quais nasce a norma jurídica.

Gaspare Falsitta conceitua as fontes de direito como “aqueles atos ou fatos que põem em ação o direito, produzindo e modificando as normas das quais ele resulta, constituindo as fontes portanto, não são as normas, mas a matriz ou a origem do seu nascimento.”¹⁴⁵

Segundo a teoria kelseniana, que estuda a ciência jurídica desvinculando-a de qualquer aspecto extranormativo eventualmente relacionado com o direito, “fonte” é o fundamento de validade da norma jurídica.

Assim, segundo o raciocínio do mestre de Viena, fonte jurídica é a norma hierarquicamente superior que é fundamento de validade da norma inferior, cuja produção é regulada pela primeira.¹⁴⁶

Norberto Bobbio, ao realizar estudo das fontes do direito, afirma serem elas os “fatos ou atos dos quais o ordenamento jurídico faz depender a produção de normas jurídicas.”¹⁴⁷

Já Alfredo Augusto Becker vai mais além, e afirma que “O Estado, mediante a utilização de seu poder, é a única fonte do Direito”^{148 149}.

¹⁴⁵ FALSITTA, Gaspare. **Manuale Di Diritto Tributario**. Padova: CEDAM, 1995 p.30

¹⁴⁶ KELSEN, Hans. Ob. cit. p.84

¹⁴⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro. 4.ed. Brasília: Ed. UnB, 1994. p. 45.

¹⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Ed. Saraiva. p.189

¹⁴⁹ Amílcar Falcão, quando classifica as fontes de direito, às fontes formais e materiais acresce as fontes em sentido subjetivo, assim entendidas, a vontade que confere eficácia às normas jurídicas, aduzindo que é nesse sentido que se diz que o Estado é a única fontes de direito interno.(Op. cit. p.25)

O direito positivo se exterioriza, em uma determinada sociedade, através de regras que contêm preceitos, como já lecionara Oswaldo Aranha Bandeira de Mello:

“Esse direito positivo, que vige em dado Estado - sociedade, se exterioriza através de fato a que se atribuem efeitos de direito ou de vontade com igual alcance, formulando regras que encerram preceitos técnicos que constituem os meios de realização daqueles postulados, oferecidos pelo direito natural pela sociologia jurídica, no desenvolvimento dos institutos jurídicos que constituem o patrimônio da civilização. Vale-se para isso da técnica jurídica, que consiste no conjunto de processos para sua expressão.”¹⁵⁰

A doutrina, de maneira geral, subdivide as fontes de direito em fontes formais e fontes materiais.¹⁵¹

Quanto às fontes formais, podem ser estatais e não estatais. As primeiras são as “fontes legislativas” (leis, decretos etc.) e “jurisprudenciais” (sentenças, precedentes judiciais, súmulas etc.), compreendendo ainda as

¹⁵⁰ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. 2. ed. Belo Horizonte: Forense, v. I, 1979. p. 211

¹⁵¹ A esse respeito entre outros trabalhos encontra-se: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: ed. Forense, v. 2; DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. São Paulo: ed. Saraiva, 1988. p.255; MELLO, Oswaldo Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. 2. Ed. Rio de Janeiro: ed. Forense, 1979. p.201; FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. 5.ed Rio de Janeiro: ed. Forense, 1994. p.25; SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981; FRANÇA, Limongi. **Forma e Aplicação do Direito Positivo**. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969

convenções e os tratados internacionais, às denominadas “formais estatais convencionais”.¹⁵²

As fontes não-estatais, a seu turno, correspondem ao direito consuetudinário, à doutrina e aos negócios jurídicos.¹⁵³

A fonte formal abarca os meios mediante os quais o direito objetivo se exterioriza; são as formas pelas quais se manifesta a norma jurídica.

O termo “formal” aqui empregado quer significar o meio, processo, bem como o órgão, através do qual as normas nascem e se tornam eficazes.

As fontes formais não são as próprias normas, são essencialmente atos que as veiculam, ou seja, são os instrumentos por força dos quais se exteriorizam, as normas, revestindo-se de natureza de lei ordinária, lei complementar, decreto legislativo, lei delegada etc. Na lição de Limongi França, são os veículos de expressão do Direito Positivo. Constituem meros meios que contêm normas, exteriorizadas através de palavras para tornar mais fácil o seu conhecimento pelo jurista e sua aplicação pelo órgão competente.

Consoante preleciona Maria Helena Diniz, “as fontes formais seriam então os processos ou meios pelos quais as normas jurídicas se positivam com legítima força obrigatória, ou seja, com vigência e eficácia.”¹⁵⁴

¹⁵² DINIZ, Maria Helena. Ob. cit. p. 257

¹⁵³ DINIZ, Maria Helena. Ob. cit. p. 257

¹⁵⁴ DINIZ, Maria Helena, Op. cit. p. 258

É de se observar que as disputas acerca das “fontes do direito” são disputas acerca do próprio conceito de direito. Trata-se de determinar o que é direito. As variações de opinião retratam as diferentes concepções acerca do direito.

Por outro lado, as fontes do direito podem ser examinadas também em seu sentido material, são as chamadas “fontes materiais” que abarcam os fatos da realidade social. São os fatos e atos jurídicos praticados no mundo fenomênico, ou seja, são os fatos e atos que sendo relevantes para o direito, são disciplinados hipoteticamente pela norma. São, portanto, os fatos e atos sociais, que se apresentam como suporte, causa mesma, da regulamentação jurídica.

As fontes materiais do Direito conjugam um conjunto de fatores de natureza axiológica que serve de substrato para a elaboração do Direito, são “fontes de produção do Direito Positivo”¹⁵⁵

Aqui também merece integral acolhida a lição de Marçal Justen Filho:

“Têm-se, então, duas órbitas absolutamente inconfundíveis entre si. Uma primeira, abrangendo o dito mundo dos fatos, onde os objetos são. Outra, o mundo normativo, onde os objetos devem - ser.

¹⁵⁵ Maria Helena Diniz, acerca das fontes formais, afirma: “Tais fatores decorrem das convicções, das ideologias e das necessidades de cada povo em certa época, atuando como fontes de produção do direito positivo, pois condicionam o aparecimento e as transformações das normas jurídicas. As fontes materiais não são, portanto, o direito positivo, mas tão somente o conjunto de valores e de circunstâncias sociais que, constituindo o antecedente natural do direito, contribuem para a formação do conteúdo das normas jurídicas, que, por isso, tem sempre a configuração determinada por esses fatores, que também encerram potencialmente as soluções que devem ser adotadas na aplicação das normas jurídicas.”(Ob. Cit. p. 259)

Inobstante essa inconfundibilidade, há estreito relacionamento entre os dois mundos. As prescrições do mundo de dever - ser destinam-se exatamente a interferir no mundo do ser, de molde a que os fenômenos desse último se assemelhem à imagem fixada naquele primeiro.”¹⁵⁶

Paulo de Barros Carvalho identifica as “fontes do direito” como “focos ejetores de regras jurídicas”, ponderando que são “órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas” as quais se encontram dispostas em um sistema de estrutura piramidal, “numa organização escalonada” onde umas extraem o seu fundamento de validade de outras, as quais por sua vez são a elas hierarquicamente superiores. Entende que no ápice do sistema está a Assembléia Constituinte, “na condição de fonte superior e, abaixo, os demais núcleos produtores de regras, em disposição vertical que culmina nos picos singulares de que promanam os preceitos terminais do sistema”¹⁵⁷.

Acompanhando a quase unanimidade da doutrina, afirma o mencionado autor, serem duas as categorias de fontes do direito; as “fontes materiais” e as “fontes formais”, as primeiras englobam os fatos da realidade social que, descritos hipoteticamente “nos supostos normativos”, tem a aptidão de criar novas proposições prescritivas, que passam a integrar o ordenamento jurídico¹⁵⁸. São as fontes materiais, as fontes do direito positivo. Já as fontes da ciência do Direito, são, como afirma o autor, “tudo aquilo que venha a servir para

¹⁵⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto...** p. 12.

¹⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 5. Ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1991. p. 37

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. cit. p. 41

a boa compreensão do fenômeno jurídico, tomando como a linguagem prescritiva¹⁵⁹ em que verte o direito.¹⁶⁰

As segundas referem-se às regras jurídicas que, existentes no ordenamento, prestam-se a introduzir outras nesse mesmo ordenamento. A estas denomina o autor de “instrumentos introdutórios de normas”¹⁶¹.

6.1 Os Instrumentos Introdutórios de Normas Tributárias

Dentro do sistema jurídico de estrutura piramidal em que se inserem as fontes do direito encontram-se normas de conduta e normas de estrutura, ou de competência, ou seja, normas que regulam a conduta das pessoas e normas destinadas a regular a produção de outras normas.

O direito tributário, a exemplo do que ocorre com os outros ramos do Direito, encerra um aglomerado de normas que disciplinam as relações entre o sujeito ativo (aquele que é titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento da

¹⁵⁹ A questão da linguagem prescritiva do Direito foi muito bem trabalhada por Marçal Justen Filho: “Sem adentrar na discussão acerca de o Direito consistir em uma linguagem ou de o Direito ter uma linguagem, não se pode negar que a interferência do Direito sobre a realidade faz-se através da linguagem. Ou seja, o sentido abstrato e ideal, em que consiste a norma jurídica, difunde-se intersubjetivamente através da linguagem. Através da linguagem é que se comunica externamente a existência da norma, tornando-se possível faticamente a sua incidência e obrigatoriedade.” (**Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986. p.33)

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 41

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 43

prestação tributária) e o sujeito passivo (aquele que tem o dever jurídico de realizar a prestação). São normas, portanto, que disciplinam relações jurídicas cujo objeto tem natureza tributária.

O direito tributário possui, também, normas de estrutura ou de competência que regulam e dirigem a atividade do Poder Público, estabelecendo a maneira pela qual outras normas, estas dirigidas às pessoas, poderão ser emanadas, determinando quais os mecanismos a serem formalmente adotados para que se editem normas jurídicas válidas.

As normas de estrutura se encontram, prevalentemente, na Constituição. Em matéria tributária, no sistema constitucional tributário.¹⁶²

São, por excelência, as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária e as demais normas que integram o sistema tributário e que se dirigem à atividade legisferante das pessoas políticas de direito público.

Consoante ensina Marçal Justen Filho, “dentre normas de estrutura mais relevantes, estão as que enunciam princípios”.¹⁶³

Assim, os princípios constitucionais tributários que integram o chamado “Estatuto do Contribuinte”, a partir do art. 150 da Constituição Federal,

¹⁶² Paulo de Barros Carvalho, leciona a propósito: “O texto da Constituição é o espaço, por excelência, das linhas gerais que informam a organização do Estado, limitando-se como adverte Celso Ribeiro de Bastos, a traçar as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolve, conferindo-lhe compostura final. No seu repertório, como decorrência, há predomínio quantitativo das regras de estrutura, que são mais numerosas que as regras de comportamento.” (Op. cit. p. 88)

¹⁶³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição...* p. 38

são as mais importantes normas de estrutura ou competência existentes no ordenamento jurídico, no que pertine à matéria tributária.

Sendo um ramo do Direito, também o Direito Tributário possui como fontes aquelas apontadas e reconhecidas pelo ordenamento jurídico, com as peculiaridades no entanto, que lhe são próprias.

Vale aqui a lembrança de Berliri:

“O Direito Tributário possui uma riqueza de fontes muito particular, uma vez que às que comumente se admitem para os demais ramos de Direito se acrescentam outras tantas que decorrem de certa elaboração construtiva proveniente do tratamento das questões tributárias pela administração”¹⁶⁴

Adotando a terminologia proposta por Paulo de Barros Carvalho, passar-se-á a utilizar a expressão “instrumentos introdutórios de normas tributárias” para indicar as “fontes formais de direito tributário”.

Dentre os instrumentos introdutórios de normas tributárias, encontram-se instrumentos de maior relevância para o direito e outros de menor relevância.

¹⁶⁴ BERLIRI, Antonio. *Princípios...* p. 49

Aos primeiros denomina-se de fontes principais e aos últimos, fontes secundárias¹⁶⁵.

Paulo de Barros Carvalho adota a terminologia: “instrumentos primários” e “instrumentos secundários”, e justifica; “A lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro, pelo que as designamos por “instrumentos primários””.¹⁶⁶

Quanto aos “instrumentos secundários” ou “derivados”, entende abarcar todas as normas que regem a conduta humana e que têm sua jurisdição vinculada, condicionada à lei. São instrumentos que não têm força vinculante, não sendo aptos a alterar a ordem jurídica criando direitos e deveres tal qual se dá com os instrumentos primários.¹⁶⁷

São fontes principais ou instrumentos primários¹⁶⁸: a Constituição, a lei, os tratados e as convenções internacionais.

São fontes secundárias ou instrumentos derivados: o regulamento¹⁶⁹, as circulares, instruções e portarias etc.

¹⁶⁵ Adotam tal nomenclatura, dentre outros: SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit. p. 68; FALCÃO, Op. cit. p. 26

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 44

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 44

¹⁶⁸ Clèmerson Merlin Clève, acerca dos instrumentos primários, assim se manifesta: “Os atos legislativos, sob o critério formal, no Direito Brasileiro, são apenas os inscritos no art. 59 da CF. Estes são atos normativos primários, unicamente subordinados à norma constitucional, com a qual mantém uma relação de compatibilidade (e, pois, não de conformidade), e que, então, podem validamente inovar a ordem jurídica. Vimos, ainda, que o Executivo, de um modo ou de outro, influencia a produção desses atos normativos. E que, ademais, compete ao Executivo editar duas espécies legislativas: Medida Provisória e a Lei Delegada.” (**Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p.215)

6.2 Os Instrumentos Introdutórios de Normas Tributárias e o Tratado Internacional

Dentre os instrumentos primários introdutórios de normas encontram-se os tratados e as convenções internacionais, que veiculam conteúdo específico atinente à matéria tributária envolvendo os Estados signatários. Em face do Direito brasileiro, após a sua promulgação, dá-se a integração de suas regras ao ordenamento jurídico pátrio, passando estas a compor o direito interno, e nele produzindo efeitos jurídicos.

Na conceituação de José Francisco Rezek, tratado internacional é “um acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos.”¹⁷⁰

¹⁶⁹ Quanto aos instrumentos secundários, obtempera Clèmerson Merlin Clève: “Mas o Executivo não exerce, apenas, atividade legislativa primária. Exerce, igualmente, atividade legislativa (neste caso, tomando a lei no sentido material) secundária, quando emana, por exemplo, decretos regulamentares. E, aqui, mais uma vez, o Executivo contribui para a formação da ordem jurídica.

O poder regulamentar, conferido, pela Constituição, ao Presidente da República, consiste no mais importante meio pelo qual a Administração Pública exerce atividade normativa secundária. Mas a atividade normativa secundária do Executivo não se resume à edição de regulamentos. Na verdade, há uma gama imensa de atos normativos editados pelas autoridades que integram a Administração Pública, a começar pelas instruções editadas pelos Ministros de Estado e, mais, as circulares, os regimentos, os estatutos, as ordens de serviço etc. O próprio Presidente da República promulga, por vezes, comandos normativos que, como veremos adiante, não podem integrar o conceito de regulamento.

Todas as normas acima referidas integram, todavia, um conceito lato de regulamento. Integram, ademais, no direito estrangeiro o próprio conceito de regulamento. Afinal, em outros sistemas jurídicos, o regulamento não é mais do que o ato normativo editado pela Administração Pública, no exercício da função administrativa (e, pois, não legislativa). Tal não ocorre no Brasil. Regulamento, em nosso País, apanhando o significado no sentido estrito, é apenas o ato normativo secundário editado pelo Chefe de Estado. Se o ato é editado por qualquer outra autoridade, então já não mais corresponde à idéia constitucional de regulamento.”

¹⁷⁰ REZEK, J. F. Op. cit. p. 21

A Convenção de Viena Sobre Direito dos Tratados, de 1969, preceitua em seu art. 2º, I, “a”, que o tratado “significa um acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo direito internacional, que consta, ou de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

Também Hildebrando Accioly, define-o como “ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais”.¹⁷¹

Bernardo Ribeiro Moraes, conceitua o tratado (ou convenção) internacional, como “o ato jurídico firmado entre dois ou mais Estados, mediante seus respectivos órgãos competentes, com o objeto de estabelecer normas comuns de direito internacional”.¹⁷²

Além da palavra “tratado”, inúmeros outros termos são utilizados para referir as convenções internacionais. São eles: carta, convênio, convenção, pacto e protocolo. Os termos pacto ou carta, são utilizados para significar solenidade, já a designação protocolo indica a natureza suplementar do acordo.¹⁷³

No âmbito do presente trabalho, utilizar-se-á a expressão tratados para se referir a toda gama de convenções internacionais.

¹⁷¹ ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**, 11. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1985. p. 120

¹⁷² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 2, 1994, p.25

¹⁷³ Segundo Rebecca M. M. Wallace, citada por Flávia Piovesan. *Direitos Humanos...* p. 74. “o termo tratado é um termo genérico, usado para incluir as convenções, os acordos, os protocolos e a troca de instrumentos. O direito internacional não distingue os acordos identificados como tratados, dos outros acordos.

Por força da imposição constitucional da obrigatoriedade do “referendum” do Congresso Nacional (art. 84, VIII da Constituição Federal)¹⁷⁴, inúmeros são os autores que se posicionam no sentido de que não são os tratados e as convenções internacionais fonte do direito ou, para nós, instrumentos introdutórios de normas tributárias, pois sua força e aptidão para produzir direitos e deveres resultam necessariamente do decreto legislativo que o aprovar¹⁷⁵.

Tal posição, no entanto, não resiste a uma análise mais aprofundada da matéria em exame. São, sim, os tratados internacionais, fonte de direito tributário.

A necessidade de prévia aprovação pelo Congresso Nacional não retira dos tratados internacionais a sua aptidão para ser fonte formal de direito, pois ao Congresso cabe apenas a aprovação ou rejeição do compromisso anteriormente firmado pelo Poder Executivo. O decreto legislativo não “cria” o direito, não inova a ordem jurídica, na apontada hipótese, apenas aprova ou não direitos e deveres anteriormente criados pelos tratados internacionais, ou seja, quem introduz o elenco de direitos e deveres na ordem jurídica interna é o próprio tratado internacional e não o decreto legislativo que o aprova.

É oportuna a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

O termo escolhido para se referir a um acordo não é em si mesmo importante e não apresenta maior consequência jurídica”

¹⁷⁴ “Art. 84. [...] VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;”

¹⁷⁵ Consultar a respeito MORAES, Bernardo Ribeiro de. Curso... p. 111, AMARO, Luciano. Ob. cit. p. 172; CARRAZZA, Roque Antonio. Curso... p.155.

“Portanto, depois de recebido o referendo do Congresso Nacional, os tratados ou convenções internacionais passam a integrar o ordenamento jurídico tributário do País, constituindo verdadeira fonte do direito. São normas jurídicas, como as demais leis. Quando com conteúdo tributário, são fontes formais do direito tributário.”¹⁷⁶

José Eduardo Soares de Mello, ao discorrer sobre as fontes de Direito Tributário, afirma que com a promulgação dá-se a integração dos preceitos de tratados ao ordenamento jurídico nacional, “com aptidão para produzir efeitos jurídicos”.¹⁷⁷ Analisando o preceito do art. 5º § 2º da Constituição Federal afirma que a “viabilidade eficaz das normas dos tratados constitui diretriz do nosso ordenamento”.¹⁷⁸

Os tratados internacionais são, assim, instrumentos introdutórios de normas pois criam direitos e deveres, a partir da sua promulgação e respectiva publicação, quando então passam a produzir efeitos jurídicos.

Por outro lado, os tratados internacionais obrigam por si mesmos, em virtude do princípio “pacta sunt servanda” que determina que os tratados concluídos devem ser cumpridos.

¹⁷⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Ob. cit. p. 29.

¹⁷⁷ MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso...* p.111

¹⁷⁸ MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso...* p.111

O princípio “pacta sunt servanda” constitui-se no fundamento dos tratados internacionais, do qual as partes envolvidas extraem sua obrigatoriedade¹⁷⁹.

¹⁷⁹ Segundo ensina Celso D. de Albuquerque Mello, “O princípio de que “a palavra dada deve ser cumprida” é tão “velho quanto o pensamento humano”. Já no século XII a.C., na China, era considerado um princípio moral. Todavia, a sua formulação em máxima parece que tem origem em Cícero ao escrever “Pacta et promissa semper ne servanda sunt...” (De Officiis).” (MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito internacional público**. 9.ed. Rio de Janeiro: Renovar. v.1, 1992. p.165)

7. TRATADOS INTERNACIONAIS. O SEU PROCEDIMENTO

A propósito do estudo sobre o procedimento e conclusão de tratados internacionais, vem à lume a classificação proposta pela doutrina, que os distinguiu, em um primeiro momento, em tratados - contrato e tratados - leis.

Charles Rousseau, apontou uma diferença funcional entre as duas espécies de tratados. Os tratados - contrato, segundo seus ensinamentos, veiculam operação jurídica entre as partes envolvidas, são os acordos de comércio, de aliança, de limites, de cessão territoriais. Já os tratados - leis, são instrumento através do qual as partes elaboram uma regra de direito objetivamente válida.¹⁸⁰

É certo que, as classificações propostas para as matérias que são objeto do estudo das ciências jurídicas, são tomadas em função da utilidade que possam apresentar.

A distinção entre tratados - leis e tratados - contratos é, hoje, inútil para o Direito, diante da circunstância de que inexitem tratados exclusivamente normativos e tratados exclusivamente contratuais.

É curial que os tratados conttenham dispositivos normativos e contratuais simultaneamente. Por esta razão, como afirma Rezek, “a distinção entre tratados contratuais e tratados normativos vem padecendo de uma incessante perda de prestígio”.¹⁸¹

Assim, diante da inutilidade da classificação em questão, estudar-se-á o procedimento de conclusão dos tratados de uma maneira geral, assim entendidos como as avenças internacionais, de caráter formal, da qual participam sujeitos de direito das gentes, destinadas a produzir efeitos jurídicos.¹⁸²

Segundo ensinam Alberto Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier, a celebração de tratados encerra duas fases: a de negociação e a de celebração.¹⁸³

O texto de todo tratado internacional bilateral é fruto do acordo de vontades das partes pactuantes.¹⁸⁴ A sua assinatura opera a autenticação do texto convencional, com o consentimento definitivo das pessoas jurídicas de direito das gentes que os pactuantes representam.¹⁸⁵

À assinatura segue-se o intercâmbio instrumental, a troca de notas, que exprime o consentimento na transmissão ao Estado parte.¹⁸⁶

¹⁸⁰ ROUSSEAU, Charles. Apud. REZEK, J. F. *Curso...* p. 30.

¹⁸¹ REZEK, J. F. *Direito internacional...* p. 29.

¹⁸² REZEK, J. F. *Direito internacional...* p. 16

¹⁸³ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *Tratados : Superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988*. In. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. n.66 p.41

¹⁸⁴ REZEK, J. F. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989. p.43

¹⁸⁵ REZEK, J. F. Ob. cit. p. 49

¹⁸⁶ REZEK, J. F. Ob. cit. p. 51

No Brasil, encerrada a negociação, o Poder Executivo, pode, dando curso ao procedimento, submeter o texto à aprovação do Congresso Nacional, atuando assim de acordo com o que preceitua o art. 84, VIII da Constituição Federal. “Este abono, porém, não o obriga à ratificação”¹⁸⁷. Assim, “a assunção de compromisso externo, repousa sobre a vontade conjugada dos dois poderes políticos. A vontade individualizada de cada um deles é necessária, porém, não suficiente.”^{188 189 190}

Adotando distinto entendimento, Alberto Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier, afirmam que

“A fase da celebração inicia-se com o referendo do Congresso Nacional, o qual tem por objeto o texto autenticado e por conteúdo autorizar o Presidente da República a ratificar o tratado. O referendo limita-se à alternativa da permissão ou rejeição de ratificação, não sendo admissível qualquer interferência no conteúdo do tratado.”¹⁹¹

¹⁸⁷ REZEK, J. F. Ob. cit. p. 69

¹⁸⁸ REZEK, J. F. Ob. cit. p. 69

¹⁸⁹ GOMES, Luis Flávio. A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.710 a.83, 1994. p.22. No sentido de que basta a ratificação do tratado para ser válido no âmbito interno está SUSSEKIND, Arnaldo. **Tratados ratificados pelo Brasil**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos S/A, 1981. p. 22

¹⁹⁰ Para Arnaldo Sussekind, no Brasil, a integração da norma internacional ao ordenamento interno ocorre após a ratificação do respectivo tratado, quando esse inicie sua vigência, desde que o instrumento já esteja vigorando no âmbito internacional. Cumprida tal formalidade, a norma deve ser imediatamente aplicada no âmbito interno, salvo se dependa de medida complementar, hipótese em que devem estas ser imediatamente adotadas.¹⁹⁰

¹⁹¹ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Ob. cit. p.41

A imposição de aprovação pelo Poder Legislativo objetiva conferir aos acordos internacionais uma formação democrática¹⁹².

A participação conjunta dos Poderes Legislativo e Executivo no processo de conclusão de acordos internacionais é providência necessária para resguardar os interesses da Nação quando da assunção de compromissos externos.

A obrigatoriedade imposta pela Magna Carta de manifestação do Poder Legislativo evita que o Presidente da República detenha o poder absoluto na celebração de tratados internacionais.

Ressalte-se que, a aprovação pelo Poder Legislativo não confere por si só aos tratados obrigatoriedade no plano interno, já que o Executivo ainda pode ratificá-lo ou não.

A manifestação do Congresso Nacional só é definitiva quando rejeita os acordos internacionais impedindo o chefe do Poder Executivo de ratificá-los.

Segundo preceitua Cachapuz de Medeiros:

¹⁹² Conforme afirma Cachapuz de Medeiros: “Sendo o povo o verdadeiro titular da soberania estatal, só faz sentido que o Estado assuma, através do Poder Executivo, compromissos perante nações estrangeiras, por disposição da vontade popular, expressa através da representação nacional, isto é, pelos Paramentos, eleitos pelo povo.

Outrossim, nada mais prudente do que associar o Corpo Legislativo ao Chefe do Poder Executivo na conclusão dos tratados internacionais, para que interesses tão delicados como os pertinentes aos compromissos externos, não fiquem confiados a um só homem.” (MEDEIROS, Antônio Cachapuz de. O Controle Legislativo dos Atos Internacionais. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: [s.n.]. a. 22 n. 85 jan./mar. 1985. p. 206)

“Convém enfatizar, mais uma vez, que o Presidente do Senado promulga apenas a aprovação do Legislativo ao ato internacional, pois a promulgação deste, incorporando-o à nossa legislação interna, cabe ao Presidente da República, através de decreto, já que um ato aprovado pelo Parlamento pode nunca entrar em vigor, pois se a aprovação legislativa condiciona a ratificação pelo Executivo, não a torna obrigatória”¹⁹³

A disposição do art. 49, I da Constituição Federal, que impõe a aprovação pelo Poder Legislativo de tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, tem merecido a atenção e a crítica dos doutrinadores pátrios, que se dividem quanto à sua interpretação.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹⁹⁴, Oscar Dias Corrêa¹⁹⁵, Pinto Ferreira¹⁹⁶ e José Cretella Jr.¹⁹⁷ entendem que a Constituição impõe que sejam submetidos à aprovação do Poder Legislativo todos os acordos internacionais de que o Brasil seja parte.

¹⁹³ MEDEIROS, Antônio Cachapuz de. **O Controle Legislativo dos Atos Internacionais...** p. 211)

¹⁹⁴ Ao comentar o art. 49, I da Constituição Federal, Manoel Gonçalves Ferreira Filho afirma: “A redação, inadequada, deste inciso, não importa em excluir, como parece, a necessidade de aprovação, por parte do Congresso Nacional, de atos internacionais, celebrados pelo Presidente da República, como tratados e convenções, que não pesem diretamente sobre o patrimônio nacional. Cumpre lembrar que o artigo 84, VIII, prevê tal aprovação, “referendo” como diz.” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentário à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1992. v.2. p. 21)

¹⁹⁵ CORRÊA, Oscar Dias. **A Constituição de 1988** : Contribuição crítica. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p.122

¹⁹⁶ Pinto Ferreira, quanto aos acordos de forma simplificada ponderou: “[...] é necessária a aprovação dos acordos executivos pelo Congresso Nacional, salvo emenda constitucional que discipline a matéria, como na França.” (PINTO FERREIRA. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1992. v. 3. p.570)

¹⁹⁷ CRETELLA JR, José. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. v.5. p. 2907)

Já Vicente Marotta Rangel¹⁹⁸, Celso de Albuquerque Mello¹⁹⁹, José Francisco Rezek²⁰⁰ e José Sette Câmara²⁰¹ posicionam-se no sentido da desnecessidade de aprovação de todos os atos internacionais pelo Poder Legislativo. Entende tal vertente que alguns dos acordos internacionais, aqueles que não representem compromissos gravosos ao patrimônio nacional, os chamados acordos de forma simplificada, dispensam o referendo do Congresso Nacional podendo ser celebrados exclusivamente pelo Executivo.

Efetivamente, entende-se que com a norma do art. 49, I da Constituição Federal pretendeu-se restringir a liberdade do Presidente da República apenas para a celebração de tratados e acordos internacionais que, de alguns forma, implicassem comprometimento do patrimônio nacional, do que se excluem os acordos executivos em forma simplificada.

¹⁹⁸ RANGEL, Vicente Marotta. Acordo celebrado com o Governo Venezuelano sobre Circulação de Turistas. Necessidade ou não de ser esse Acordo submetido ao Congresso Nacional. Interpretação do inciso I do art. 49 da Constituição. Parecer CJ/004 do Consultor Jurídico do Ministério das Relações Exteriores, de 21 de agosto de 1990. 7p.

¹⁹⁹ MELLO, Celso de Albuquerque. **Direito Constitucional Internacional** : Uma introdução. Rio de Janeiro: Renovar, 1994. p. 276.

²⁰⁰ Rezek admite os acordos executivos como subproduto de tratado vigente e como expressão da diplomacia ordinária. (REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público** : Curso Elementar. 1.ed., 1989. p.66 e 67.)

²⁰¹ José Sette Câmara ao estudar os acordos executivos no Brasil, afirmou: “O fato é que se consolidou uma norma costumeira, que legitimou os acordos executivos ao longo de quase um século de prática constante e coerente, sem que jamais o Legislativa contestasse a iniciativa do Poder Executivo na conclusão, promulgação e publicação de acordos em forma simplificada, sem a sua concomitante aprovação. O silêncio complacente do Congresso afasta qualquer dúvida sobre a legalidade do processo de conclusão de acordos executivos, sem necessidade de aprovação legislativa. (CÂMARA, José Sette. A conclusão dos Tratados Internacionais e o Direito Constitucional Brasileiro. **Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional**. Brasília: [s.n], 69, 1987-1989. p.66)

Afirma ainda Sette Câmara: “[...] parece evidente que o Congresso Nacional só tem competência exclusiva para “decidir definitivamente” sobre tratados e atos internacionais quando esses “acarretam encargos e compromissos gravosos ao patrimônio nacional”. A decisão sobre qualquer outro tratado, por maior que seja a sua importância, passa a ser da competência exclusiva do Executivo. Se o “patrimônio nacional” não for de qualquer modo atingido, o Executivo tem as mãos livres para ratificar qualquer tratado independentemente de aprovação legislativa.” (Ob. cit. p. 73)

A prevalecer o entendimento de que todos os atos internacionais devam merecer a aprovação do Legislativo, os compromissos assumidos pelo Brasil na ordem internacional estarão seriamente comprometidos.

Como afirmou Cançado Trindade: Se o Congresso “insistir em sustentar posição contrária, haverá então ele - que mal encontra tempo para examinar os “tratados e convenções” submetidos ao seu crivo - que assumir a responsabilidade pelas conseqüências de sua atitude”.²⁰²

Acredita-se que o critério para solução de tal impasse está na própria regra estatuída pelo art. 49, I da Constituição Federal, que restringe a necessidade de aprovação legislativa aos acordos internacionais que onerem o patrimônio nacional, os demais, quais sejam, aqueles que não tenham tal característica, são acordos simplificados que remanescem na esfera do Poder Executivo.

Em momento seguinte à aprovação pelo Congresso Nacional, dá-se a ratificação que “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”.²⁰³

A ratificação é a formal comunicação de ingresso definitivo do Estado no âmbito de domínio jurídico do tratado.

²⁰² TRINDADE. Antônio Augusto Cançado. Fundamentação jurídica da prática Constitucional do Itamaraty em matéria de Celebração de Acordos Internacionais. Parecer CJ/161 do Consultor Jurídico do Ministério das relações Exteriores, de 3 de abril de 1989, p.10.

²⁰³ REZEK, J. F. Ob. cit. p. 54

Nos tratados bilaterais é a troca de instrumentos de ratificação que determina a eficácia da avença. Já nos tratados coletivos, diante da multiplicidade de partes e da dificuldade de se prever a simultaneidade de troca de instrumentos de ratificação, cada um dos Estados envolvidos deposita o seu instrumento de ratificação junto a um depositário previamente designado pelas partes, o qual dará conhecimento a todos os pactuantes.

A troca de instrumentos de ratificação, na hipótese de tratados bilaterais, marca a vigência do tratado na ordem jurídica internacional.²⁰⁴

Após a fase de celebração, dá-se a promulgação, por decreto do Presidente da República, tornando-se com tal ato pública a existência do tratado por ele firmado, seguindo-se então a publicação no Diário Oficial.²⁰⁵

²⁰⁴ Afirma Rezek, quanto ao depositário que: “Este não o é, contudo, apenas dos instrumentos de ratificação. A prática o aponta como depositário do tratado. Por haver, cooperativamente, assumido esse encargo de índole secretarial, vê-lo-emos receber em depósito, primeiro, os originais do próprio pacto. Depois, os instrumentos de ratificação. Mais tarde, se for o caso, os instrumentos de adesão. Eventualmente, as notificações de denúncia. Tudo isto para só mencionar o principal meio a suas variadas atribuições. Convém que seja traçado, de início, um perfil descritivo do depositário, e, em seguida, um sumário dos deveres que, na prática corrente, sobre ele recaem. (REZEK, J.F. **Direito dos Tratados...** p. 280)

²⁰⁵ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Ob. cit. p.42

8. A INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS AO ORDENAMENTO INTERNO. O MONISMO E O DUALISMO

A propósito da questão da incorporação dos tratados ao ordenamento jurídico interno, bastante polêmica e controvertida, apresentam-se fundamentalmente duas vertentes, a monista e a dualista.

A monista sustenta, de um modo geral, a existência de uma única ordem jurídica que engloba a ordem interna e a internacional. Tal corrente admite duas distintas vertentes: o monismo com primazia do direito interno e o monismo com primazia do direito internacional.

O monismo com primazia do direito interno encontra sua origem na doutrina de Hegel, o qual afirma ter o Estado soberania absoluta, não sujeita a qualquer outro sistema jurídico. Como assevera Celso D. de Albuquerque Mello, para seus seguidores, “o direito internacional é um direito interno que os Estados aplicam na sua vida internacional”²⁰⁶, é um “direito estatal externo”.²⁰⁷

²⁰⁶ MELLO, Celso D. Albuquerque de. **Curso de direito internacional público**. 9.ed. Rio de Janeiro: Renovar, v.1, 1992. p. 84

²⁰⁷ MELLO, Celso D. Albuquerque de. **Curso...** p. 84

A teoria monista, com primazia do direito internacional, por sua vez, cujo precursor foi Kelsen, nega a existência de dois ordenamentos jurídicos autônomos, um interno e outro internacional. Entendem os seus seguidores que a só ratificação dos tratados produz, concomitantemente, efeitos no ordenamento interno e no internacional.

O primado do direito internacional sobre o direito interno, consagrado pelo mestre da Escola de Viena, é fruto de sua célebre enunciação da pirâmide normativa. No vértice da pirâmide está a “Grundnorm”, que é uma hipótese, em relação a qual cada jurista pode eleger qual é ela. A concepção Kelseniana foi denominada, na sua primeira fase, de “teoria da livre escolha”. Tal teoria, por influência de Alfred Verdross, passou em momento posterior, a considerar a “Grundnorm” como sendo uma norma de direito internacional, o princípio “pacta sunt servanda”²⁰⁸.

Por força de tal pensamento, a noção de soberania passou a ser entendida com certa relatividade e dependente da ordem internacional.²⁰⁹

Celso D. de Albuquerque Melo, estudando o pensamento de Kelsen afirma que em um primeiro momento, Hans Kelsen, entendeu inexistirem conflitos entre normas interna e internacional, fundando tal entendimento no fato de que uma norma inferior não poderia ser contrária ao seu próprio fundamento. Em um segundo momento, também por influência de Alfred Verdross, passou a admitir a possibilidade de conflito, é o que se chamou de monismo moderado.

²⁰⁸ MELLO, Celso D. Albuquerque de. *Curso...* p. 85

²⁰⁹ MELLO, Celso D. Albuquerque de. *Curso...* p. 85

Em oposição à doutrina monista está a doutrina dualista, liderada por Triepel (em 1899 na obra *Volkerrecht und Landesrecht*). Ao contrário dos monistas, os dualistas reconhecem no ordenamento interno e no internacional duas ordens distintas, afirmando a necessidade de lei especial interna que reproduza os termos e regras do tratado internacional. Para os dualistas, portanto, o direito internacional e o interno são duas ordens jurídicas distintas que sequer podem conflitar-se, já que não mantêm entre si qualquer tipo de relação. A ordem internacional vincula o Estado perante o “Direito das gentes”, isto é, vincula-o nas suas relações com outros Estados também soberanos, enquanto a ordem interna tem efeito vinculante exclusivamente em relação aos nacionais do respectivo Estado.

Tal concepção conduz à “teoria da incorporação”, isto é, para que uma norma internacional tenha aplicabilidade e eficácia no âmbito interno, é necessária a sua transformação por uma lei interna que a incorpore ao ordenamento nacional. Segundo tal teoria, há uma total independência entre as ordens interna e internacional, razão pela qual há também uma absoluta impossibilidade de conflito entre ambas.

Para Triepel, o tratado “não é um meio em si de criação do direito interno”. É “um convite ao Estado para um ato particular de vontade do estado, distinto de sua participação no desenvolvimento jurídico internacional.”²¹⁰

Os países que adotam a sistemática de incorporação legislativa refletem uma opção pela concepção dualista, por força da qual a ordem jurídica

²¹⁰ TRIEPEL apud. MELLO, Celso D Albuquerque de. *Curso...* p. 83

nacional e a internacional são autônomas e independentes. Já aqueles que adotam a incorporação automática, manifestam opção pela concepção monista, para a qual direito interno e o internacional são uma só unidade.

São países dualistas, que exigem, para a aplicação interna do tratado, leis de aprovação, o Reino Unido, a Dinamarca, e a Islândia. Tais Estados adotam, portanto, a técnica da incorporação legislativa.

Já na Bélgica, França e Holanda basta a ratificação para que o tratado tenha aplicabilidade no direito interno.

Afonso Arinos de Melo Franco pondera que para os dualistas o tratado internacional não cria norma de direito interno, pois este só nasce quando o Estado, expressando sua anuência, legisla adotando o tratado, reproduzindo norma nele expressa. Este ato, segundo pondera o autor, é manifestação da vontade do Estado, diferente, no entanto, daquela que o levou a celebrar o tratado, na órbita internacional²¹¹.

A teoria da “transformação”, também chamada de “teoria da incorporação” ou ainda “teoria da incorporação legislativa”, reflete uma posição dualista extremada, já que, sem lei interna que transforme as normas de tratado em direito nacional, as disposições convencionais não têm aplicabilidade no âmbito interno de cada Estado.

²¹¹ MELLO E FRANCO, Afonso Arinos de. **Curso de Direito Constitucional Brasileiro**, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. I, 1968, p. 170.

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

A tendência atual do Direito Constitucional, em todos os países do mundo, é condicionar a ratificação à prévia aprovação do legislativo. Não se conhece, no entanto, Constituição moderna, que de forma explícita, recuse vigência interna ao direito internacional.

Afirmam a esse respeito André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros: “A necessária ligação entre as funções estaduais de produção jurídica interna e a contratação internacional tem levado o Direito dos Estados a associar cada vez mais intimamente o exercício da “treaty - making power” com a função legislativa.”²¹²

Nos países, como é o caso do Brasil, que adotam tal sistemática, não há necessidade de lei formal reproduzindo o texto convencional, o que de resto refletiria uma opção pelo dualismo extremado, mas há a necessidade de referendo do Poder Legislativo, o qual tem o efeito de, aprovando as disposições de tratados, autorizar o chefe de Estado à ratificá-los; é o que ora se denomina de dualismo moderado.

²¹² PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. **Manual de direito internacional público**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 97

É, em verdade, o sistema constitucional de cada país que dispõe sobre a conclusão dos tratados internacionais, bem como sobre a vigência do direito internacional na ordem interna.

Usualmente é o chefe do Estado quem tem competência para ratificar tratados internacionais. No entanto, a Constituição ou a lei interna de cada país pode exigir a intervenção de outros órgãos, fazendo dessa intervenção condição de vigência interna dos tratados.

Há, em relação à forma de conclusão dos tratados, dois diferentes sistemas: o da concentração de poderes e o da separação de poderes.

O primeiro consiste na fusão dos Poderes Executivo e Legislativo, sendo o órgão resultante de tal fusão competente para a ratificação dos tratados. Dele é exemplo típico o sistema britânico, onde a ratificação integra as prerrogativas e faculdades da Coroa. Na prática, no entanto, naquele país, além de ser ouvido o Governo, o Parlamento é sempre consultado antes da ratificação, e esta ocorre automaticamente passadas três semanas, se nenhum parlamentar suscitar sua discussão.

E o segundo é o da separação de poderes, sendo o mais usual.

Em ambos, a ratificação é dada pelo Chefe de Estado, dependendo, no entanto, de prévia aprovação do órgão legislativo.

Em regimes presidencialistas, esta aprovação pelo órgão legislativo deve ocorrer em relação a todos os tratados. É o caso dos Estados Unidos que,

no art. 2º, seção II de sua Constituição, impõem a aprovação por maioria de 2/3 do Senado. Também a Argentina contém tal previsão no art. 75, inciso 22 do seu Texto Constitucional.

A experiência americana, no entanto, sufragou o entendimento de que os tratados que envolvem matérias tipicamente administrativas independem de aprovação legislativa. Tal entendimento é fruto de uma interpretação atual da Constituição americana, em que, os constitucionalistas da modernidade levam em consideração o incremento e a dinâmica das relações internacionais, além da posição invulgar que os Estados Unidos da América ocupam no cenário internacional.

Os tratados que dispensam a participação do legislativo, e portanto fogem ao controle do Senado, são os chamados “acordos do executivo”²¹³.

Em outros sistemas, como geralmente ocorre nos países parlamentaristas, a aprovação só se faz necessária em tratados considerados mais importantes. É o que ocorre com a Constituição Francesa de 1958, que, não

²¹³ Segundo Celso D. de Albuquerque Mello: “O Presidente dos EUA pode concluir uma série de acordos sem a audiência do Senado: a) sendo o comandante - em - chefe das forças armadas, ele pode concluir acordos de natureza militar, como armistícios, podendo delegar tais poderes aos comandantes militares; b) uma lei de 1897 o autorizou a assinar acordos aduaneiros; c) lei de 1934 o autorizou a assinar, por determinado lapso de tempo, tratados de comércio, tendo sido também permitida a assinatura de acordos sobre patentes; d) a lei do comércio exterior (1962) permitiu ao Presidente, entre outras coisas, negociar com países estrangeiros uma redução de 50% dos direitos aduaneiros para determinados produtos; e) sendo ele o chefe do poder executivo pode concluir acordos de natureza política, compromissos arbitrais que teriam por objeto submeter a arbitragem reclamações de cidadãos americanos contra estados estrangeiros; acordos sobre interpretação de tratados e “modus vivendi”; bem como de assistência técnica.”. E afirma ainda o autor: “Durante algum tempo foi opinião dominante nos EUA que os acordos do executivo só poderiam ter valor político e que não criavam direito interno a ser aplicado pelos tribunais. Entretanto, em 1937, a Corte Suprema no caso “United States v. Belmont” afirma a obrigatoriedade do acordo do executivo semelhante a dos tratados concluídos com a aprovação do Senado. No caso “United States v. Pink” (1942) a Corte Suprema reafirmou este princípio determinando que acordos do executivo prevalecem sobre a lei estadual. Entretanto, um acordo do executivo

obstante preceituar em seu art. 52, que ao Presidente da República incumbe negociar e ratificar os tratados, também dispõe no art. 53 que os tratados de paz, os tratados de comércio, os tratados ou acordos relativos à organização interna, aqueles que obrigam as finanças do Estado, aqueles que alteram disposições de índole legislativa, os relativos ao estado das pessoas, os que implicam cessão, troca ou acréscimo de território, só podem por lei ser ratificados.

Conclui-se, portanto, que segundo a sistemática adotada pela Constituição Francesa, os tratados que dispõem sobre a matéria legislativa e os de grande relevância política devem ser referendados pelo órgão legislativo. Os demais podem, simplesmente, ser ratificados pelo Presidente, independentemente de aprovação parlamentar.

É também este o sistema adotado pelas Constituição Italiana (arts. 80 e 87)²¹⁴ e o da Lei Fundamental da Alemanha (art. 59)²¹⁵. Por igual, o art. 85 n.º 5²¹⁶ da Constituição suíça de 1874 impõe que os tratados se submetam a

não pode violar lei federal que seja anterior a ele (caso “United States v. Guy W. Capps. Inc.”, 1953).” (**Direito Constitucional Internacional...** p. 193)

²¹⁴ “Art. 80. As Câmaras autorizam, mediante lei, a ratificação dos tratados internacionais de natureza política, dos que prevejam arbitragens ou convenções judiciárias e dos que envolvam modificações territoriais, encargos financeiros ou modificações de leis.”

“Art. 87. O Presidente da República é o Chefe do Estado e representa a unidade nacional.

[...] Acredita e recebe os representantes diplomáticos e ratifica, precedendo autorização das câmaras, quando for caso disso, os tratados internacionais.”

²¹⁵ “Art. 59.º - 1. O Presidente representa a República Federal nas relações externas. Compete-lhe celebrar em seu nome os tratados com os Estados estrangeiros e acreditar e receber os representantes diplomáticos.

2. Os tratados que tenham por objeto as relações políticas da Federação ou que respeitem a matérias sujeitas à legislação federal requerem a aprovação ou o concurso dos órgãos legislativos federais competentes sob a forma de leis federais. Para os acordos administrativos aplicam-se, por analogia, as disposições relativas à administração federal.”

²¹⁶ “Artigo 85.º São, designadamente, da competência dos dois Conselhos:

[...]

5.º As alianças e os tratados com Estados estrangeiros e a aprovação dos tratados dos cantões entre si ou com Estados estrangeiros; contudo, os tratados dos cantões só são submetidos à Assembléa Federal havendo reclamação do Conselho Federal ou de outros cantões;”

referendo popular. Em Portugal, o Presidente só pode ratificar um tratado, desde que preceda a aprovação deste pela Assembleia da República (mediante resolução) ou pelo Governo (através de decreto). É o que dispõe os art. 164, alínea i e art. 200 alínea c²¹⁷.

Diante de tal panorama, é possível concluir que o nosso constituinte optou por um sistema misto, ou por um sistema dualista com temperamentos, em relação aos tratados de uma maneira geral, já que não exige, nossa ordem constitucional, a existência de lei interna que, reproduzindo as disposições de tratados, opere a sua introdução no ordenamento interno.

No entanto, convém trazer à colação que a Constituição Federal tem bem delineadas opções pelas duas vertentes, a monista e a dualista moderada.

Optou, o constituinte, pelo sistema monista, 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 necessidade de prévia aprovação pelo Congresso Nacional das disposições de tais tratados internacionais²¹⁸.

²¹⁷ “Art. 164. (competência Política e legislativa) Compete à Assembleia da República:

i) Aprovar os tratados que versem matéria da sua competência legislativa reservada, os tratados de participação de Portugal em organizações internacionais, os tratados de amizade, de paz, de defesa, de retificação de fronteiras, os respeitantes a assuntos militares e ainda quaisquer outros que o Governo entenda submeter-lhe;”

“Art. 200.º (competência Política) 1. Compete ao Governo, no exercício de funções políticas:

[...]

c) Aprovar os acordos internacionais, bem como, os tratados cuja aprovação não seja de competência da Assembleia da República ou que a esta não tenham sido submetidos;”

²¹⁸ Flávia Piovesan, a respeito da sistemática adotada pela Constituição brasileira afirma: “Em síntese, relativamente aos tratados internacionais de proteção dos direitos humanos, a Constituição brasileira de 1988, nos termos do art. 5º, parágrafo 1º, acolhe a sistemática da incorporação automática dos tratados, o que reflete a

8.1 Os Tratados Internacionais Perante a Constituição Federal

Os tratados internacionais refletem hipóteses em que cada um dos Estados signatários abre mão de parcela de sua soberania acatando as disposições de uma convenção que reconhece como expressão máxima das regras de bem viver na comunidade internacional²¹⁹.

No Brasil, é competência privativa do Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos ao referendo do Congresso Nacional a teor dos artigos 84, VIII, e 49, I, da Constituição Federal.

Art. 84 — “Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

adoção da concepção monista. Ademais, como apreciado no tópico anterior, a Carta de 1988 confere aos tratados de direitos humanos o status de norma constitucional, por força do art. 5º, parágrafo 2º. O regime jurídico diferenciado conferido aos tratados de direitos humanos não é, todavia, aplicável aos demais tratados, isto é, aos tratados tradicionais. No que tange a estes, adota-se a sistemática da incorporação legislativa, de modo a exigir que, após a ratificação, um ato com força de lei (no caso brasileiro este é um Decreto expedido pelo Executivo) confira execução e cumprimento aos tratados no plano interno. Deste modo, no que se refere aos tratados em geral, acolhe-se a sistemática da incorporação não automática, o que reflete a adoção da concepção dualista. Ainda no que tange a estes tratados tradicionais e nos termos do art. 102, III, “b” da Carta maior, o texto lhes atribui natureza de norma infra - constitucional.

Eis o sistema misto propugnado pela Constituição brasileira de 1988, que combina regimes jurídicos diversos - um aplicável aos tratados internacionais de proteções dos direitos humanos e outro aos tratados em geral.” (PIOVESAN, Flávia. Op. Cit. p.111)

²¹⁹ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Op. cit. p.6.

VIII — celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

Art. 49 — É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I — resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

A tradição constitucional brasileira desde 1891, com exceção feita à Carta de 1937, impõe ação conjunta do Poder Executivo e do Poder Legislativo na conclusão de tratados internacionais. As disposições dos citados arts. 49, I e 84, VIII mantêm, na atual Constituição, a necessária colaboração entre os apontados Poderes do Estado, que sempre foi regra comum nas Constituições brasileiras, sendo da União, segundo preceitua o art. 21 da Magna Carta, a competência para manter relações com Estados estrangeiros e participar das organizações internacionais.

Geraldo Ataliba ponderou:

“A relação de oposição se estabelece entre União e Estados federados e não entre estes e o Estado Federal. É que o Estado Federal não se opõe a Estados Federados mas, pelo contrário, é associação, união sem síntese destes.

Explicitando o que está explícito na melhor doutrina, distinguimos a pessoa jurídica de direito público interno (União) do Estado

Federal, àquele reconhecendo paridade às unidades federadas, enquanto o Estado Federal sobre todos se põe eminente”^{220 221}.

O art. 21, inciso I da Constituição Federal, confere à União competência para “manter relações com Estados estrangeiros e participar das organizações internacionais”.

Assim, no plano internacional, o Estado Federal é quem goza de personalidade jurídica de direito internacional.

É relevante que se estabeleça a distinção entre União, enquanto representante do Estado Brasileiro perante a ordem internacional, e a União como pessoa política de direito público interno.

O Presidente da República, na qualidade de chefe de Estado, tem competência para celebrar tratados internacionais, representando a União, enquanto Estado brasileiro. Mas ficam, os compromissos, que internacionalmente assumir, sujeitos a referendo do Congresso Nacional (art. 84, VIII e 49, I).

²²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Leis Nacionais e Leis Federais no Regime Constitucional Brasileiro** : Estudos Jurídicos em Homenagem a Vicente Ráo. [S.l.]: Ed. Resenha Tributária, 1976. p.133.

²²¹ José Afonso da Silva também pondera: “O Estado Federal, a República Federativa do Brasil, é que é a pessoa jurídica de direito internacional.” “Na verdade, quando se diz que a União é pessoa jurídica de direito internacional, não se está dizendo bem mas quer-se referir a duas coisas: (a) as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, integram a competência desta, conforme dispõe o art. 21, incisos I - IV, (b) os Estados federados não têm competência em matéria internacional, nem são entidades reconhecidas pelo direito internacional, são simplesmente de direito interno.” (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 5.ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989. p.426.)

A Constituição Federal consagra, assim, o sistema em que “a voz externa do Estado é, por excelência, a voz do seu chefe”.²²²

Afirma Rezek, que é incumbência exclusiva do Presidente da República “a condução efetiva da política exterior”, acrescentando que, no tocante ao direito dos tratados, “a representatividade ilimitada do chefe de Estado não sofre desgaste [...]”.²²³

No Brasil, portanto, por força da sistemática adotada pela Constituição, quem possui voz externa é o Presidente da República. Ao Poder Executivo cabe, assim, a negociação, ratificação e promulgação no procedimento de celebração dos tratados. Ao Congresso Nacional incumbe, exclusivamente, apreciar e referendar, ou não, os tratados internacionais em que o Brasil seja parte e que representem compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

A intervenção do Congresso no procedimento de celebração dos tratados, concretiza participação do Poder Legislativo no “treaty - making power brasileiro”, como afirmam Alberto Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier.²²⁴

Assiste razão aos citados autores, ao afirmarem que o referendo não “transforma” o tratado em direito interno, apenas autoriza o Presidente da República a ratificá-lo. Trata-se de “controle prévio” e não de “ordem de execução” “produtora de normas jurídicas internas por reenvio receptício às normas internacionais constantes dos tratados.”²²⁵

²²² REZEK, Francisco. **Direito internacional público**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 36

²²³ REZEK, Ob. cit. p. 36

²²⁴ XAVIER, Alberto Xavier; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados Superioridade...**p. 34

²²⁵ XAVIER, Alberto Xavier; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados Superioridade...**p. 34

Ao analisar a participação do Poder Legislativo no processo de celebração dos tratados internacionais averbaram Alberto Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier:

“[...] não tem o significado de “transformação” deste em direito interno. O significado da intervenção do Congresso é bem diferente e visa garantir a repartição de competências materiais entre legislativo e executivo, operada pela Constituição. Esta repartição, a nível interno, tem por critério o princípio da reserva da lei. A nível de atuação internacional, ficou salvaguardada pela exigência constitucional de participação sistemática e articulada do Executivo e do Congresso no *treaty - making power*, o que previne, em matérias como a tributária, que o tratado possa representar uma invasão inconstitucional na esfera reservada à competência do legislativo.”²²⁶

Assim, antes da ratificação, por decorrência do princípio da separação de poderes e para a plena realização do ideal democrático, deve o Congresso Nacional, órgão representativo do povo, a quem o poder pertence, manifestar-se, autorizando ou não, o Presidente da República a ratificar o tratado.

Consoante se pode denotar, são inúmeros os dispositivos constitucionais que versam a matéria do relacionamento do Brasil com a ordem internacional. Além dos arts. 49, I e 84, VIII, já examinados, também o art. 4º prevê os princípios segundo os quais o Brasil rege-se nas suas relações internacionais. Não há, no entanto, no ordenamento constitucional, norma

²²⁶ XAVIER, Alberto Xavier; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *Tratados Superioridade...*p. 34

assecuratória da prevalência e da superior hierarquia dos tratados sobre a legislação interna.

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.

Assim, a total ausência de um dispositivo constitucional que determine a superior hierarquia da norma convencional sobre a interna, está a demandar a alteração do texto constitucional, para que nele se inclua dispositivo que preveja que os tratados são recebidos “como tal” na ordem nacional e que possuem superior hierarquia em face do ordenamento interno.

A propósito acentua Francisco Rezek:

“Ao contrário do que sucede na França, ao contrário do que sucede nos Países Baixos, na República Federal da Alemanha, e num caso muito expressivo e recente, na República do Peru, sob a Constituição de 1979, nós não conhecemos, no Brasil, uma regra do primado garantido e absoluto do texto internacional, sobre o texto interno ordinário.”²²⁷

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 ocorre em relação à União Européia.

A circunstância de não possuímos em nossa Magna Carta dispositivo que confira prevalência ao tratado internacional sobre a lei doméstica, contrasta com os sistemas da Argentina e Paraguai, nossos parceiros no MERCOSUL, nos quais há disposição constitucional expressa deixando espaço ao Direito Comunitário, e à supranacionalidade dos mecanismos normativos.

Abre-se aqui parênteses para transcrever os dispositivos das Constituições dos mencionados países.

A Constituição argentina reconhece a superioridade dos tratados sobre a lei interna em seu art. 75, inciso 22:

“Artigo 75 - Corresponde ao Congresso:

[...]

22. Aprovar ou reprovar tratados concluídos com as demais nações e com as organizações internacionais e os convênios com a Santa Sé. Os tratados e convênios têm hierarquia superior às leis. [...]

Os demais tratados e convenções sobre direitos humanos, logo depois de serem aprovados pelo Congresso, necessitarão do voto de dois terços da totalidade dos membros de cada câmara para gozar de hierarquia constitucional” (Tradução livre - Grifos nossos).

²²⁷ REZEK, J. F. Jurisprudência do Supremo e Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.37. p. 120

Também a Constituição paraguaia assim dispõe nos seus arts. 137 e 141.

“Artigo 137 - da Supremacia da Constituição

A lei suprema da República é a Constituição. Esta, os tratados, convênios e acordos internacionais, aprovados e ratificados, as leis ditadas pelo Congresso e outras disposições jurídicas de hierarquia inferior, que forem sancionadas, integram o direito positivo nacional na ordem de preferência enunciada.

Quem quer que tente mudar dita ordem à margem dos procedimentos previstos nesta Constituição, incorrerá nos delitos que serão tipificados e penalizados pela lei.” (Tradução livre - Grifos nossos)

“Artigo 141 - dos tratados internacionais

Os tratados internacionais validamente celebrados, aprovados por lei do Congresso, e cujos instrumentos de ratificação foram trocados ou depositados, formam parte do ordenamento jurídico interno com a hierarquia que determina o artigo 137.” (Tradução livre - Grifos nossos)

Comentando tal dispositivo, afirmam Roberto Dromi e Eduardo Menem que a Constituição argentina preserva a faculdade do Congresso de aprovar ou rejeitar os tratados que o Poder Executivo realize com os outros Estados, com

organizações internacionais e com a Santa Sé, atribuindo-lhes, no entanto, hierarquia jurídica superior às leis.²²⁸

Maria Elisa Carrió, em análise que fez do art. 75, inciso 22, da Constituição argentina, afirmou que nele se estabeleceu, pela primeira vez, a ordem de preferência das normas de direito federal. Abaixo da Constituição estão os tratados em geral que são superiores às leis e inferiores à Constituição.²²⁹

Apenas para ilustrar, é de se ressaltar que a Corte de justiça argentina, anteriormente à reforma constitucional que conferiu superior hierarquia aos tratados frente às leis internas, já havia se decidido sobre essa matéria, manifestando-se no sentido do primado das normas internacionais sobre as internas, com fundamento na Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados. convenção esta que, por não ter sido, no Brasil, até agora, aprovada pelo Congresso Nacional, não integra o ordenamento jurídico interno.

Observa-se, pois, que o Paraguai assim como a Argentina já solucionaram, em nível constitucional, o problema da antinomia entre as normas internas e as internacionais, ao passo que no Brasil e no Uruguai, essa é ainda uma questão por ser definida do ponto de vista constitucional. No que diz respeito ao Brasil, no entanto, não obstante a inexistência de solução para a questão em nível constitucional, já há definição em nível jurisprudencial desde o Recurso Extraordinário n.º 80.004.

²²⁸ DROMI, Roberto; MENEM, Eduardo. *La Constitucion Reformada*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1994. p. 258

Em 1977, o Supremo Tribunal Federal, entendendo possuir competência constitucional para avaliar a matéria, julgou ser inadmissível a prevalência de tratados e convenções internacionais contra texto expresso de lei posterior, por ser esta expressão última da vontade do legislador, sem prejuízo das conseqüências do descumprimento do tratado no plano internacional²³⁰. Ficou definido naquela oportunidade que, na falta de uma norma constitucional que confira prevalência ao tratado internacional sobre a lei doméstica, deve o Poder Judiciário valorizar o entendimento do Congresso Nacional. Afirmou na oportunidade o Supremo Tribunal Federal: “Nós não temos na Constituição do Brasil aquela norma que existe na Constituição da França, da Alemanha, dos Países Baixos, da Venezuela, do Peru, de tantos outros países, dizendo que o tratado prevalece em qualquer hipótese. E se não a temos na Constituição, o Tribunal não pode inventá-la”.

²²⁹ CARRIO, Maria Elisa. **Interpretando a Constituição**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1995. p. 67

²³⁰ Francisco Rezek, em *Direito dos Tratados*, comenta a decisão: “O relator do feito, ministro Xavier de Albuquerque, num voto solitário que foi motivo de reconforto para grande número de internacionalistas, proclamou o primado do pacto internacional, a quem uma lei doméstica ulterior não poderia ter validamente desafiado. Eloy da Rocha compartilhou essa tese; mas entendeu não configurado, no caso, o conflito tratado - lei, a exemplo de Antonio Neder. Singularmente, Cunha Peixoto negou a incorporação do tratado ao direito interno, recusando, por princípio, a idéia do conflito”.

“A maioria valeu-se de precedentes do próprio Tribunal para dar como indubitosa a introdução do pacto — no caso, a Lei uniforme de Genebra sobre letras de câmbio e notas promissórias — na ordem jurídica brasileira, desde sua promulgação. Reconheceu, em seguida, o conflito real entre o pacto e um diploma doméstico de nível igual ao das leis federais ordinárias — o Decreto-lei 427/69, posterior, em cerca de três anos, à promulgação daquele —, visto que a falta de registro da nota promissória, não admitida pelo texto de Genebra como causa de nulidade do título, vinha a sê-lo nos termos do decreto-lei”.

[...] “João Leitão de Abreu foi o responsável pela exata colocação da matéria, num dos pronunciamentos mais lúcidos que o plenário da Corte maior terá ouvido a propósito em toda sua história. A concorrência tratado/lei, a certa altura desse voto, mereceu a análise seguinte: ‘Dotados ambos, pois, de eficácia formal própria, sem que, na falta de habilitação constitucional para isso, a de um possa prevalecer sobre a de outro, não posso aderir, com a reverência que merecem as opiniões em contrário, à tese de que a lei, em nossa ordem jurídica, revoga o tratado. Possui este, segundo a doutrina acolhida pelo eminente Ministro Xavier de Albuquerque, ‘forma própria de revogação, a denúncia, somente podendo ser alterado por outra norma de categoria igual ou superior, internacional, e jamais pela inferior, interna ou nacional’”. (**Tratados Internacionais**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p.471-473).

A solução de conflito entre tratado e lei interna está, freqüentemente, nas normas da Constituição de cada Estado.

Arnaldo Sussekind entende a tal respeito que nas Constituições que não contêm a previsão de que o tratado ratificado é fonte de direito, a lei nacional, precedente ou posterior à ratificação do tratado é aplicável. Nos países que impõem a prevalência da norma internacional sobre a interna, opera-se a revogação ou alteração da legislação anterior ao ato de ratificação, tornando-se ineficaz a lei posterior conflitante.²³¹

É o que ocorre na França, Grécia e Peru, que contêm regras nas suas Constituições que garantem ao compromisso internacional plena vigência, em face de leis posteriores com ele contraditórias.

A Constituição francesa de 1958, prevê em seu art. 55: “Os tratados ou acordos devidamente ratificados e aprovados terão, desde a data de sua publicação, autoridade superior à das leis, com ressalva, para cada acordo ou tratado, de sua aplicação pela outra parte”.

Também a Constituição da Grécia de 1975, prevê no art. 28, § 1: “As regras de direito internacional geralmente aceitas, bem como os tratados internacionais após a sua ratificação [...], têm valor superior a qualquer disposição contrária das leis”.

Constituição política do Peru, de 1979, por sua vez, prevê no art. 101: “Os tratados internacionais, celebrados pelo Peru com outros Estados, formam

parte do direito nacional. Em caso de conflito entre o tratado e a lei, prevalece o primeiro.”

Retomando o raciocínio, o parágrafo único do art. 4º da Constituição Federal, preceitua que o Brasil buscará a integração econômica com os demais países da América Latina. Diante de dispositivo com tal teor, parece certo que o constituinte pretendeu não apenas incentivar, mas, mais do que isso, conduzir em definitivo, o Brasil, para uma real integração com os demais países da América Latina.

No entanto, sua tarefa não se fez completa. A previsão do art. 4º, parágrafo único, isoladamente, é insuficiente para o atingimento pleno do desiderato pretendido pelo constituinte.²³²

Para se alcançar o grau correto e necessário de supranacionalidade, faz-se necessária a inclusão na Magna Carta de dispositivo, a teor do art. 75, inciso 22 da Constituição argentina e bem assim dos arts. 137 e 141 da Constituição paraguaia, que reconhecem a superioridade hierárquica dos tratados e convenções internacionais.

Como brilhantemente pondera Francisco Rezek,

²³¹ SUSSEKIND, Arnaldo. **Direito Internacional do Tratado**. São Paulo: LTR, 1983. p.69.

²³² Não é essa a posição de Hamilton Dias de Souza, que, com fundamento no art. 4º, inciso IX, afirma a superioridade hierárquica dos tratados. “Contudo, não se pode deixar de trazer à reflexão a questão relativa ao tratamento paritário entre tratados e leis internas de estatura infraconstitucional, pois tal implicaria em permitir a revogação de tratado firmado pelo Brasil por lei ordinária posterior. Ora, admitir-se tal hipótese resultaria tornar írrito o princípio contido no art. 4º, inciso IX da Constituição, retirando-lhe toda e qualquer eficácia. Assim, sob este prisma, a lei ordinária posterior que revogasse norma contida em tratado ratificado internamente seria inconstitucional.” (SOUZA, Hamilton Dias de. Ob. cit. p.33)

“Já nos foi ensinado, em outras partes do mundo, que “integração econômica” não é uma expressão literária, e sim uma expressão de conteúdo técnico certo. Ou se leva a sério o constituinte, quando ele diz que o Brasil buscará a integração econômica, assumindo todas as conseqüências desse fato, ou se parte para uma postura mais conservadora: o constituinte não foi expresso, portanto o Brasil é um país ainda inibido em relação ao propósito integracionista, enquanto o Congresso Nacional não se animar a mudar as coisas.”²³³

Consoante afirma ainda Francisco Rezek:

“É preciso tomar de empreita essa época e fecundá-la, recolhendo todas as oportunidades que ela oferece de mudança, de aprimoramento da convivência em sociedade e de eliminação de todos os vícios, patologias e estigmas que têm marcado as nossas sociedades. Se aproveitarmos esta época de modo eficaz, as conseqüências serão as mais ricas para todos. Se perdermos essa oportunidade, se nos perdermos em banalidades neste momento que reclama tanta grandeza, sobrarão depois um profundo remorso e, tenho certeza, não queremos tê-lo.”²³⁴

O conceito de soberania no texto constitucional sofreu mutação decorrente de interpretação realizada pelo operador jurídico em consonância com os dados da realidade econômica internacional, os quais emprestam-lhe

²³³ REZEK, Francisco. **Tratados e suas relações com o ordenamento jurídico interno: antinomia e norma de conflito**. In Revista do Centro de Estudos Judiciários. Brasília: [s.n.], n.2, v.1, 1997.

²³⁴ REZEK, Francisco. **Tratados e suas ...** p. 4

agora significado compatível com a importância dos pactos de integração internacional, dentro do cenário das comunidades internacionais.

Diante do conceito que atualmente se formula de soberania, impõe-se uma alteração do texto constitucional, a fim de torná-lo compatível e consonante com dito conceito e, assim, também com a realidade econômica internacional.

É fato que desde a nossa primeira Constituição Republicana, as normas que versam as relações internacionais, em especial aquelas que dispõem sobre aplicabilidade dos tratados internacionais, permanecem praticamente as mesmas.

O panorama econômico internacional, destarte, tem sido palco das atenções da quase totalidade de Estados soberanos, que a cada dia praticam atos e assinam tratados de cooperação internacional.

Este cenário impõe normas constitucionais que permitam ao Estado brasileiro dele participar sem abrir mão de sua soberania, ou seja, impõe a inclusão de norma no texto constitucional que reconheça aos tratados superior hierarquia sobre as leis. A inclusão de dispositivo de tal teor no texto constitucional conferirá, ao Estado brasileiro, condições de plena integração ao que hoje se passa no cenário internacional.

Assim, diante da importância e do peso que os pactos de integração internacional assumem, neste final de século, e ainda do contraste que hoje existe, nessa matéria, entre a Constituição do Brasil, com a da Argentina e do Paraguai, nossos parceiros no MERCOSUL, nos quais há regra constitucional expressa, que abre espaço à supranacionalidade dos tratados internacionais

frente ao ordenamento interno, faz-se imperiosa a inclusão de dispositivo de semelhante teor em nosso texto constitucional.

8.2 Tratados Internacionais e a Cláusula Geral de Recepção Plena Insculpida no Art. 5º § 2º da Constituição Federal

O Texto Constitucional brasileiro dispõe, no art. 5º, § 2º, que os direitos e garantias previstos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte.

O dispositivo caracteriza, em face do que preceituava a Carta Constitucional de 1967²³⁵, inovação introduzida pelo texto constitucional de 88, pois que acresce ao elenco de direitos e garantias previstos na Magna Carta também aqueles previstos e assegurados pelos tratados internacionais.²³⁶

Com tal incorporação, a Constituição Federal atribui aos direitos e garantias individuais, de índole internacional, natureza de norma constitucional.

²³⁵ Art. 153, inciso XXXVI da Constituição de 1967, preceituava: “A especificação dos direitos e garantias expressas nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.”

²³⁶ Flávia Piovesan, quanto à citada inovação, aduz: “Ao efetuar tal incorporação, a carta está a atribuir aos direitos internacionais uma natureza especial e diferenciada, qual seja, a natureza de norma constitucional.

Os direitos e garantias previstos em tratados passaram, portanto, a integrar por força de tal dispositivo, o elenco dos direitos constitucionais.

Tal norma admite a incorporação automática dos tratados ao ordenamento interno, independentemente da intervenção do Poder Legislativo, quando versarem matéria atinente aos direitos e garantias individuais.

A Constituição de 1988, portanto, acolhe e alberga os direitos enunciados em tratados internacionais de que o Brasil seja signatário, incorporando-os automaticamente ao ordenamento interno, e atribuindo-lhes “status” de norma constitucional.²³⁷

A incorporação automática dos tratados ao ordenamento interno, envolve hipóteses em que o sistema normativo-constitucional de um dado Estado, dispensa a necessidade de legislação, para incorporar à ordem interna norma contida em tratado, bastando a ratificação para que dita incorporação ocorra.

Assim, nos países que admitem a incorporação automática das disposições de tratados, com a ratificação, a norma internacional passa a ter

Os direitos garantidos nos tratados de direitos humanos de que o Brasil é parte integram, portanto, o elenco dos direitos constitucionalmente consagrados” (PIOVESAN, Flávia. Op. Cit. p.83)

²³⁷ A Constituição Argentina que reconhece (art. 75, inciso 22), aos tratados e convenções sobre direitos humanos, ao serem recebidos, “status” de norma constitucional, diante do voto de 2/3 da totalidade dos membros de cada câmara do Congresso.

A Constituição argentina, no entanto, diversamente do que ocorre no Brasil, não obstante conferir aos tratados que versam sobre direitos humanos, “status” de norma constitucional, impõe, para que isso ocorra, aprovação por 2/3 dos membros de cada câmara do Congresso.

No Brasil, tal não ocorre, já que o § 2º do art. 5º não faz qualquer menção expressa à aprovação, ou referendo, pelo Congresso Nacional, dos tratados dessa natureza, quais sejam, os que dispõem sobre direitos humanos.

vigência imediata no ordenamento positivo interno, independentemente da existência de lei interna que reproduza as disposições de tratados e convenções.

Por outro turno, como visto, nos sistemas que adotam a sistemática da incorporação legislativa, para que a norma de direito internacional vigore e tenha aplicabilidade no âmbito interno, é exigência inafastável a existência de lei interna que, reproduzindo as disposições de tratados, incorpore-as à ordem interna.

No Brasil, em relação aos tratados em geral, a mera ratificação não é bastante em si mesma para produzir o ingresso das normas contratuais no ordenamento interno, fazendo-se necessária a sua prévia aprovação pelo Congresso Nacional, consoante preceitua o art. 49, I da Constituição Federal. A formalização da aprovação pelo Poder Legislativo é, segundo a prática constitucional brasileira, o decreto legislativo.²³⁸

Diversamente do que prevê para os tratados que acarretam encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional em relação aos quais deve haver aprovação pelo Congresso Nacional, para aqueles que dispõem sobre direitos e garantias individuais, o texto constitucional admite a incorporação imediata de suas disposições ao ordenamento jurídico interno.^{239 240}

²³⁸ Ensina Antonio Augusto Cançado Trindade que: “Ao enfocar os efeitos dos tratados internacionais no direito interno dos Estados partes, a atitude da doutrina clássica tem consistido em classificar estes últimos, de modo geral, em dois grupos, a saber: os que possibilitam dar efeito direto a disposições dos referidos tratados, tidas como “self executing” ou de aplicabilidade direta e os países cujo direito constitucional determina que, mesmo ratificados, tais tratados não se tornam “ipso facto” direito interno, para o que se requer legislação especial (TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. Op. Cit. p. 47).

²³⁹ Consoante obtempera Antônio Augusto Cançado Trindade, “se para os tratados internacionais em geral, se tem exigido a intermediação do Poder Legislativo de ato com força de lei de modo a outorgar as suas disposições vigência ou obrigatoriedade no plano do ordenamento jurídico interno, distintamente no caso dos tratados de proteção internacional dos direitos humanos em que o Brasil é parte, os direitos fundamentais nele

Como pontua Flávia Piovesan, “[...] torna-se possível a invocação imediata de tratados e convenções de direitos humanos, dos quais o Brasil seja signatário, sem a necessidade de edição de ato com força de lei, voltado à outorga de vigência interna aos acordos internacionais”.²⁴¹

Alberto Xavier possui posição híbrida em relação à recepção dos tratados pela ordem interna, entendendo que todos os tratados em que o Brasil seja parte, não apenas em matéria de direitos humanos, mas em toda e qualquer matéria, devem ser, por inferência dos arts. 84, VIII, 49, I, 5º § 2º e 109, III, recepcionados automaticamente pelo ordenamento interno.²⁴²

Acrescenta, ainda, que a participação do Poder Legislativo não “transforma” a disposição de tratado em direito interno, sendo apenas um instrumento garantidor da repartição de competências materiais entre os órgãos legislativo e executivo, operado pela Constituição.²⁴³

garantidos, consoante os arts. 5º (2) e 5º (1) da Constituição brasileira de 1988, passam a integrar o elenco dos direitos constitucionalmente consagrados e direta e imediatamente exigíveis no plano do ordenamento jurídico interno” (TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **A interação entre o direito internacional e o direito interno...** op. cit. 30-31)

²⁴⁰ É também este o entendimento de Diva Malerbi, que afirma: “Neste, também, em face do que dispõe o § 2º do art. 5º da Constituição, é possível divisar a existência de um regime especial, em relação aos Tratados de que faça parte o Brasil, referentes aos direitos humanos que, por contar com este amparo referentes aos direitos humanos que, por constar com este amparo constitucional, têm a virtude de gerar, desde logo firmados, direitos e obrigações e de serem aplicados pelos órgãos judiciais.” (Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 77)

²⁴¹ PIOVESAN, Flávia. Op. cit. p. 104

²⁴² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. p. 99.

²⁴³ Alberto Xavier, **Direito Tributário Internacional**. p. 99. E ainda “O tratado tem eficácia imediata no ordem interna, logo que revestido da publicidade devida, mediante publicação no Diário Oficial. A consagração constitucional de um processo de ratificação dos tratados que não comporta o que se poderia chamar um “específico instrumento de introdução” na ordem jurídica interna das normas deles constantes (cfr., de novo, de um lado, os artigos 21º, I, 84º, VIII, 49º, I; e de outro, os artigos 5º, § 2º, 109º, III da Constituição Federal) revela que é monista a solução adotada pelo direito brasileiro quanto à vigência interna do direito internacional.” (XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 99)

Segundo a posição que adota em trabalho conjunto com Helena Araújo Lopes Xavier, a consulta ao Poder Legislativo é só uma fase preliminar à ratificação, com o escopo de autorizá-la.²⁴⁴

Aduzem os apontados autores:

“A fase da celebração inicia-se como referendo do Congresso Nacional, o qual tem por objeto o texto autenticado e por conteúdo autorizar o Presidente da República a ratificar o tratado.

O referendo limita-se à alternativa da permissão ou rejeição de ratificação, não sendo admissível qualquer interferência no conteúdo do tratado. A reiterada prática constitucional brasileira revela que a forma adotada para o referendo é o decreto legislativo. O referendo do Congresso Nacional reveste, assim, a natureza de uma autorização para ratificação.”²⁴⁵

Entendem os autores que, assim como os tratados de direitos humanos, também os tratados que versam matéria tributária tendem a salvaguardar os interesses dos contribuintes, através da enunciação de garantias aos mesmos.²⁴⁶

Portanto, para Alberto Xavier e Helena de A. L. Xavier²⁴⁷, a exemplo do que se dá com os direitos humanos, os tratados que dispõem sobre questões

²⁴⁴ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *Tratados : Superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n.66. p.38

²⁴⁵ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *Tratados. Superioridade...*p. 42.

²⁴⁶ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *Tratados. Superioridade...*p. 40.

²⁴⁷ É também o entendimento de Moisés Akserhod.

tributárias devem ser automaticamente recebidos pelo sistema, adquirindo de imediato natureza e posição de norma constitucional.^{248 249} A propósito afirmam: “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”, CF), como atinge de pleno direitos e garantias, como a propriedade privada, a liberdade de comércio e a proibição do confisco”.²⁵⁰

Consoante aduziu a Corte Interamericana de Direitos Humanos, na Opinião Consultiva N.º 2, de setembro de 1982: “Ao aprovar estes tratados sobre direitos humanos, os Estados se submetem a uma ordem legal dentro da qual eles, em prol do bem comum, assumem várias obrigações, não em relação a outros Estados, mas em relação aos indivíduos que estão sob sua jurisdição”.

Para Flávia Piovesan, tal característica justifica, em última análise, o “status” constitucional conferido aos tratados de proteção de direitos humanos.²⁵¹

Não parece ser este, no entanto, o melhor entendimento. Não se pode estender aos tratados em geral, o beneplácito da cláusula geral de recepção plena, que o constituinte houve por bem conceder aos tratados que dispõem sobre direitos e garantias individuais, com exclusividade.

²⁴⁸ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados. Superioridade...**p. 40.

²⁴⁹ Não é o nosso entendimento. Considerando-se que os tratados, em matéria tributária, com frequência quase que absoluta, estabelecem a supressão de carga tributária, o entendimento expressado pelos autores, parece ser improcedente, pois reduzir carga fiscal não é proteger direitos humanos. Pode até dificultar a realização dos direitos humanos, pela redução de arrecadação.

²⁵⁰ XAVIER, Alberto. **Tratados : Superioridade Hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, n. 66. p.40.

²⁵¹ PIOVESAN, Flávia. Op. cit. p. 95

Ao adotar o entendimento de que a disposição do art. 5º, § 2º da Constituição Federal estende-se a todo e qualquer tratado, ou pelo menos aos tratados que versam matéria tributária, como querem Alberto Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier, estar-se-á desvirtuando de maneira inadmissível o preceito constitucional em comento.

O benefício do art. 5º, § 2º é inaplicável a tratados que não disponham de maneira específica sobre direitos humanos, não se admitindo, na hipótese, interpretação extensiva do citado dispositivo constitucional. Entendimento em sentido contrário, envolveria uma falsa tutela dos interesses individuais.

É certo que o art. 5º § 2º refere-se aos direitos e garantias individuais, e a partir de tal premissa faz-se necessária a definição do que sejam direitos e garantias individuais, para só então concluir-se pela possibilidade de extensão do disposto no mencionado dispositivo aos tratados que versam matéria tributária.

Têm-se que os direitos e garantias individuais são aqueles que decorrem da natureza humana, são os chamados direitos naturais.

Os direitos naturais, que também podem ser chamados de direitos fundamentais do homem, são aqueles imprescindíveis à sobrevivência do homem e à sua convivência em sociedade.

A Constituição adota um critério de classificação dos direitos fundamentais quando assegura a inviolabilidade do direito à vida, à igualdade, à liberdade, à segurança e à propriedade.

Não obstante a enumeração dos direitos e garantias no “caput” do art. 5º deva ser tida como o núcleo essencial dos direitos fundamentais, não é ela exaustiva, já que o próprio Texto Constitucional admite no § 2º do mesmo artigo outros direitos e garantias individuais não enumerados.

Adota-se aqui a classificação proposta por José Afonso da Silva, em relação aos direitos individuais. Segundo o que propõe, os direitos individuais abrangem os direitos à vida, à intimidade, à igualdade, à liberdade e à propriedade.²⁵²

É certo que os direitos humanos são garantia relacionada à dignidade da pessoa humana, insuprimível ou irreduzível sob qualquer ângulo.

Os tratados em matéria tributária veiculam normas que limitam a incidência tributária, mas, no entanto, não introduzem direitos fundamentais do homem.

Apesar de os tratados em matéria tributária conterem normas que reflitam circunstâncias benéficas ao devedor da prestação tributária, a partir da limitação da incidência impositiva, criando com isso direitos aos destinatários da carga tributária, não se pode caracterizar tais direitos como sendo os fundamentais do homem. Por esta razão entende-se não ser possível a extensão do disposto no art. 5º § 2º aos tratados em matéria tributária.

²⁵² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo...* p. 174

8.2.1 A Posição Hierárquica dos Tratados e o Art. 5º § 2º da Constituição Federal.

A partir das normas constitucionais de cada Estado, que refletem opções pelas teorias monista e dualista, vem à lume a questão da prevalência da norma internacional sobre disposição do ordenamento interno.

Conforme exposto, a teoria monista admite duas vertentes, o monismo com primazia do direito internacional e o monismo com primazia do direito interno.

A opção pelo monismo com primazia do direito internacional conduz à recepção automática das normas de direito internacional pelo direito interno, sendo aquelas imediatamente aplicáveis na ordem interna e suspendendo a eficácia das normas internas que com elas sejam incompatíveis.

Esta foi a opção feita pela Carta de 88 quando aos tratados que versam direitos e garantias individuais, qual seja, o monismo com primazia do direito internacional.

No Brasil, por força da regra do art. 5º § 2º, as normas de tratados que dispõem fundamentalmente sobre direitos humanos são automaticamente recebidas pela ordem interna, com “status de norma constitucional”, e, portanto, com primazia sobre as leis internas.

Também, a teoria dualista na sua forma moderada pode ou não admitir a supremacia do direito internacional, sobre o direito interno, ou seja, os países cujas Constituições prevêm alguma forma de participação do Poder Legislativo ou do Parlamento na aprovação de tratados internacionais, em momento prévio à ratificação, sem no entanto exigir lei formal que reproduza o texto internacional, podem possuir normas constitucionais que atribuam aos tratados prevalência, superior hierarquia sobre a lei interna.

Como acertadamente obtempera Marotta Rangel:

“A solução ideal e desejada é a da harmonização das ordens jurídicas de cada Estado com a ordem jurídica internacional. A tendência das várias Constituições contemporâneas é a de concorrer para essa harmonização. Fortalece essa tendência admitir que os tratados, tão logo sejam regularmente concluídos e produzam efeitos na ordem internacional, passam imediata e automaticamente a produzi-los na ordem interna dos Estados contratantes.” “Também concorre para fortalecer essa harmonização, o reconhecimento pela jurisprudência de cada Estado, da superioridade hierárquica de tratado sobre o Direito Interno, de conformidade com o que vêm decidindo reiteradamente os tribunais internacionais.”²⁵³

A mais antiga previsão constitucional sobre a vigência, no plano interno, dos tratados internacionais, está inserta na Constituição Americana, que

²⁵³ RANGEL, Marotta. **Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Boletim da Sociedade Brasileira de direito internacional. n.45-46, 1967. p. 63

equipara os tratados às leis federais, atribuindo-lhes, no art. 6º²⁵⁴, a característica de “supreme law of de land”, desde que aprovados pelo Senado Federal, por maioria de 2/3 dos votos (art. 2º, n.º II)²⁵⁵, suas normas se incorporam à legislação nacional.

A Constituição da Espanha dispõe em seu art. 96, n.1 que, os tratados internacionais, após a sua publicação, fazem parte da ordem interna espanhola e suas disposições só podem ser revogadas, modificada ou suspensas na forma prevista nos próprios tratados.

A Espanha, portanto, integra o rol dos países monistas, com primazia do direito internacional, admitindo, que após a publicação oficial dos tratados internacionais, passam de imediato, a integrar a ordem interna espanhola, sendo a ela hierarquicamente superior, pois não pode por ela ser revogada.

A Áustria faz parte dos Estados que adotam o sistema dualista moderado com primazia do direito internacional, pois prescreve nos arts. 49 e 50 de seu texto constitucional que os tratados, uma vez ratificados, após sua aprovação pelo Conselho Federal, tornam-se obrigatórios no direito interno.

Também a Lei Fundamental alemã adota em seu art. 25, a imediata vigência, no direito interno das regras gerais do direito internacional, ao dispor que as regras do direito internacional integram o direito federal, prevalecendo

²⁵⁴ Art. 6º da Constituição dos E.U.A. assim dispõe, “Esta Constituição e as leis dos Estados Unidos que se façam em seu cumprimento e todos os tratados celebrados ou que se celebrem sob a autoridade dos Estados Unidos serão a lei suprema do país e os juizes em cada um dos Estados estarão sujeitos a ela, sendo nulas as leis de cada um dos Estados ou a sua Constituição que em qualquer caso sejam contrário a eles.”

²⁵⁵ O art. 2º, II da Constituição dos EUA assim dispõe: “2. Mediante parecer e acordo do Senado, poderá ajustar tratados, que deverão ser aprovados por dois terços dos Senadores presentes.”

sobre as leis e delas resultando diretamente direitos e deveres para os habitantes do território alemão.

A jurisprudência alemã não é pacífica quanto à vigência do direito internacional convencional no âmbito interno. Na doutrina, alguns afirmam a existência de uma cláusula geral, outro de uma transformação implícita, porque o art. 59²⁵⁶ determina que seja obedecido o mesmo processo de elaboração interna para a conclusão dos tratados internacionais.

Integrando o rol dos países dualistas moderados com primazia do direito internacional, a França prescreve em seu texto constitucional, precisamente no art. 53, que os tratados de paz, de comércio, relativos à organização internacional, os que impliquem obrigações para as finanças do Estado, os que têm por objeto o estado das pessoas e os que importem cessão, troca ou anexação de território devem ser ratificados ou aprovados por lei, adquirindo a partir de sua publicação, desde que regularmente ratificados, autoridade superior à legislação interna, sob reserva de aplicação pela outra parte. (art. 55)²⁵⁷

Na Suíça, inexistente norma expressa sobre as relações entre o direito internacional e o Direito Interno; no entanto, a jurisprudência assim como a

²⁵⁶ “Os tratados são referidos pela lei fundamental no art. 59.º, que reza:

1. O Presidente Federal representa a Federação nas relações externas. Compete-lhe celebrar, em nome da Federação, tratados com os Estados estrangeiros e acreditar e receber os representantes diplomáticos.
2. Os tratados que regulem as relações políticas da Federação ou que respeitem a matérias sujeitas à legislação federal exigem a aprovação ou o concurso das assembleias legislativas federais competentes, conforme o caso, sob a forma de leis federais. Para as convenções de ordem administrativa aplicam-se, por analogia, as disposições relativas à administração federal.” (PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. Ob. Cit. p. 100)

doutrina admitem a recepção automática dos tratados e do direito internacional Geral.

A Constituição belga, em seu art. 68, n.º 2, impõe a aprovação parlamentar na conclusão dos tratados internacionais, não definindo, porém, a questão da sua vigência na ordem interna. No entanto, a supremacia do direito internacional sobre o interno é fruto de decisão jurisprudencial, que a propósito da interpretação do art. 107 da Constituição, reconheceu a equiparação entre a lei e o tratado, admitindo também a vigência interna do direito internacional geral.²⁵⁸

No âmbito da América do Sul, Argentina (art. 75, inciso 22) e Paraguai (art. 137 e 141) adotam sistemas dualistas moderados, com primazia do Direito internacional.

A Constituição portuguesa, como faz a brasileira no art. 5º § 2º, consagra, relativamente aos tratados que versam sobre direitos humanos, em seu art. 16, 1 que “Os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional”.

Por força de tal dispositivo, no sistema português, processa-se a recepção automática, pelo direito nacional, das normas de tratados que versam direitos fundamentais, o que lhes confere plena eficácia e aplicabilidade imediata

²⁵⁷ Este preceito inspirou várias outras Constituições: é o caso do art. 28 n.º 1, da Constituição Grega, de 1975 e do art. 101º da Constituição do Peru de 1979.

²⁵⁸ PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. Ob. cit. p. 102

no âmbito interno. Adota, portanto, a Constituição portuguesa sistema monista, com primazia do Direito internacional, para tratados que dispõem sobre direitos humanos.

Também o art. 8º da Constituição portuguesa veicula normas que refletem a recepção automática das normas e princípios de direito internacional geral ou comum. Nesta hipótese, no entanto, o sistema adotado pela Constituição portuguesa é o dualista moderado, com primazia do direito internacional, pois em relação aos tratados que dispõe sobre princípios e normas de Direito internacional geral ou comum, deve haver aprovação pelo legislativo, para que as normas de tratado vigorem no ordenamento interno, com superior hierarquia sobre este.²⁵⁹

Interpretando citado dispositivo, afirma Canotilho que a fórmula adotada pela Constituição portuguesa descende do projeto da Constituição de Weimar e é usualmente interpretada no sentido de que as normas de direito interno albergam as normas de direito internacional e assim, portanto, entender o sistema português feito opção pela automática recepção das normas de direito internacional geral ou comum.²⁶⁰

²⁵⁹ “Art. 8º.

1. As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português.
2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.
3. As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram diretamente na ordem interna, desde que tal se encontre expressamente estabelecido nos respectivos tratados constitutivos.”

²⁶⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Op. cit. p. 899-900

Celso Bastos e Ives Gandra da Silva Martins também pronunciam-se acerca da recepção automática, no direito português, das normas de Tratado; afirmam que o direito internacional em Portugal “se beneficia de uma “cláusula geral de recepção plena”, sendo incorporado como parte integrante do direito português, sem necessidade de observância das regras ou formas constitucionais específicas de vinculação estadual ao direito internacional”.²⁶¹

Na Itália, a norma do art. 10º que prevê que “a ordem jurídica italiana submete-se às normas do direito internacional geralmente reconhecidos”, é, pela doutrina italiana²⁶², interpretada no sentido da recepção automática do direito internacional pela existência de uma cláusula geral de recepção plena.

Conclui-se, à luz do Direito Comparado, que o Brasil não se assemelha em tudo e por tudo, especialmente na matéria tratada, aos países dualistas moderados, que atribuem às normas de direito internacional superior hierarquia sobre o Direito interno.

Possui, o Estado brasileiro, um sistema dualista com temperamentos, que diversamente de alguns dos Estados ora elencados, admite a incorporação ao direito nacional das disposições de tratados após a aprovação pelo Congresso Nacional através de Decreto Legislativo, seguido de ratificação, promulgação e publicação, para que a norma de tratado tenha vigência e assim eficácia no ordenamento interno e ainda assim, na ausência de dispositivo constitucional em

²⁶¹ BASTOS, Celso Ribeiro de; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v.1, 1988. p.452

²⁶² MONACO, R. **Manuale di Diritto Internazionale Público**. 2.ed. Turim: , 1971. P. 222-

sentido contrário, as normas de direito internacional não gozam superior hierarquia sobre o direito interno.

Na dicção de André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros, possuímos um sistema misto. Um sistema de cláusula geral de recepção semiplena.²⁶³

Explicam, citados autores, que nos sistema mistos, o Estado não reconhece vigência automática de todo direito internacional. Tal se dá só sobre certas matérias. “As normas internacionais respeitantes a essas matérias vigoram, portanto, na ordem interna independentemente de transformação, ao contrário, todas as outras vigoram apenas mediante transformação.”²⁶⁴

A situação brasileira não se encaixa à perfeição a tal classificação, pois, se é certo que a Constituição reconhece, na esteira do entendimento de Flávia Piovesan, a vigência automática para os tratados que dispõem sobre direitos e garantias individuais, o mesmo não ocorre em relação aos demais, ao quais o referendo do Congresso Nacional não tem o condão de “transformá-los” em direito interno, mas tem o efeito de aprová-los autorizando o Presidente da República a ratificá-los. Temos assim, como ensinam André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros, uma transformação implícita.²⁶⁵

²⁶³ PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto. Ob. cit. p. 95

²⁶⁴ PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto. Ob. cit. p. 95

²⁶⁵ Analisando o sistema de transformação, assim caracterizam os autores: “Diferente é o sistema da *transformação*, ou recepção individual que implica para cada norma internacional a prática de um ato interno com a virtualidade de a incluir na Ordem Jurídica interna. Trata-se de recepção material, do conteúdo da norma, e não da fonte normativa. A transformação pode ser *explícita*, se a norma internacional é objeto de um ato normativo interno, ou *implícita*, se se entender que no processo de produção internacional da norma se insere um ato de um ou mais órgãos do Estado susceptível de, por si próprio, conferir eficácia interna à norma a que se refere.” (PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. Ob. cit. p. 96)

Celso Ribeiro Bastos, em análise ao § 2º do art. 5º da Constituição Federal, aduz que ao apontar o direito internacional como fonte possível de direitos e garantias, não será mais possível a sustentação da tese dualista, por força da qual os tratados obrigam aos Estados, mas não aos particulares, enquanto não haja a intermediação legislativa. Afirma que a partir da invocação de tal preceito constitucional, os tratados e convenções internacionais, dos quais o Brasil seja signatário, independem da edição pelo Legislativo de ato com força de lei, para que tenham vigência na ordem interna.²⁶⁶

Também é este o entendimento de doutrinadores estrangeiros quando analisam a Constituição brasileira, particularmente, no que diz respeito ao seu art. 5º § 2º. André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros, ao analisarem citado dispositivo, entendem que a Constituição Brasileira não regulou a vigência do direito internacional no plano interno, à exceção dos tratados sobre Direitos do Homem, em relação aos quais o art. 5º § 2º deve ser interpretado “como conferindo grau de supraconstitucionalidade àqueles tratados.”²⁶⁷

Não se atingiu, portanto, com a Carta de 88, a evolução Constitucional almejada ou esperada, mas trilhou-se o caminho para alcançar tal desiderato, ao fazer opção pelo sistema monista, com prevalência do direito internacional, relativamente aos tratados que contêm normas sobre proteção de direitos humanos. Estes sim, após a sua ratificação, independentemente de prévia

²⁶⁶ BASTOS, Celso Ribeiro de; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v.2, 1988. p.396

²⁶⁷ PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. Ob. cit. p. 103

aprovação legislativa, tem o “status” de norma constitucional, possuindo, portanto, primazia sobre a legislação interna²⁶⁸.

²⁶⁸ Gerson de Britto Mello Boson, ao analisar a validade superestatal das normas de direito internacional, apresenta posição discrepante a ora exposta: “Todavia, reafirmamos nosso entendimento de que não se trata de supremacia do Direito internacional sobre o Direito interno (internacionalismo), pois isto é adolescência jurídica. Trata-se de integração da normatividade de dois sistemas, o interno e o internacional, por consequência da constitucionalização do Direito das gentes e, correspondentemente, internacionalização do Direito constitucional dos Estados, membros da sociedade internacional, nas suas normas essenciais, como melhor veremos em capítulos subseqüentes neste trabalho.” (**Constitucionalização do direito internacional : Internacionalização do Direito Constitucional : Direito Constitucional Brasileiro : Os caminhos da paz.** Belo Horizonte: Del rey, 1996. p. 170)

9. TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Os tratados internacionais podem versar as mais diversas matérias, dentre as quais está a matéria tributária.

É certo que, no que diz respeito ao direito internacional tributário, com freqüência quase que absoluta, os tratados dispõem sobre acordos para evitar a bitributação no âmbito internacional.

As medidas bilaterais, concretizadas nos acordos, tratados e convenções internacionais, são a solução mais eficaz para prevenção e eliminação da dupla ou múltipla incidência tributária no plano internacional.

Os conflitos de competência tributária, que hoje são tão freqüentes no âmbito internacional, são, inequivocamente, um sério óbice ao pleno cumprimento do princípio da capacidade contributiva, além de se caracterizarem, no mais das vezes, em empecilho ao desenvolvimento econômico e social dos países envolvidos.

Os tratados internacionais, portanto, quando versam matéria tributária, estabelecem, em geral, medidas bilaterais ou multilaterais de concessões

mútuas, com o nítido e exclusivo intuito de evitar a dupla ou múltipla tributação internacional.

Além de medidas bilaterais de solução de conflitos de competência tributária, os tratados internacionais prevêem, não raramente, medidas para evitar a evasão tributária através da colaboração administrativa.²⁶⁹

Consoante ensina José Eduardo Soares de Melo, em matéria tributária os tratados, usualmente, “colimam a eliminação de direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de produtos, bem como qualquer outra medida de efeito equivalente, objetivando o livre trânsito de bens, serviços e fatores produtivos entre os países signatários.”²⁷⁰

Assim, a ilação a que se chega em relação aos tratados internacionais envolvendo matéria tributária, é que quase sempre versam sobre questão que vem ao encontro dos interesses dos devedores das obrigações tributárias, através da supressão ou redução da carga tributária.

Diante de tal circunstância, justifica-se a necessidade da formal alteração do texto constitucional para a inclusão de norma que atribua, aos tratados em geral e aos que contemplam matéria tributária, em especial, superior hierarquia. Tal providência operará o fim dos impasses que se estabelecem, quando são conflitantes disposições de leis internas e as de tratados internacionais.

²⁶⁹ Leciona Alberto Xavier: “Ao lado destes, porém, surgiram tratados de conteúdo especificamente tributário, visando eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal, ou ainda, procurando disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos” (XAVIER, Alberto. Op. cit. p.88)

9.1. Os Tratados Internacionais e os Limites ao Exercício da Competência Tributária no Âmbito Internacional

A coexistência, no plano internacional, de várias entidades soberanas, o desenvolvimento do comércio e a cooperação econômica conduzem à possibilidade de múltiplas incidências tributárias sobre uma única manifestação de riqueza, que se vincula de maneira sucessiva e simultânea a diferentes competências fiscais.

A freqüente diversidade dos sistemas tributários adotados pelos vários Estados e as normas neles contidas, que atribuem diferentes disciplinas para o mesmo fato imponible, são, no plano internacional, efeito da falta de uma geral harmonização das normas internacionais que, no mais das vezes, implica conseqüências práticas de inafastável importância.

No atual contexto histórico, onde é livre e fácil a mobilidade de pessoas, coisas e capitais, as empresas e indivíduos são levados a situar seus recursos e a promover atividades de caráter econômico, no território do Estado que ofereça mais vantajoso tratamento tributário, e que, portanto, implique a obtenção de rendimentos mais vultosos.

²⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997 p.

A escolha de um ou de outro Estado como local mais adequado para a implementação de atividades empresariais é decorrência de um processo de valoração comparada, que estabeleça um confronto entre vários sistemas tributários, determinando um planejamento tributário mais eficaz e de concretos resultados e vantagens.

O inevitável problema que decorre dessa superposição de competências tributárias resolve-se pela atuação dos Estados envolvidos, através da imposição de mecanismos de contenção, ou por tratados internacionais, que atendam aos interesses das competências envolvidas.

São duas as ordens de limitações ao exercício da competência tributária no âmbito internacional, uma decorrente da própria Constituição, refletida pela “organização política dos Estados”²⁷¹, e outra imposta pelo Direito Tributário Internacional.

Segundo Pontua Carlos López Espadafor, as organizações internacionais são sujeitos de direito internacional, sem no entanto possuir o elemento território. O território de todos os Estados que a compõem, constitui o espaço de aplicação das normas que integram o ordenamento comunitário. Na

112.

²⁷¹ Acerca das limitações ao poder de tributar, aduz Carlos M. Giuliani Fonrouge: “Existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario: uno de carácter general, que corresponde a los *principios jurídicos de la tributación* y que en nuestro país han sido incorporados al texto de la Constitución Nacional, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general; otro derivado de la organización política de los Estados (también de naturaleza constitucional) y de su cexistencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la *doble imposición*, el cual, en consecuencia, puede asumir carácter intranacional o internacional”. (**Temas de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Universidade de Buenos Aires, 1968. p.105).

hipótese de colisão das normas de Direito Tributário dos Estados com as normas de Direito Tributário comunitário, a primazia é do Direito Comunitário²⁷².

A coexistência de entidades soberanas com poder tributário desencadeia conflitos de atribuições com o surgimento de superposição de gravames²⁷³.

O concurso do exercício de duas ou mais soberanias fiscais é o elemento determinante da dupla tributação.

A inexistência, no ordenamento internacional, de princípio que vede o “bis in idem” tributário cria conflitos normativos entre as disposições tributárias dos diversos ordenamentos estatais.

Diante de tal circunstância, o mesmo fato ou ato pode, concomitantemente, ser atingido por diferentes normas impositivas, emanadas dos Estados envolvidos. Surgem, assim, situações de dupla imposição, muito freqüentes hoje na ordem jurídica internacional.

A dupla imposição não é repudiável, apenas diante de considerações de ordem econômica, principalmente por apresentar-se como obstáculo intransponível ao comércio exterior, além de implicar uma injusta distribuição de carga tributária.

²⁷² LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. **Fiscalidad Internacional y territorialidad del tributo**. Madrid: Mc Graw- Hill, 1995, p. 25

²⁷³ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. cit. p.112.

Como decorrência da razoabilidade, dever-se-ia restringir o âmbito do exercício dos poderes tributários de cada uma das entidades no intuito de permitir o seu desenvolvimento harmônico. Mas os interesses, muitas vezes opostos, e a aplicação de conceitos jurídicos distintos, têm se apresentado como obstáculo para alcançar tal desiderato.

Com raízes econômicas e políticas, e diante da ausência de um “critério único” de atribuição do poder tributário, surge o fenômeno da “dupla ou múltipla tributação”²⁷⁴.

O conceito de dupla tributação não foi unânime na doutrina. Em termos gerais definiu-o Seligman como “gravar duas vezes a mesma pessoa ou a mesma coisa”²⁷⁵.

Sorendo, ao estudar o problema da dupla tributação no âmbito internacional afirmou: “Consiste basicamente em uma violação formal do princípio geral que quer que uma mesma pessoa por ocasião de um mesmo fato e da mesma atividade, não deve estar submetidas a mais do que uma única soberania, tanto em matéria fiscal como em matéria política ou jurídica”²⁷⁶.

Carlos M. Giuliani Fonrouge assim conceitua a dupla ou múltipla imposição: “existe dupla (ou múltipla) imposição, quando as mesmas pessoas ou

²⁷⁴ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. cit. p.112.

²⁷⁵ Apud, FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. cit. p.112.

²⁷⁶ SORENDO. *Jornadas de Derecho Tributario* : Algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional. [S.l.]: [s.n.] p.239-.

bens são gravados duas (ou mais) vezes por análogo conceito, no mesmo período de tempo, por parte de dois (ou mais) sujeitos com poder tributário”²⁷⁷.

Em geral, a dupla tributação internacional decorre da independência recíproca dos Estados e do desprezo de cada um em relação ao que ocorre nos demais.

Os poderes desenvolvidos por órgãos de um Estado para tornar efetivas suas pretensões tributárias têm como limite o seu próprio território, excetuadas as situações de cooperação internacional, das quais resultam de relações que transbordam as fronteiras de um Estado, levando a uma incompatibilidade e conseqüente inviabilidade de conjugação de critérios diferentes na delimitação da competência tributária internacional.

A adoção de distintos critérios de delimitação da competência tributária no âmbito internacional conduz à dupla incidência tributária que, usualmente, ocorre porque um indivíduo ou empresa que reside ou está sediada em um Estado também percebe rendas em Estado diverso, sendo tributado simultaneamente por ambos²⁷⁸.

²⁷⁷ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. cit. p.113.

²⁷⁸ Quanto às causas da dupla imposição internacional, ensina Héctor B. Villegas: “Cabe decir que la doble imposición internacional surge, principalmente, porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos, que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario. Tradicionalmente se habló de países importadores y exportadores de capital, habiéndose observado actualmente con la evolución del concepto, que en términos generales los segundos, o sea, los países que exportan capital, son desarrollados, y los que los reciben son los subdesarrollados o en vía de desarrollo”. (VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. p.483).

A incidência em duplicidade de cargas tributárias por parte de dois Estados distintos é altamente desfavorável ao sujeito passivo da respectiva obrigação, podendo em uma situação extremada, assumir natureza confiscatória.

A propósito, Gianfranco Gaffuri afirma que a incidência concomitante de duas cargas fiscais gera um sacrifício excessivo, podendo, inclusive, levar ao confisco do próprio objeto, sendo ainda contrária ao sentimento de equidade fiscal.

Segundo afirma Héctor Villegas, “Modernamente, se tem observado que a dupla imposição internacional apresenta-se como um obstáculo ao desenvolvimento econômico e social dos países pouco desenvolvidos”²⁷⁹.

Na dicção do citado autor, a dupla imposição (ou múltipla) existe quando o mesmo destinatário legal tributário sofre duas ou mais incidências em função do mesmo fato imponible, no mesmo período de tempo e por parte de dois ou mais sujeitos com poder tributário²⁸⁰.

Certo é que a solução dos problemas da dupla imposição deve fundamentar-se, principalmente, na solidariedade internacional e na tentativa de superar as inafastáveis desigualdades das partes envolvidas.

É comum, no âmbito da comunidade internacional, que os Estados se abstenham de exercer o seu poder de imposição tributária por força de

²⁷⁹ VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. p.483-484.

²⁸⁰ VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. p.483-484.

dispositivos contidos em seu próprio ordenamento que são decorrência de convenções e tratados internacionais.

Essa situação existe como forma de se evitar a dupla imposição internacional, que nada mais é do que a dupla incidência, sobre uma mesma manifestação de riqueza, desencadeada pela atuação de regras de dois ordenamentos tributários distintos²⁸¹.

A mais séria consequência da dupla ou múltipla tributação internacional é a “injustiça” de que se reveste, por representar tributação que desatende ao princípio da capacidade contributiva.

No entanto, no plano internacional, o princípio da capacidade contributiva é de difícil aplicação, diante da soberania dos Estados, que estabelecem individualmente seus sistemas tributários, ignorando a sistemática de tributação nos demais Estados.

No intuito de encontrar meios para solução dos conflitos de imposição tributária, os Estados interessados adotam medidas unilaterais, bem como fazem aplicar regras contidas em tratados sobre dupla tributação.

²⁸¹ Manuel Pires assim conceitua-a: “fenômeno que ocorre quando um mesmo fato tributário corresponde a uma pluralidade de normas, dando origem a mais de um imposto”. (**Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1984).

9.2 Medidas Unilaterais.

Adotadas por inúmeros países para solucionar conflitos de competência no âmbito internacional e bem assim para preveni-los, as medidas unilaterais consubstanciam-se em dispositivos constantes da legislação interna de um dado Estado, tendentes a impedir a dupla tributação internacional²⁸². São, verdadeiramente, normas internas que autolimitam as respectivas competências tributárias internacionais.

Não obstante o reconhecimento, quase unânime, da existência de medidas unilaterais de solução de conflitos, há autores como Héctor B. Villegas, que entendem integrarem tais normas o “Direito Tributário Material”, não se apresentando, em conseqüência, como medidas unilaterais de solução de conflitos²⁸³.

Preleciona citado autor:

“Dentro do direito internacional tributário, em sentido estrito, temos:

²⁸² O art. 22 da “Lei General Tributaria Espanhola” espelha regra tendente a solucionar conflitos de dupla tributação: “el ámbito de aplicación de las leyes tributarias españolas en cuanto se refieren a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilizados por éstos percibidos o a los bienes y valores que les pertenezcan, podrá ser modificado por resultar procedentes la aplicación del principio de reciprocidad internacional”.

²⁸³ VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. p.481.

a) Tratados coletivos de direito internacional tributário. Entram em jogo os acordos e convenções que estabelecem os Estados para regularem aspectos tributários comuns, dentre os quais figura o referente à evasão fiscal. Entre os acordos coletivos podemos mencionar o de Genebra de 18/05/1956, “sobre impostos de automóveis de uso particular” ao qual se tem aderido a maioria dos países europeus e os Estados Unidos.

b) Tratados de dupla imposição. As normas contidas neles procuram evitar a simultaneidade de potestades tributárias em torno de um mesmo sujeito passivo (por exemplo, os convênios do nosso país com a Suécia de 1962 e com a Alemanha Federal de 1966 e 1978.

c) Normas ditadas pelas comunidades supranacionais e de direito internacional comum”²⁸⁴.

Dentre as medidas unilaterais para evitar a dupla tributação encontramos a isenção e a imputação, além da redução da alíquota e a dedução de impostos pagos no exterior, da base de cálculo.

A isenção se apresenta sob dupla modalidade, a isenção integral e a isenção com progressividade.

Na isenção integral, as rendas provenientes do exterior são afastadas de qualquer espécie de tributação.

Segundo Gerd Rothmann, a isenção integral é “*decorrência do princípio da territorialidade, pelo qual se deixam completamente de lado rendas e patrimônios obtidos ou existentes no exterior*”²⁸⁵.

²⁸⁴ VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. p.482.

²⁸⁵ ROTHMANN, Gerd. *Bitributação Internacional. Temas Fundamentais de Direitos Tributário Atual*. Belém: CEJUP, 1983. p.132.

Na isenção com progressividade, não obstante as rendas provenientes do exterior não sofram a incidência de tributos, são consideradas na determinação da alíquota do imposto, o qual incidirá com exclusividade sobre rendimentos obtidos internamente.

É método de particular interesse dos Estados que importam capital, mas por representar privilégios para aqueles que auferem rendas no exterior, em relação àqueles que as obtêm no seu próprio Estado, é pouco utilizada²⁸⁶.

Outra medida unilateral para evitar a dupla tributação é o “tax credit” ou método da imputação, de origem anglo saxônica, pelo qual o Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, autorizando um crédito pelo imposto pago na fonte.

A dedução de impostos pagos no exterior, da base de cálculo do imposto a ser pago no Estado de residência, apesar de ser tida em muitos países como medida unilateral tendente a evitar a dupla tributação internacional, apenas a atenua, o mesmo ocorrendo relativamente à tributação com alíquota reduzida de rendas de origem externa.

Há de se ressaltar que, usualmente, as medidas unilaterais para evitar ou reduzir a dupla incidência tributária, no âmbito internacional, subordinam-se à reciprocidade, com a qual os Estados objetivam impedir que outros Estados se beneficiem com as medidas por eles tomadas, sem que percebam compensação equivalente²⁸⁷.

²⁸⁶ BORGES, Antonio de Moura. Op. Cit. p.91.

²⁸⁷ BORGES, Antonio de Moura. Op. Cit. p.93.

Muitos daqueles que estudam as questões afetas ao direito tributário internacional apontam o costume como medida unilateral de solução de conflitos, no entanto, como bem observa Héctor B. Villegas, “não se trata de medida unilateral de solução de conflitos”²⁸⁸, já que a reciprocidade de tratamento é premissa necessária diante do costume internacional.

Exemplo típico de costume internacional é a isenção concedida aos representantes diplomáticos²⁸⁹.

O fato é que embora possa parecer, em um primeiro momento, que as medidas unilaterais para evitar a dupla tributação internacional são formas mais céleres e ágeis, são insuficientes para o objetivo que almejam²⁹⁰.

A dupla tributação internacional é, pois, mais eficientemente evitada, através de convenções e tratados, em que as partes envolvidas façam concessões mútuas, limitando suas próprias competências tributárias²⁹¹.

²⁸⁸ Op. cit. p.482.

²⁸⁹ Giuliane Fonrouge, quanto a não incidência de tributos relativamente aos representantes diplomáticos assim se manifesta: “También es corriente extender la llamada inmunidad fiscal a los representantes diplomáticos, por razones de ‘cortesía internacional’ y no por la existencia de una ‘obligación’, en cuanto a los cónsules, en ciertos países quedan fuera de dicho beneficio, y por cierto que el examen del derecho positivo confirma la tendencia a eximir en alguna medida a los representantes extranjeros, pero sin que el uso constituya una regla obligatoria a título de costumbre general o de principio general. Es oportuno mencionar en esta materia, el contenido y alcances de la Convención de Viena de 1961, reunida con los auspicios de las Naciones Unidas, considerada como ‘el más importante acto mundial’ en favor del ‘avance de la legislación sobre relaciones e inmunidades diplomáticas”. (Op. cit. p.364).

²⁹⁰ Não é esse o entendimento de Agostinho Toffoli Tavoraro: “As medidas unilaterais da prevenção da dupla tributação são, sem dúvida nenhuma, o melhor meio de solução de conflitos.”

“Na verdade, nem sequer são meio de solução, pois esta pressupõe conflito já existente e instaurado. Ao contrário, as medidas unilaterais previnem a formação do conflito, evitando que ele se instaure”.

“Assim, desempenham as medidas unilaterais no direito tributário internacional a mesma função que as vacinas exercem na medicina, evitando o aparecimento da moléstia ao invés de esperar sua manifestação para então curá-la”. (**princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. 1.ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1988. p.17)

²⁹¹ Quanto ao aspecto da reciprocidade, afirma Antonio de Moura Borges: “Os Estados Unidos da América, ao adotarem unilateralmente o método da imputação (tax credit), não permitem o crédito por

9.3 Medidas Bilaterais

Mais eficazes na prevenção e solução da múltipla incidência tributária são as medidas bilaterais.

Dentre as medidas bilaterais para solução de conflitos que envolvem a bitributação internacional, estão prevalentemente os tratados e as convenções internacionais. Tais tratados contêm, essencialmente, dispositivos para evitar a dupla imposição tributária por parte dos países signatários²⁹².

O ideal, no entanto, para eliminar a dupla tributação internacional seria a convenção multilateral. Porém, as dificuldades que se apresentam para o atingimento de tal desiderato levam os Estados a optar por medidas bilaterais.

A adoção de medidas bilaterais, é oportuno lembrar, nem sempre leva à eliminação da dupla incidência, apenas atenuando os seus efeitos.

impostos pagos a Estados com os quais tenham cortado relações diplomáticas, ou a Estados que patrocinam o terrorismo". (Op. Cit. p.93).

²⁹² Lección Héctor B. Villegas: "La Sociedad de las Naciones primero, y luego la ONU, han propiciado la concreción de tratados internacionales para solucionar los problemas de la doble imposición. También han desarrollado una tarea similar otros organismos internacionales: la IFA, el OCDE, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, la Federación Interamericana de Abogados, etc".

"Los países desarrollados han suscrito numerosos convenios tendientes a evitar la doble imposición, no así los países en proceso de desarrollo. Como recuerda Giuliani Fonrouge, los países latinoamericanos se han mostrado reacios a suscribir acuerdos en materia de impuesto a la renta. Últimamente, si embargo, la Argentina y Brasil han celebrado varios tratados sobre doble tributación a las rentas". (Op. Cit. p.490).

Hipóteses há em que a aplicação desvirtuada de disposição constante de tratado ou convenção implica a manutenção da dupla tributação.

Tais questões só podem ser solucionadas pelo procedimento amigável, por meio do qual os Estados, através de suas autoridades, solucionam dúvidas decorrentes da interpretação ou da aplicação da convenção²⁹³.

Segundo Agostinho Toffoli Tavolaro:

“É oportuno notar, desde logo, que a cláusula de procedimento amigável, quando inserida no tratado, cria um dever de negociar, no entanto, cogita-se apenas da obrigação de cada parte empregar os seus melhores esforços (to use their best endeavours) e não da obrigação de atingir um resultado”²⁹⁴.

Decorrendo a dupla tributação internacional da dificuldade de se compatibilizar as competências tributárias no âmbito internacional, o estabelecimento de critérios comuns para a definição da nacionalidade, residência ou fonte, pode se apresentar como solução.

²⁹³ BORGES, Antonio de Moura. Op. Cit. p.95.

²⁹⁴ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Op. Cit. p.10.

9.4 Critérios para Solução de Conflitos.

É certo que na atualidade as normas tributárias de um dado Estado podem alcançar situações e manifestações de riqueza situadas fora de seu território. Essas manifestações podem partir de indivíduos residentes no território do Estado impositor, situação em que encontramos uma conexão do sujeito com o território por força da residência, ou ainda, mais raramente, da nacionalidade, ainda que estes indivíduos não sejam ali domiciliados. O indivíduo domiciliado em um determinado país tem uma relação pessoal com o Estado, mas tem também uma conexão potencial com o seu território, pois sempre possui a possibilidade de usufruir os serviços públicos nele prestados. Tem ainda um interesse na existência e manutenção do seu Estado. Legítimo é, pois, que contribua para o desenvolvimento das atividades prestadas dentro de seu âmbito territorial.

Visando à solução de conflitos de dupla tributação os tratados e convenções internacionais adotam critérios conexos à pessoa (física ou jurídica) relacionando-se com a nacionalidade e a residência do sujeito que está sendo tributado, ou conexos ao território no qual foi percebida a riqueza gravável²⁹⁵.

²⁹⁵ Narciso Amorós aponta um princípio de caráter pessoal e um de caráter territorial: “Parece lógico sostener que las orientaciones en esta materia deben surgir alrededor de un principio de carácter personal o uno de carácter territorial. Con arreglo al primero se exigirá el gravamen a aquellas personas sobre las que un Estado determinado tiene una relación de soberanía o de sujeción. El otro, por el contrario, justificaría la imposición a favor del Estado en donde se han producido las rentas. [...] El principio personal se sostiene y se justifica por los países exportadores de capital, mientras que el de carácter territorial es propio de los países importadores de capital” (Op. cit. p.148).

Mediante tais convenções os Estados signatários eliminam a dupla tributação internacional pela adoção de duas diferentes regras.

Por força da primeira regra, tributam-se com exclusividade determinadas categorias de rendimentos em cada um dos Estados.

De conformidade com a segunda regra, circunscrevem-se as categorias de rendimentos que podem ser tributados pelo Estado da residência, assim como pelo da fonte, atribuindo-se a um deles o dever de eliminar ou atenuar a dupla tributação, por isso utilizando o método da isenção ou o da imputação ou ambos²⁹⁶.

Autores como Giuliani Fonrouge, Héctor B. Villegas, dentre outros, chamam-nos de “critérios atributivos de potestade tributária”²⁹⁷.

Diante da competência tributária dos Estados, que é decorrência da sua soberania tributária, têm os mesmos aptidão para, dentro de seu espaço territorial, criar abstratamente tributos, podendo escolher como pressupostos subjetivos e objetivos, fatos e circunstâncias conexas com o seu ordenamento, tal como residência, nacionalidade etc.

²⁹⁶ BORGES, Antonio de Moura. Op. cit. p.31.

²⁹⁷ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. cit. p.369; VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. p.485.

9.4.1 Nacionalidade.

Crítério mais antigo de solução de conflitos tributários, no âmbito internacional, consiste em que o direito de tributar deriva da nacionalidade do sujeito passivo, assim entendida como o vínculo de nascimento e cidadania entre um indivíduo e o seu país.

Segundo este critério, é indiferente qual seja o local onde viva, trabalhe ou possua seu patrimônio, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá ser tributado no país ao qual esteja vinculado por força de sua cidadania²⁹⁸.

Significa que apenas as pessoas que detêm a nacionalidade do Estado serão por este tributadas, sem que se considere o local da sua residência a fonte das suas rendas e a situação dos seus bens.

A determinação da nacionalidade é feita pelas normas internas de cada país, tanto no que diz respeito às pessoas físicas, como no que diz respeito às pessoas jurídicas.

²⁹⁸ Giuliani Fonrouge cita alguns exemplos de países que adotam tal critério para solução de conflitos: “El criterio más antiguo, observado aún por algunas legislaciones contemporáneas, hace radicar el derecho de gravar en la *nacionalidad* del sujeto, pudiendo citar al respecto: el caso de Méjico, donde ‘basta con que una persona sea mejicana para que en principio pueda estar gravada y esté específicamente sujeta al impuesto sobre la renta cualquiera que sea el lugar del origen de su renta, en Francia el impuesto a la renta grava en forma ilimitada las rentas de origen francés y extranjero de las personas domiciliadas en el país, mientras que las rentas de las personas domiciliadas fuera de Francia están gravadas únicamente en cuanto son de fuente francesa, en Estados Unidos, la renta obtenida en el extranjero por ciudadanos y sociedades norteamericanas, es imponible, en principio, como si fuere obtenida en el país”.

O art. 24, n.º 2 dos modelos de convenção de dupla tributação relativos à renda e ao patrimônio da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos - OCDE - e da Organização das Nações Unidas - ONU -, considera como nacionais “todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação vigente em um Estado Contratante”.

É usual, na determinação da nacionalidade da pessoa jurídica, a adoção, pelas legislações internas, dos critérios da sede social, da origem dos capitais, da nacionalidade dos indivíduos que detêm o controle acionário da empresa, do lugar da Constituição, ou a teoria da incorporação que predomina nos países de “common law”.

Entende Alberto Xavier que, em relação às pessoas jurídicas são, no entanto, irrelevantes, todos os critérios apontados. Afirma que a nacionalidade destas “resulta da lei da respectiva Constituição”.²⁹⁹

No Brasil, a legislação reconhece na nacionalidade brasileira as sociedades que tenham se organizado na conformidade da lei brasileira e tenham sua sede no país (LICC, art. 11 e Decreto n.º 2627 de 26-10-40).

O critério da nacionalidade é hoje pouco adotado, diante da tendência de não discriminação entre nacionais e estrangeiros e da atual postura de se conferir a eles igual tratamento.

“Pero la mayoría de las legislaciones europeas y la norteamericana inspiradas en el criterio de sujeción personal, hacen de la *residencia* del sujeto el elemento determinante de la atribución del poder tributario, a veces combinándolo con el de nacionalidad mencionado anteriormente”. (Op. cit. p.369)

²⁹⁹ XAVIER, Alberto. Ob. cit. p. 196.

Também, de acordo com o art. 4º dos modelos de convenção de dupla tributação sobre a renda e o capital da OCDE e da ONU, a nacionalidade é prevista apenas como critério subsidiário, na ausência de outros elementos que indiquem o local de residência de determinada pessoa.

9.4.2 Residência

Diante de tal critério, ou elemento de conexão, a competência tributária é exercida considerando-se exclusivamente a habitação com intenção de permanência.

Consiste em submeter à tributação as pessoas que residem no território do Estado, considerando-se a totalidade das suas rendas e de seus bens.

Caracteriza-se diante da existência de um elemento objetivo (habitação) e um subjetivo (intenção de nela permanecer).

É diante de tais circunstâncias que normalmente os tratados internacionais se referem a “residência normal ou habitual” como sinônimo de “lugar permanente de habitação”, e a “residência principal” em se tratando de

peças individuais e empresas unipessoais³⁰⁰, assim também ao lugar no qual esteja o centro diretivo, quando se referir às sociedades, empresas³⁰¹.

Para os modelos de convenção de dupla tributação sobre a renda e o patrimônio da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos - OCDE - e da Organização das Nações Unidas - ONU, em seu art. 4º: “a expressão “residente de um Estado contratante” designa toda pessoa que, em virtude da legislação deste Estado, esteja sujeita ao tributo neste Estado por razão do seu domicílio, da sua residência, da sua sede de direção ou qualquer outro critério de natureza análoga.”

Dito dispositivo apresenta, assim, critério de solução, na hipótese de uma só pessoa jurídica ser considerada como residente em ambos Estados contratantes, a partir da opção por aquele onde se encontra sua sede diretiva. No caso de pessoa física, a pluralidade de residências é solucionada pelo art. 5º § 2º dos referidos modelos, que de forma hierárquica, adota os seguintes critérios: a) habitação permanente; b) centro de int. vitais; c) permanência habitual; d) nacionalidade; e) se nenhum dos critérios satisfaz, a residência é designada de comum acordo pelos Estados contratantes.

³⁰⁰ Waldirio Bulgarilli ensina acerca das empresas unipessoais ou individuais que “A noção de empresa individual corresponde à de empresário individual. Nesse sentido, contrapõe-se à empresa coletiva, de que é titular uma sociedade comercial, civil, fundação etc.

No estágio atual da nossa legislação, enquanto não se verifica a aprovação do Projeto de CC, que se encontra em trâmite no Congresso Nacional, e adota a terminologia e os conceitos do CC italiano, de empresários e empresas, vem-se utilizando, na prática, essa expressão de empresa individual, para significar toda unidade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços, que tem como titular um comerciante individual. Muitas vezes, por isso, se confunde com a noção de estabelecimento comercial, que como se sabe, é na teoria da empresa, o perfil objetivo ou patrimonial, ou seja o conjunto de bens unificados pela vontade do empresário e de que ele serve para levar a empresa a atingir os fins a que se propôs. (**Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, v. p. 355-356)

³⁰¹ VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. p.369-370.

Diante das inúmeras possibilidades de estruturação organizativa das sociedades, é bastante complexa a definição de sua residência fiscal. Os critérios qualificadores de sede legal, lugar de Constituição, sede efetiva etc. alteram-se nos vários ordenamentos que adotam o princípio da universalidade.^{302 303}

9.4.3 Fonte

De acordo com o critério da fonte, o Estado determina a incidência tributária sobre todos os rendimentos cuja fonte se encontra em seu território, assim como todos os bens nele situados.

A determinação do critério da fonte, no que diz respeito ao imposto sobre a renda, conduz a algumas dificuldades.

³⁰² TORRES, Heleno. Ob. cit. p. 106-107.

³⁰³ Heleno Torres define o princípio da universalidade ou “world - wide income taxation” - “Com base neste princípio, pelos critérios de conexão pessoal, o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar de produção, se interno ou externo. Justifica-se, assim, a ultraterritorialidade do alcance das normas de Direito Tributário Internacional, em função da qual o Poder de Tributar do Estado alcança os respectivos contribuintes - conexos pessoalmente - para impor-lhes as correspondentes obrigações tributárias, mesmo sobre as fontes redituais localizadas no exterior.

Na dinâmica deste princípio, o sistema de disposições pertinentes ao tratamento interno de rendimentos imponíveis, localizados tanto territorial como ultraterritorialmente, se perfaz na conjugação de critérios de conexão, seja em base a fatores objetivos atinentes à atividade produtiva realizada no interior do Estado, seja em base a fatores subjetivos inerentes ao ente receptor, que legitimam a atuação impositiva do Estado, considerando o lugar de efetiva produção do rendimento imponível, onde quer que sejam produzidos, interna ou externamente.” (Ob. cit. p. 74-75)

A fonte de renda pode ser determinada de duas maneiras, de acordo com a teoria da fonte produtora e de acordo com a teoria da fonte pagadora.

No que tange à fonte produtora, “existe um nexo causal direto entre a renda e o fato que a determina”, o que não ocorre em relação à fonte pagadora, pois “não está ligada a uma idéia de casualidade, mas sim à de origem dos recursos que representam renda para o respectivo beneficiário.”³⁰⁴

No Brasil, a legislação adotou o princípio da territorialidade da “produção do lucro”, identificando-o como o local do “exercício das atividade”, que originam a renda tributada.³⁰⁵

Leciona Alberto Xavier: “[...] Assim, a regra básica é de que se consideram produzidos no país os lucros derivados de atividades no território nacional. Estabeleceu-se assim uma conexão entre os conceitos de “atividade” e de “fonte de produção” do lucro.”

³⁰⁴ XAVIER, Alberto. Ob. cit. p. 228.

³⁰⁵ XAVIER, Alberto. Ob. cit. p. 228.

10. OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E OS CONFLITOS QUE SE ESTABELECEM COM A LEI INTERNA

O estudo dos tratados, em geral, e dos tratados que versam matéria tributária em especial, frente ao direito brasileiro, leva à reflexão quanto à relação entre tratado e legislação interna, mais propriamente, quanto à solução de conflitos normativos entre eles.

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

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

Segundo sistemática adotada pela Constituição de 1988, há assim uma necessária parceria entre Poder Executivo e Poder Legislativo na conclusão e

aperfeiçoamento de tratados internacionais, em que a vontade do Poder Executivo, exteriorizada pelo Presidente da República, há de se somar à do Congresso Nacional.³⁰⁶

A controvérsia reside, assim, fundamentalmente na questão da eficácia dos tratados.

O que se questiona é se regras contidas em tratados têm, ou não, de imediato, no ordenamento interno, efeito vinculante, ou seja, se são meros convites para que os Estados editem sua legislação interna incorporando os textos internacionais ao ordenamento nacional³⁰⁷, ou se, já a partir de sua edição, passam a ter força vinculante internamente nos países signatários.

A verdade é que, não há, nos tempos modernos, ninguém que ponha em dúvida a imperatividade dos tratados, pois, como afirma Luis Flávio Gomes, “no instante em que um país subscreve validamente em tratado é evidente que está ampliando seus horizontes jurídicos, limitadores, com freqüência, da sua soberania absoluta de ditar regras de convivência interna”³⁰⁸

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

³⁰⁶ PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1996. p.79

³⁰⁷ GOMES, Luis Flávio. Op. cit. p.22

³⁰⁸ GOMES, Luis Flávio. Op. cit. p.22

O “referendo” do Congresso Nacional não reproduz o tratado na íntegra, apenas autoriza o Presidente a ratificá-lo, o que desencadeará a sua plena aplicação no âmbito interno dos Estados signatários. O referendo é assim um “requisito para eficácia plena do tratado”.³⁰⁹

O decreto de promulgação confere força executória ao tratado e a sua publicação o torna obrigatório para todos. Nesse momento poderão aflorar conflitos decorrentes de sua aplicação concomitante com a legislação tributária interna que versa mesma matéria em sentido diverso.

Segundo pontua Mirtô Fraga:

“O tratado, regularmente concluído - inclusive com a aprovação do Congresso - não obriga, apenas, o Executivo; vincula todo o Estado, todos os seus Poderes, devendo cada um cumprir sua parte: o Legislativo, aprovando as leis necessárias e abstendo-se de votar as que lhe sejam contrárias; o Executivo, regulamentando-as e tudo fazendo para sua fiel execução; o Judiciário, aplicando o tratado e as normas que o regulamentam, dando a um e outras eficácia, inclusive contra regra interna que lhes seja contrária.”³¹⁰

Cumpra esclarecer que a contrariedade entre duas normas pressupõe que ambas estejam perfeitamente concluídas e, portanto, sejam “existentes”.³¹¹

³⁰⁹ BORGES, José Souto Maior. **Direito Tributário** : Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 169

³¹⁰ FRAGA, Mirtô. **O Conflito entre Tratado Internacional e Norma de Direito Interno** : Estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 84

³¹¹ A propósito da “existência” e aplicabilidade dos tratados, pondera Vicente Marotta Rangel: “Adquire especial relevância, dentro dessa ordem de idéias, a distinção entre tratados auto - executórios (*self -*

Inexistindo regra constitucional que consagre a superior hierarquia dos tratados frente à legislação interna, não afastam estes de “per si” a lei interna com eles incompatível. A doutrina, assim como a jurisprudência, têm apresentado diferentes soluções para tal impasse³¹².

10.1 As Posições da Doutrina e da Jurisprudência para Solução de Conflitos Normativos entre Tratados e Lei Interna

Existindo conflito entre a norma contida em tratado e outra integrante do ordenamento jurídico interno, estar-se-á diante de uma antinomia, buscando-se a solução para o conflito através da aplicação de um dos critérios para solução de antinomias.

executing) e tratados não executórios (*non self-executing*), posta em relevo pelo sistema jurídico anglo-saxônico, com ressonância em outros sistemas. Não basta que o tratado produza efeitos no Direito interno, quer por via de adoção, quer por via de transformação. Para que possa entrar em colisão com lei (norma de origem exclusivamente interna), mister se faz que o tratado seja *self-executing*, se revele suficientemente “amadurecido e claro”, para ser imediatamente aplicado. Essa qualificação depende de interpretação, análise de intenção das partes, do objetivo colimado pelo tratado.” (In. **Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais**. RFDUSP LXII. São Paulo: , 1967, fascículo II (separata)

³¹² Não é essa a posição de Arnaldo Sussekind, que pondera: “De todo o exposto, é evidente que, no Brasil, o tratado aprovado pelo Congresso Nacional, quando vigente na esfera internacional, se incorpora ao nosso direito interno, tão logo entre em vigor a ratificação manifestada pelo Governo Federal. Em consequência, *complementa, altera ou revoga a legislação brasileira* que se atritar com suas normas; e, em virtude da primazia do tratado internacional sobre a lei interna, uma nova lei não poderá dispor contra a norma internacional aplicável. A forma de cessar a eficácia jurídica do tratado em relação a determinado Estado é a denúncia da ratificação pelo respectivo Governo, observados, em cada caso, os procedimentos e condições pertinentes.”

Segundo Maria Helena Diniz, “antinomia é a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular.”³¹³

Na lição de Tércio Sampaio Ferraz Jr., antinomia jurídica, é “ a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída dos quadros de um ordenamento dado.”³¹⁴

Maria Helena Diniz, em estudo que realiza sobre conflitos normativos, afirma que ordem jurídica prevê critérios para a sua solução, quais sejam: a) o hierárquico (“lex superior derogat legi inferiori”), segundo o qual a norma de nível mais alto tem preferência sobre a norma de nível mais baixo; b) o cronológico (“lex posterior derogat legi priori”), segundo o qual “a validade da norma editada em último lugar sobreleva à da norma fixada em primeiro lugar e que a contradiz” e o da; c) especialidade (“lex specialis derogat legi generali”), segundo este “a norma especial acresce um elemento próprio à descrição legal do tipo previsto na norma geral, tendo prevalência sobre esta, afastando-se assim o “bis in idem”, pois o comportamento só se enquadrará na norma especial, embora também esteja previsto na geral (RJ. TJSP; 29:303)³¹⁵

Na esteira de tal entendimento e diante do pressuposto de que as antinomias surgem a partir do conflito entre normas válidas advindas de

³¹³ DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1987. p.23

³¹⁴ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Antinomia. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, v.7. p.14

autoridades competentes, num mesmo âmbito normativo pode se dar que as disposições de tratados sejam conflitantes com as normas internas de um dado Estado. Em tal situação, estar-se-á diante de um conflito aparente de normas³¹⁶. Inexistindo expressa determinação constitucional sobre a prevalência de uma sobre a outra norma, busca-se a solução à luz da interpretação e pela aplicação de um dos critérios para solução de antinomias, quais sejam: o critério hierárquico, o critério cronológico ou o critério da especialidade³¹⁷.

Há quem entenda, no entanto, que o tratado ou convenção internacional só prevalece sobre a lei interna, se a ela for posterior, em virtude do critério segundo o qual lei posterior derroga lei anterior (“lex posterior derogat priori”).

Maria Helena Diniz, quanto aos conflitos entre normas de direito interno - internacional, pondera:

“Nos conflitos entre normas de direito interno - internacional, que ocorrem quando uma lei interna contraria um tratado internacional, a jurisprudência consagrará a superioridade da norma internacional sobre a

³¹⁵ DINIZ, Maria Helena. **Conflitos...** p. 39-44

³¹⁶ Maria Helena Diniz conceitua a antinomia aparente: “Sendo aparente a antinomia, o intérprete ou o aplicador do direito pode conservar as duas normas incompatíveis, optando por uma delas. Tal conciliação se dá por meio da correção, aplicando-se um dos critérios de solução fornecidos pelo próprio sistema (cronológico, hierárquico e de especialidade)” (**Conflito de normas**. p. 32)

³¹⁷ Mirtô Fraga, ao estudar o assunto na vigência da Emenda Constitucional n.º 1 de 1969, afirmou: “Ao contrário, todas as nossas Cartas fazem expressa referência à aplicação de tratados pelo Poder Judiciário. Este é obrigado a aplicar a lei; é, também, obrigado a aplicar o tratado. A solução não pode ser encontrada em norma expressa de direito positivo. Mas, de preceitos implícitos na Lei Maior, e com o auxílio de princípios gerais do direito, pode-se encontrar a resposta. No sistema jurídico brasileiro, há duas fontes de direito positivo: uma emanada, apenas, de órgãos internos, e que se pode denominar fonte interna; outra, oriunda, digamos, do exterior, mas, com a elaboração dos mesmos órgãos internos, encarregados de fazer surgir a fonte interna.” (Ob. cit. p. 94)

norma interna, se esses conflitos forem submetidos a um juízo internacional; mas se forem levados à apreciação do juízo interno, este poderá reconhecer: a) a autoridade relativa do tratado e de outras fontes jurídicas na ordem interna, entendendo-se que o legislador interno não pretendeu violar o tratado, exceto nos casos em que o fizer claramente, hipótese em que a lei interna prevalecerá; b) a superioridade do tratado sobre a lei mais recente em data; e c) a superioridade do tratado sobre a lei, ligando-a, porém, a um controle jurisdicional da constitucionalidade da lei.”³¹⁸

Duas distintas hipóteses devem ser consideradas na busca pela solução de conflitos que se estabelecem entre tratados e a lei interna. A primeira hipótese é aquela em que o tratado é posterior à lei interna. Nesta circunstância há de prevalecer o tratado, quer pela aplicação do critério cronológico, quer pela aplicação do critério da especialidade.

A segunda hipótese é aquela em que lei interna posterior ao tratado seja com este conflitante. Aqui, ocorre aquilo que Norberto Bobbio denomina de “incompatibilidade de segundo grau ou “antinomia de segundo grau”³¹⁹, ou seja, não se está mais diante de um conflito de normas, mas de uma “incompatibilidade entre os critérios para a solução da incompatibilidade entre normas”³²⁰, no caso, se está diante de um conflito entre os critérios cronológico e da especialidade. Na hipótese de lei ordinária posterior que disponha contrariamente ao tratado, qual o critério que deve prevalecer, o cronológico ou o da especialidade.

³¹⁸ DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1988. p.435.

³¹⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 4.ed. Brasília: Ed. Unb, 1994. p. 107

³²⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria ...* p. 107

Norberto Bobbio examinando tal conflito afirma:

Aplica-se, na hipótese de conflito entre os critérios cronológico e da especialidade, a regra “lex posterior generalis non derogat priori speciali”³²¹, ou seja, a lei posterior geral não derroga a anterior especial.³²²

Ensina Bobbio, que com base nessa regra, o conflito entre os apontados critérios resolve-se em favor do primeiro, “a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente”.³²³

A hierarquia entre os critérios, no entanto, não é tão clara e baseia-se em presunções não absolutas a exigir um esforço casuístico do intérprete.

Diante do “conflito de segundo grau”, muitas vezes, a opção do intérprete, por um ou outro critério, pode ser mais política do que jurídica, já que o ordenamento jurídico positivo não contém qualquer regra acerca da hierarquia de critérios para solução de antinomias.

Há de prevalecer, no entanto, a norma especial em função da aplicação do critério da especialidade, que nessa circunstância prevalece sobre o critério cronológico.³²⁴

Geraldo Ataliba e Aires Barreto afirmaram a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a lei interna diante do princípio de que a lei

³²¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria ...* p. 108

³²² BOBBIO, Norberto. *Teoria ...* p. 108

³²³ BOBBIO, Norberto. *Teoria ...* p. 108

posterior derroga a anterior. Ponderaram, ao estudar a questão, que: “a prevalência das normas dos tratados não provêm de sua índole internacional nem de uma superioridade extrassistemática do direito internacional: essa prevalência decorre direta e simplesmente das regras do nosso ordenamento jurídico”.³²⁵

É essa a tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o R.E. 80.004, no qual estabeleceu-se que uma lei revoga tratado anterior. Tal entendimento foi construído a partir da premissa, que naquela oportunidade tomou-se, e que até hoje permanece assente na jurisprudência, de que, o tratado, uma vez formalizado, passa a ter força de lei ordinária, revogando-se todas as disposições em contrário. Do mesmo modo, por ter “status” de lei ordinária, é revogado por lei posterior.

Não se pode, tecnicamente, falar em “revogação” do tratado por lei ordinária, como também entendeu aquela Corte, uma vez que o tratado possui forma própria de revogação. Na hipótese de conflito aparente entre norma de tratado e lei posterior, não revoga, esta, o tratado, mas simplesmente afasta-lhe a aplicação.³²⁶

³²⁴ É como ensina Maria Helena Diniz: “se houver inconsistência de norma especialmente anterior e norma geral posterior, a *les specialis* pode, conforme o caso, prevalecer sobre a *lex posterior*. (In. **Conflito...** p. 54)

³²⁵ Acordo Brasil - Itália de Navegação Aérea. Aspectos Tributários, Relatório apresentado in **Seminário Internacional sem finanças públicas e imposição**: Confrontos dos sistemas Latino - Americanos e Europeus. Roma: , jul/1992. p.12-13

³²⁶ Foi o que salientou naquela oportunidade o Ministro Leitão de Abreu. “Não se diga que isso se equívale a admitir que a lei posterior ao tratado e com ele incompatível reveste eficácia revogatória deste, aplicando-se, assim, para dirimir o conflito, o princípio *lex posterior revogat priori*. A orientação que defendo não chega a esse resultado, pois, fiel à regra de que o tratado possui forma de revogação própria, nega que este seja, em sentido próprio, revogado pela lei. Conquanto não revogado pela lei, que o contradiga, a incidência das normas jurídicas constantes do tratado é obstada pela aplicação que os tribunais são obrigados a fazer das normas legais com aqueles conflitantes. Logo, a lei posterior, em tal caso, não revoga, em sentido técnico, o

Tal entendimento está, ainda, equivocado, não obstante até hoje permaneça surtindo efeitos, representando real empecilho para que o Brasil participe efetivamente de um processo de integração comunitária.

É como pondera Marotta Rangel: “O prestígio indiscriminado das normas internas, ou a equiparação delas com os tratados internacionais, acabam concorrendo, não há de negar, para o enfraquecimento do Direito da Gentes”.³²⁷

Do exposto infere-se que doutrina e jurisprudência ainda não encontram uma solução definitiva para os conflitos que se estabelecem entre o tratado e a norma de direito interno.

Em matéria tributária, especialmente, é possível afirmar-se a prevalência dos tratados sobre dispositivo de lei interna após a sua aprovação por decreto legislativo, pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, ao passo que lei interna tem a nota da generalidade.

A convenção ou tratado internacional que seja, portanto, por decreto legislativo aprovado e posteriormente ratificado tem o efeito de afastar a norma geral anterior que com ele seja incompatível.

tratado, senão que lhe afasta a aplicação. A diferença está em que, se a lei revogasse o tratado, este não voltaria a aplicar-se, na parte revogada, pela revogação pura e simples da lei dita revogatória. Mas, como, a meu juízo, a lei não o revoga, mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatíveis, volta ele a aplicar-se, se revogada a lei que impediu a aplicação das prescrições nele consubstanciadas.”(RT - 710 p. 27)

³²⁷ RANGEL, Vicente Marotta. Ob. cit. p.120

A existência de um tratado internacional que disponha sobre matéria tributária, que passa a ser disciplinada por lei interna, implica, por si só, o surgimento de uma antinomia aparente, pois se a lei interna determina a incidência tributária sobre certo ato ou fato e o tratado veda a tributação na mesma situação, estabelece-se o conflito, que, nesta situação, resolve-se pela aplicação do preceito do tratado, por força da incidência do critério da especialidade, ou seja, prevalece a norma especial sobre a geral. A lei interna geral sucumbe diante do tratado, que é norma especial. Considera-se o tratado como lei especial, pois modifica o comando geral da lei interna. É o que ocorre quando o tratado limita a incidência de certo tributo, através de aplicação de alíquota menor do que aquela estabelecida na lei interna.³²⁸

Noutro dizer, a lei interna fixa regra tributária geral que se aplica a todos aqueles sujeitos à lei brasileira, ao passo que o tratado afasta a aplicação

³²⁸ Norberto Bobbio descreve que caracteriza a especialidade da norma: “[...] lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte de sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo genus) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma species do genus) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Verificada ou descoberta a diferenciação, a persistência na regra geral importaria no tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes, e, portanto, numa injustiça. Nesse processo de gradual especialização, operado através de leis especiais, encontramos uma das regras fundamentais da justiça, que é a do *suum cuique tribuere* (dar a cada um o que é seu). Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ela representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significaria paralisar esse desenvolvimento. No direito italiano, este critério de especialidade encontra-se, por exemplo, enunciado no art. 15 do C.P.: “Quando algumas leis penais ou algumas disposições da mesma lei penal regulam a mesma matéria, a lei ou disposição da lei especial anula a lei ou disposição da lei geral, salvo se estabelecido de outra forma.”

A situação antinômica, criada pelo relacionamento entre uma lei geral e uma lei especial, é aquela que corresponde ao tipo de antinomia total - parcial. Isso significa que quando se aplica o critério da *lex specialis* não acontece a eliminação total de uma das duas normas incompatíveis mas somente daquela parte da lei geral que é incompatível com a lei especial. Por efeito da lei especial, a lei geral cai parcialmente. Quando se aplica o critério cronológico ou o hierárquico, tem-se geralmente a eliminação total de uma das duas normas. Diferentemente dos relacionamentos cronológico e hierárquico, que não suscitam necessariamente situações antinômicas, o relacionamento de especialidade é necessariamente antinômico. O que significa que os dois

da norma interna de caráter geral na matéria em que dispuser em sentido diverso. A lei tributária interna continua, no entanto, intacta, quanto à incidência sobre fatos e atos não albergados pelo tratado.

Esse foi o entendimento do Ministro Lafayette de Andrada em seu voto proferido nos Embargos à Apelação Cível n.º 9.583 de 22.06.1950; “Os tratados constituem leis especiais e por isso não ficam sujeitos às leis gerais de cada país, porque, em regra, visam justamente, a exclusão dessas mesmas leis”.

Luciano da Silva Amaro afirma que, diante de uma antinomia entre a norma de direito internacional e a lei interna, o conflito se resolve pela aplicação do princípio de que a norma especial prevalece sobre a norma geral aplicando-se conseqüentemente a norma convencional em “harmonia (e não em confronto) com a legislação interna”. Entende, portanto, que a norma especial modifica o mandamento da norma geral.³²⁹

Vale aqui trazer à coleção a lição de Diva Malerbi:

“[...] o tratado vale como lei especial em relação à lei geral de incidência. Mais precisamente, nos casos em que o tratado afaste ou modifique a disciplina que decorreria da lei interna, o efeito jurídico do preceito convencional advindo do tratado é o de norma especial. O tratado

primeiros critérios aplicam-se quando surge uma antinomia; o terceiro se aplica porque vem a existir uma antinomia” (**Teoria do Ordenamento Jurídico**. 4.ed. Brasília: Edunb., 1994. p.96)

³²⁹ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p.169- . Entende o citado autor que não se pode, na hipótese, aplicar o princípio da prevalência da lei posterior sobre a anterior com ela conflitante, e afirma: “Ou seja, a norma especial convive com a norma geral, independentemente de indagar-se qual seja posterior, e aplica-se quando presente a característica que especializa a hipótese e a afasta do comando da norma geral.” Nesse plano, não se põe, tecnicamente a questão de estar ou não o tratado “revogando a lei interna. Cuida-se de normas especiais que, anteriores ou posteriores à lei igual (lei interna), com ela convivem.”

cria, em relação às hipóteses por ele previstas e aos países nele envolvidos, exceções à aplicação da lei interna. O conteúdo material do tratado, uma vez incorporado ao direito interno, prepondera, porque traduz preceito especial harmonizável com a norma geral de incidência.

Concluindo, os tratados internacionais tributários são leis especiais, quando confrontados com a lei que cria o tributo, prevalecendo sobre essa. E, em sendo lei especiais, não são revogados pela lei geral posterior. Essa prevalência das normas dos tratados decorre diretamente das regras do sistema jurídico brasileiro.³³⁰

Em matéria tributária, portanto, parece ser possível abraçar o entendimento daqueles que, como Luciano Amaro e Diva Malerbi, entendem que o princípio da especialidade é apto para solucionar conflitos entre tratado e lei interna, pois os tratados em matéria tributária usualmente modificam o mandamento da norma geral interna ao limitarem a incidência tributária estabelecida na lei geral.

No entanto, a adoção de providências interpretativas é insuficiente para alcançar-se uma solução definitiva para os conflitos entre tratados e leis internas.

Por envolver um juízo de valor, a providência interpretativa conduz à disparidade de entendimentos, tão nitidamente visível na doutrina, assim como na jurisprudência, razão pela qual faz-se necessária a inclusão de norma na Constituição Federal que atribua aos tratados superioridade hierárquica frente à lei interna.

³³⁰ MALERBI, Diva. Tributação no Mercosul. *Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 77.

A reforma do Texto Constitucional ora proposta, consagrará, em definitivo na ordem jurídica interna, a primazia que os tratados efetivamente possuem e que se fundamenta principalmente na obediência ao princípio “pacta sunt servanda”.

10.2 O Princípio “Pacta Sunt Servanda” como Critério de Solução de Antinomias

O princípio “pacta sunt servanda” também tem sido, com freqüência, utilizado pela doutrina como critério de solução de conflitos entre a norma interna e a internacional.

Se é certo que a observância à soberania estatal é uma premissa universalmente aceita no direito internacional público, também é certo que deve ser respeitado o princípio “pacta sunt servanda”, em virtude do qual o Estado signatário de um tratado ou convenção deve observar as obrigações por ele impostas, sob pena de responsabilidade na ordem internacional, consoante preceitua a Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, como segue:

“Art. 26 - Todo tratado em vigor obriga às partes e deve ser cumprido por elas de boa - fé.

Art. 27 - Uma parte não poderá invocar as disposições de seu direito interno como justificação do incumprimento de um tratado.

Esta norma se estenderá sem prejuízo do disposto no art. 46.³³¹

Assim, portanto, de acordo com o que rezam os dispositivos citados, o tratado ratificado e eficaz na ordem jurídica internacional deve ser rigorosamente observado pelos Estados signatários, até que por denúncia de uma das partes deixe de vincular-se, cessando os efeitos da ratificação.

O princípio “pacta sunt servanda” compreende a assunção, por um Estado Soberano, de compromissos através de subscrição de tratado, dentro de uma realidade em que a interdependência entre os países é conseqüência natural do estágio de desenvolvimento em que se encontram as relações internacionais.

Mirtô Fraga, a propósito, ensina que “Os sentimentos de solidariedade e de interdependência que animam os povos, o reconhecimento da existência da sociedade internacional, além de outros fatores, tornam indiscutível, na consciência jurídica universal, o respeito aos compromissos assumidos.”³³²

³³¹ O art. 46, ao tratar da nulidade do consentimento do Estado, quando manifestado com violação a norma fundamental do seu direito interno, estabelece:

“1. O fato de que o consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado haja sido manifestado com violação de uma disposição do seu direito interno concernente à competência para celebrar tratados não poderá ser alegado pelo Estado como vício de seu consentimento, a menos que essa violação seja manifesta e afete a uma norma de importância fundamental de seu direito interno.

2. Uma violação é manifesta se resulta objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda na matéria conforme a prática usual e de boa fé”.

A Convenção de Viena dispõe, nos seus arts. 42 a 72, sobre a “nulidade, terminação e suspensão da aplicação dos tratados”.

³³² FRAGA, Mirtô. **O Conflito entre Tratado Internacional e Norma...** p. 95

Consoante entende Heleno Taveira Torres, diante do conflito entre norma interna e norma convencional, prevalece esta última por força do princípio da “pacta sunt servanda”. Com a vigência de uma convenção que versa matéria tributária, as normas internas referentes aos tributos que são objeto de suas disposições, passam a ser aplicadas de maneira cumulativa com as normas do respectivo tratado, que passam a integrar o direito interno.³³³

Aduz ainda que o concurso que se estabelece entre as normas convencionais e o direito interno é fruto da integração daquelas à legislação interna, sendo esta subsidiária no momento da aplicação, pois o tratado é “norma sobre norma” e por esta razão altera o direito tributário interno com relação aos rendimentos que foram objeto da convenção”.³³⁴

Hamilton Dias de Souza também compartilha do entendimento de que diante do conflito normativo entre tratado internacional e lei interna a prevalência é do tratado internacional por ser este “norma de sobredireito”.

Afirma o autor:

“É dizer que na hipótese de conflito normativo entre a lei interna e o tratado internacional, a prevalência será do último, por representar o instrumento de cooperação entre os povos a que se refere a Constituição Federal, sob pena de violação ao princípio fundamental contido no inciso IX, do art. 4º da Constituição Federal”.

³³³ TORRES, Heleno Taveira. Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital : a abrangência de tributos incidentes sobre as empresas. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 63-64.

³³⁴ TORRES, Heleno Taveira. Op. cit. p. 63.

[...] “Ainda no respeitante ao tema, vale acentuar que não pode lei interna alguma contrariar o que se contém em tratado internacional fundado no dispositivo ora em comento (parágrafo único do art. 4º da CF/88), sob pena de inconstitucionalidade. Trata-se, sim, de entendê-las como normas de sobredireito, que não podem ser contrariadas pela legislação interna e que serão respeitadas pela que lhes sobrevenha”.³³⁵

Celso D. de Albuquerque Mello é partidário da corrente de doutrinadores que prima pela supremacia do direito internacional sobre o direito interno:

“A conclusão que podemos apresentar é que, sendo o Estado sujeito de Direito Interno e de direito internacional, é uma mesma pessoa, não se podendo conceber que ele seja submetido a duas ordens jurídicas que se chocam. É o Direito na sua essência um só. A ordem internacional acarreta a responsabilidade do Estado quando ele viola um de seus preceitos e o Estado aceita esta responsabilidade, como não poderia deixar de ser. Da constatação deste simples fato podemos observar que o Estado sujeito de direitos das duas ordens jurídicas dá primazia ao direito internacional.”³³⁶

Impõe-se o reconhecimento, pelo sistema constitucional, da prevalência da norma internacional sobre a lei interna.

Como afirma Marotta Rangel, “é o que a razão humana compreende, o que recomenda a noção de unidade do gênero humano”.³³⁷

³³⁵ Limites de Alteração tarifária frente ao MERCOSUL e ao GATT - OMC

³³⁶ MELLO, Celso Albuquerque de. **Curso de direito internacional público**. 9.ed. Rio de Janeiro: Renovar, v.1, 1992

³³⁷ RANGEL, Vicente Marotta. Ob. cit. p. 119

Tal conclusão é decorrência lógica e necessária do princípio “pacta sunt servanda” e da qualidade de “norma de sobredireito” dos tratados internacionais.

Não há, no texto constitucional brasileiro, dispositivo que expressamente consagre o princípio “pacta sunt servanda”. No entanto, é certo que o princípio está nele implicitamente contido, como ocorre com tantos outros princípios constitucionais.

A Constituição Federal consagra explicitamente inúmeros princípios, que são vetores que orientam a atividade do intérprete, mas contém também, embora implicitamente, tantos outros princípios, como o “pacta sunt servanda”, que também devem dirigir a ação do intérprete.

O princípio “pacta sunt servanda” é princípio constitucional implícito que decorre de outras regras de direito internacional consagrados na Magna Carta e que confere aos tratados internacionais primazia sobre a legislação interna.

Norteando a celebração de avenças internacionais, a desobediência ao princípio, por qualquer das partes pactuantes, leva à responsabilização no plano internacional.

Não se admite que um Estado assumo internacionalmente um compromisso e na seqüência deixe de honrá-lo afastando-o, diante da incompatibilidade que possa apresentar com a norma interna que o preceda ou o suceda.

Como pontua Mirtô Fraga, “o tratado celebrado pelo Estado o foi para ser cumprido.”³³⁸

Afirma ainda citada autora, “o objetivo do ato internacional é, justamente, na maioria das vezes, afastar a incidência da regra interna, já existente, ou prevenir esse afastamento no futuro.”³³⁹

Com a intensificação das relações entre os povos, que movidos por sentimentos de solidariedade e interdependência subscrevem pactos internacionais estabelecendo mecanismos de cooperação recíproca, os tratados internacionais passam a possuir posição de primazia em relação ao ordenamento interno de cada Estado.

10.3 Artigo 98 do Código Tributário Nacional e a Superioridade Hierárquica dos Tratados

O art. 98 do CTN prevê a primazia dos tratados sobre a legislação interna, impondo a observância do quanto estabelecido nos tratados e convenções internacionais pela legislação posterior que lhes sobrevenha.³⁴⁰

³³⁸ Ob. cit. p. 83

³³⁹ Ob. cit. p. 85

³⁴⁰ O art. 98 do CTN assim dispõe: “Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Da interpretação do art. 98 do CTN, é possível extrair-se que os tratados internacionais, além de revogarem ou modificarem a legislação tributária interna que lhes preceda, prevalecem ainda sobre aquela que lhes sobrevenha.

Incorreu, no entanto, em equívoco, o legislador, ao falar em revogação da norma interna por aquela de natureza internacional. Genuinamente, não se está diante de uma abrogação, já que a norma interna permanece válida e eficaz dentro do ordenamento jurídico - positivo pátrio. No entanto, a sua eficácia fica paralisada, exclusivamente, em relação aos atos e fatos disciplinados pela norma internacional conflitante. A lei interna tem, assim, sua eficácia restrita a um grupo de indivíduos e situações, ao que se denomina de derrogação.³⁴¹

Não se trata portanto de revogação da legislação interna, que continua válida e eficaz para as demais hipóteses que não forem disciplinados pelo tratado. Trata-se de uma “paralisação” da eficácia da norma interna nas situações específicas e absolutamente delimitadas, disciplinadas pela norma convencional.³⁴²

Alberto Xavier, em comentário ao art. 98 do CTN, destaca que:

“é incorreta a redação deste preceito quando se refere à “revogação” da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui

³⁴¹ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 43

³⁴² Quanto à questão da revogação da lei interna pela norma convencional, Luciano da Silva Amaro afirma que: “Mesmo nas hipóteses reguladas no tratado, quando este fixe o limite até o qual cada país signatário pode tributar, a norma de incidência tributária que efetivamente se aplica é a lei interna, sem a qual, mesmo autorizada pelo tratado a cobrança do tributo até tal ou qual limite, essa cobrança não será possível” (op. cit. p. 158).

perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna 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 situações e pessoas, limitação esta que caracteriza o instituto da derrogação”³⁴³

A doutrina tradicional³⁴⁴, assim como a jurisprudência³⁴⁵, questionam a constitucionalidade do art. 98 do CTN, sob o argumento de que não é atribuição constitucional da lei complementar dispor sobre hierarquia normativa.

É esse o entendimento de Luciano da Silva Amaro:

“o art. 98 do Código Tributário Nacional seria inútil, porque, de um lado, lhe faleceria aptidão para impor o primado dos tratados, e, de outro, também lhe seria negada valia para explicitar a necessidade de harmonizar-se a lei interna (enquanto norma geral) com a disciplina do tratado (enquanto norma especial), uma vez que essa harmonização não depende do preceito inscrito naquele dispositivo legal”³⁴⁶

³⁴³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 102-103

³⁴⁴ Esse é o entendimento de CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997; BORGES, José Alfredo. **Tratado internacional em Matéria Tributária como Fonte do Direito**. Revista de Direito Tributário. n. 27/28 p. 172; FILHO, Valmir Pontes. **ICM - Mercadoria importada do exterior**. Revista de Direito Tributário. n. 27/28. p. 141.

³⁴⁵ Segundo o Ministro Cunha Peixoto, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 80.004 (RTJ-824) é norma de “questionável constitucionalidade”.

³⁴⁶ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 174.

De fato, assiste razão àqueles que afirmam que hierarquia normativa é matéria que deve ser disciplinada pelo texto constitucional³⁴⁷, e a Constituição brasileira, lamentavelmente, omitiu-se quanto a tal questão.

Assim, em matéria tributária, diante de uma situação conflitual, em face da inexistência de norma constitucional que confira ao direito internacional primazia sobre o direito interno, há de prevalecer o primeiro, qual seja, o direito internacional, pela aplicação do critério da especialidade.

Com efeito, a prevalência dos tratados, em matéria tributária, sobre as leis internas não decorre de sua superior hierarquia, pois de fato não está prevista no texto constitucional, mas porque, como demonstrou-se anteriormente, o tratado é lei especial, que em cotejo com a norma interna geral, sobre ela prevalece, por força da aplicação do critério da especialidade.

Portanto, é despicienda a argumentação acerca da inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, já que a solução para conflitos normativos entre tratado e lei interna, por falta de disciplina constitucional, extrai-se do próprio sistema e não do art. 98 do CTN que, conforme pondera José Souto Maior Borges, “não tem sequer pertinência, regra de ouro na discussão dialética dos prós e contras da argumentação. Porque, tratando-se da questão constitucional, jamais a sua exegese teria caráter decisivo, norma infra constitucional que é.”³⁴⁸

³⁴⁷ Luciano da Silva Amaro, quanto a esta matéria, afirma que o Código Tributário Nacional não tem aptidão para impor o primado dos tratados, afirmando que só à Constituição Federal é dado dispor sobre hierarquia de fontes normativas. (Os tratados Internacionais e a Contribuição social sobre o lucro. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1977. p. 159).

³⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. **Direito Tributário...** p. 174

Não se pode, outrossim, imputar qualquer inconstitucionalidade ao art. 98 do CTN, por ser norma “puramente declaratória dos efeitos do ato internacional”, como observa José Souto Maior Borges³⁴⁹, além de ser, a suspensão da eficácia da legislação interna, um dos efeitos próprios do tratado, que é “direito plurilateral internacional que suspende a eficácia de direito unilateral interno”, consoante obtempera citado autor.³⁵⁰

O art. 98 do CTN integra, com outros, texto de lei complementar que tem, por força do que dispõe o art. 146 da Constituição Federal, a função primordial de estabelecer normas gerais em matéria tributária, dentre as quais encontram-se, por certo, as disposições referentes à interpretação, vigência e aplicação da legislação tributária.

Como diria Geraldo Ataliba, é estreitíssimo o campo de atuação da lei complementar, no que diz respeito à matéria tributária, não lhe sendo dado dilargar ou reduzir os direitos e garantias atribuídas pelo texto constitucional, o que de resto, torna limitada a sua atuação.

É certo que dentro desse estreito campo de atributividade da lei complementar, está a prerrogativa de estabelecer regras acerca da vigência, interpretação e aplicação das normas tributárias, já que são estas, normas gerais em matéria tributária.

Sacha Calmon N. Coelho acertadamente se manifesta acerca desta questão:

³⁴⁹ BORGES, José Souto Maior. **Direito Tributário...** p. 174

³⁵⁰ BORGES, José Souto Maior. **Direito Tributário...** p. 174

“Sempre se entendeu no Brasil que as normas sobre vigência, interpretação e aplicação da legislação tributária são, por excelência, normas gerais de direito tributário, de observância obrigatória pela União, Estados e Municípios. Ao que o art. 98 do CTN encartado no capítulo que trata precisamente dessas matérias harmoniza-se com a Constituição à perfeição”.³⁵¹

Assim, o art. 98 do CTN, cumpriu o seu papel constitucional ao conter “norma geral” acerca da aplicação dos tratados internacionais em face da lei interna. Nele não se vislumbrando, portanto, qualquer inconstitucionalidade.

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

Conclui-se, em relação à regra do art. 98 do CTN, que sem conferir superior hierarquia aos tratados, o que é atribuição exclusiva do texto constitucional, o legislador complementar alcançou os efeitos dela decorrentes.

³⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária : Perante a Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 59. p. 186.

O que se pretende dizer com tal assertiva é que, apesar de não ter, o legislador complementar atribuição para dispor sobre hierarquia normativa, ao descrever a regra do art. 98 do CTN estabeleceu que as normas convencionais, precedam ou sucedam às leis internas, sobre ela prevalecem

10.4 Conflitos entre Tratados e a Constituição Federal

Se é certo que a Constituição brasileira não contém norma sobre a posição hierárquica-normativa do tratado em relação à legislação interna, o mesmo não se pode dizer quanto a posição do tratado frente à Constituição Federal.

Em outras palavras, se, por um lado, a Constituição não atribui aos tratados superior hierarquia sobre as leis, por outro lado, deixa patente a posição infra-constitucional dos instrumentos convencionais internacionais, ao estabelecer no art. 102, III, “b”, que compete ao Supremo tribunal Federal, o controle da constitucionalidade dos tratados internacionais. Tal dispositivo destaca a supremacia das normas constitucionais sobre o teor das avenças internacionais.

Francisco Rezek, acerca da posição infra-constitucional das tratados pondera: “Tão firme é a convicção de que a lei fundamental não pode sucumbir, em qualquer espécie de confronto, que nos sistemas mais obsequiosos para com o direito das gentes tornou-se encontrável o preceito segundo o qual todo tratado conflitante com a Constituição só pode ser concluído depois de se promover a necessária reforma constitucional”.^{352 353}

Como pondera Carlos Maximiliano, “sendo a Constituição a lei suprema do país [...] contra a sua letra ou espírito não prevalecem [...] tratados ou quaisquer atos diplomáticos”.^{354 355}

Pontes de Miranda preleciona a respeito da inconstitucionalidade dos tratados:

“os tratados e mais atos interestaduais estão para a Constituição na mesma relação em que para ela estão as leis. São, também eles, leis. Às vezes, violam textos constitucionais, quer por sua feitura, quer por seu conteúdo. Dentro da ordem jurídica do Estado, é evidente que não valem,

³⁵² REZEK, J. F. **Direito internacional público**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 103

³⁵³ A Constituição Holandesa, é, provavelmente a única, a tolerar em determinadas circunstâncias, a conclusão de tratados derogatórios de seu texto, o que pode representar uma real reforma Constitucional.

³⁵⁴ MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição Brasileira**. Rio de Janeiro: [s.n.], 1948. p. 142

³⁵⁵ Arnaldo Sussekind pondera a respeito: “Não há dúvida de que é raríssimo o conflito entre a norma internacional e a Constituição dos países; mas, excepcionalmente, pode configurar-se. E, nesta hipótese, sem embargo da responsabilidade internacional do Estado, afigura-se-nos que, no âmbito interno, aquela perde ou não adquire eficácia jurídica, porquanto se essa eficácia: a) advém do sistema constitucional, parece lógico concluir-se que a norma internacional não poderá afrontar preceitos da própria Magna Carta; b) decorre apenas da aplicação do princípio de que a lei posterior revoga a anterior, certo é que a lei nacional que aprovou o tratado não pode gerar efeitos jurídicos contrários ao determinado na Constituição.” (In. **Direito internacional do Trabalho**. São Paulo: LTR, 1983. p. 70).

se assim o estatui a Constituição. A questão de valerem na ordem supraestatal é de outra natureza”³⁵⁶

Os tratado estão, portanto, sujeitos ao controle da constitucionalidade. A incompatibilidade do tratado com a Constituição implica a sua não-aplicação na ordem interna, não obstante seja válido perante a ordem internacional.³⁵⁷

Não poderia ser diferente. A posição infra-constitucional dos tratados é adotada pelos Estados para assegurar a sua necessária soberania. Se é certo que a noção de soberania adquiriu, nos tempos modernos, uma conotação mais flexível, a fim de compatibilizar-se com o crescimento das relações entre Estados no cenário internacional, é certo também que atribuir aos tratados primazia diante da norma constitucional, pode representar uma afronta “fatal” à soberania dos Estados e ao seu poder de auto-determinação.³⁵⁸

Nos Estados soberanos, a Constituição é o principal fundamento do ordenamento jurídico, e por esta razão, contém regras tendentes a tornar efetivo

³⁵⁶ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. 2.ed. Rio de Janeiro: [s.n.], v. III, 1970. p.334.

³⁵⁷ Apesar de a Constituição brasileira admitir o controle da constitucionalidade dos tratados, só conhecemos um exemplo em que foi declarada a inconstitucionalidade de tratado... O Supremo Tribunal Federal em acórdão de 14/06/74 “declarou a inconstitucionalidade, em parte, de alguns artigos da Convenção da OIT n.º 110 referentes às condições de trabalhadores em fazenda”. Os citados dispositivos eram inconstitucionais perante as Constituições de 1946 e a de 1967 com a Emenda n.º 1 de 1969. O Brasil após o prazo exigido pela convenção acabou de denunciá-la.

³⁵⁸ Sacha Calmon Coelho sugere um controle prévio de constitucionalidade pelo STF - “Estamos propondo que antes do decreto legislativo que homologa o acordo pronuncie-se a Suprema Corte sobre a sua constitucionalidade, como faz a Corte Constitucional Alemã de modo próprio, embora não exista uma palavra sequer na Lei Fundamental de Bonn, conferindo-lhe tal prerrogativa. O exame prévio decorre exatamente da cláusula geral de guarda da Constituição. A razão é simples. Evitar que tratados referendados pelo Congresso venham depois ser inquinados de inconstitucionais, gerando dúvidas e prejuízos às partes e aos seus nacionais.” (COELHO, Sacha Calmon. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária*. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n.59. p.194)

o ideal de segurança e estabilidade da ordem interna. Nessa medida, os textos constitucionais de uma maneira geral e o brasileiro, em especial, não contêm regras que os colocam em uma posição inferior ao produto normativo dos compromissos que o Estado assume externamente.³⁵⁹

Muito embora a opção por um sistema que afirme o absoluto primado do texto constitucional possa representar em confronto com o princípio “pacta sunt servanda”, um ilícito de natureza internacional passível de responsabilização, ainda assim é curial que se preserve a autoridade da lei fundamental do Estado.

10.5 Síntese Conclusiva

Do exposto, conclui-se que o tratado referendado pelo Congresso Nacional, ratificado, promulgado pelo Presidente da República e finalmente

³⁵⁹ No direito português os autores divergem quanto à posição de supraconstitucionalidade dos tratados. Gomes Canotilho e Vital Moreira entendem que o direito internacional geral ou comum cede perante a Constituição, embora prevaleça sobre a lei, (**Constituição da República Portuguesa anotada**, 2.ed. Lisboa: . v.1, 1984 p. 92-93). Já André Gonçalves Pereira, Fausto de Quadros (ob. cit. p. 117-118) e Jorge Miranda (As actuais normas constitucionais e o direito internacional. **Nação e defesa**. n.36. p. 5-6) entendem que as normas contratuais sobrelevam as constitucionais. Comentam André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros: “Especificamente quanto aos tratados internacionais que se integram no direito internacional geral ou comum (ou como tais ou enquanto seus preceitos já foram absorvidos pelo Direito consuetudinário geral - já explicamos atrás), em face da interpretação que damos a este art. 8º, n.º 1, o juiz português deve conceder-lhes prevalência sobre a Constituição não obstante os arts. 207º, 277º, 178º, n.º 1, e 179º admitirem a fiscalização da constitucionalidade dos tratados internacionais sem os distinguir. (ob. cit. p. 118)

publicado, adquire plena eficácia e aplicabilidade no âmbito interno, alterando, em conseqüência, a legislação interna com ele conflitante.

É certo que a solução de conflitos entre lei interna e tratado internacional é matéria que deve ser resolvida em sede de Direito Constitucional. No entanto, a Constituição Federal brasileira não contém disciplina acerca dos conflitos que se estabelecem entre o direito interno e o internacional. À medida que a Magna Carta não atribui superior hierarquia aos tratados, tal solução é obtida “a priori” pela via interpretativa e bem assim pela aplicação dos critérios apresentados pela doutrina, para solução de antinomias.

Não apenas em matéria tributária os tratados possuem primazia sobre a legislação interna. Em qualquer circunstância, qualquer que seja a matéria versada no acordo internacional, a primazia deste em face da lei interna é conclusão necessária e tem como principal fundamento o princípio “pacta sunt servanda”.

É certo que o critério da especialidade é, predominantemente³⁶⁰ nos tratados que visam matéria tributária, apto a solucionar antinomias entre tratado

³⁶⁰ Sobre a matéria, decidiu o Supremo Tribunal Federal: “Extradição. Prazo da prisão. Conflito entre a lei e o tratado. Na colisão entre a lei e o tratado, prevalece este, porque contém normas específicas. O prazo de 60 dias fixado no Tratado de Extradição Brasil - Estados Unidos, cláusula VIII, conta-se do dia da prisão preventiva ao em que foi apresentado o pedido formal da extradição. A detenção anterior, para outros fins, não é computada.” (“Habeas Corpus” n.º 58.727 - DF - Pleno - Relator: Min. Soares Muñoz); “Extradição. Prazo da prisão. Conflito entre a lei e o tratado. Na colisão entre a lei e o tratado prevalece este, porque contém normas específicas. O prazo de 60 dias fixado no Tratado de Extradição Brasil - Estado Unidos, cláusula VIII, conta-se do dia da prisão preventiva ao em que foi apresentado o pedido formal de extradição. A detenção anterior, para outros fins, não é computada.” (“Habeas Corpus” n.º 58731-3 - DF - Pleno - Relator: Min. Soares Muñoz) e “Habeas Corpus. Extradição. II. A arguição de se tratar de crime político é tema que só excepcionalmente se torna possível examinar nesta via sumária. III. A existência de Tratado, regulando a extradição, quando em conflito com a lei, sobre ela prevalece porque contém normas específicas. IV. Excesso de prazo não reconhecido, em conformidade com as disposições do Tratado em questão. V. Writ indeferido” (“Habeas Corpus” n.º 51.977 - DF - Pleno - Relator: Min. Thompson Flores)

e lei interna, pois, quando veiculam regras tributárias, modificam o comando geral da norma interna limitando a incidência tributária.

No entanto, não é apenas a especialidade do tratado que veicula regras de natureza tributária que se apresenta como fundamento de sua primazia, mas antes e principalmente o princípio do “pacta sunt servanda”.

Sendo certo que hoje o STF ainda não reconhece, em qualquer hipótese, a prevalência dos tratados internacionais em face da lei interna, sob a justificativa de inexistência de primazia hierárquica prevista pelo texto constitucional, a alteração da Constituição para nela introduzir-se norma que atribua superior hierarquia aos tratados é providência necessária.

É certo que a conclusão pela primazia do direito internacional a partir de soluções interpretativas é providência tanto frágil quanto insuficiente para dirimir conflitos entre direito internacional e direito interno, pois sendo a interpretação atividade individual e particular do operador jurídico, as soluções e conclusões a que chegam os intérpretes podem ser distintas.

Consoante demonstrou-se, a jurisprudência pátria, diante de uma antinomia entre tratado e lei interna entende ser sempre aplicável o critério cronológico, prevalecendo, em qualquer hipótese, a norma posterior, seja ela um tratado ou uma lei interna. Tal posição, no entanto, não é a mais adequada, pois conforme se ponderou, não reconhece sempre ao tratado a primazia que lhe é intrínseca.

Adotando o entendimento de que tratados e convenções internacionais guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias interna, o Supremo Tribunal Federal tem decidido no sentido de que inexistente primazia hierárquica entre tratado e lei interna, aplica-se o critério cronológico para solução de antinomias.³⁶¹

A doutrina, por sua vez, chega a distinta conclusão, qual seja, a primazia do direito internacional, em qualquer hipótese, pela aplicação, diante de uma antinomia do princípio do “pacta sunt servanda”.

Quanto aos tratados que veiculam matéria tributária a solução do conflito normativo pode ainda ocorrer pela aplicação do princípio da especialidade.

É nítida portanto a divergência de entendimento entre doutrina e jurisprudência frente a um mesmo impasse jurídico. A opção da jurisprudência pelo critério cronológico e da doutrina pelo da especialidade reflete a fragilidade da providência interpretativa na solução de conflitos entre tratados e leis internas. A opção feita pela doutrina, em favor do critério da especialidade ou da

³⁶¹ Assim decidiu o STF na Extradução n.º 662-2 cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, publicado no DJU de 30.05.97: “- Tratados e convenções internacionais - tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (RTJ83/809) - guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro.

A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil.

A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, o critério da especialidade. Precedentes. (Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética. n. 23, 1997. p.224)

jurisprudência, em favor do critério cronológico é muitas vezes política, exigindo um esforço casuístico do intérprete.

Portanto, diante da diversidade de soluções a que pode chegar o intérprete, frente a uma antinomia entre tratado e lei interna, é a formal alteração do texto constitucional providência que faz-se absolutamente necessária, para que consagre, este, regra que reconheça a primazia do direito internacional. Tal providência implicará que, o tratado internacional, preceda ou suceda a lei interna com ele conflitante, prevaleça como sói ser nos países mais desenvolvidos do mundo.

11. TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE DISPOREM SOBRE O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INTERNAS

O estudo das normas contratuais, de índole internacional, que estabelecem isenções e benefícios fiscais relativamente a tributos de competência dos Estados e Municípios, requer uma detida análise do modelo federativo brasileiro.

11.1 A Federação e os Estados - Membros, no Brasil.

O princípio federativo está disposto no art. 1º da Magna Carta Federal:

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

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.”

O Brasil adotou o federalismo em 15 de novembro de 1889 diante da implantação da República. Tal decisão consolidou-se com a superveniência da Constituição de 1891.

Nesse período, os Estados, recém-criados, gozaram de grande autonomia.

No entanto, com o golpe de Estado em 1937, o Brasil voltou à forma unitária de Estado, e a Federação só ressurgiu com a Constituição de 1946.

O que há de ser ressaltado é que nos Estados Unidos da América do Norte, a Federação formou-se a partir da conjugação de Estados e no Brasil, a Federação nasceu da descentralização de um Estado, que até então, era unitário. O Estado Federal brasileiro nasceu por segregação.

Hans Kelsen é autor de uma das mais coerentes doutrinas acerca da natureza jurídica do Estado Federal, afirmando que nele coexistem três ordens jurídicas distintas.

Uma ordem jurídica central, que forma uma comunidade jurídica parcial e ordens jurídicas locais, consubstanciadas nos Estados - Membros.

O Estado Federal é, portanto, somatório dessas ordens jurídicas parciais, formando a comunidade jurídica total.

11.2 A Natureza Jurídica do Estado Federal.

A natureza jurídica do Estado Federal é controvertida. Acerca de tal controvérsia valemo-nos da lição de Roque Antonio Carraza.

“Não entram em acordo os autores, no apontar os traços característicos do Estado Federal. Assim, v.g. , Duguit nele vislumbra a existência de dois governos no mesmo território e a impossibilidade de alterarem as competências de cada um deles, sem a anuência de ambos. Já Hauriou sustenta que, no federalismo, há diversidade de leis e várias soberanias secundárias, sob uma soberania comum. Jellinek, sempre rigoroso, aponta como da essência do Estado Federal a autonomia, salvaguardada pela Constituição, das unidades federadas. Le Fur, de sua

parte, considera existente uma Federação, quando as unidades federativas entram na formação da vontade do Estado. Kelsen, com sua visão formalista do Direito, distingue o Estado Federal dos demais, pela existência, nele, de três ordens jurídicas: duas parciais (a União e as unidades federadas) e uma global (a da Constituição, que as domina, delimitando-lhes a competência e encarregando um órgão de fazê-la cumprir).

Desta amostra, notamos que poderíamos, com a maior facilidade, compor um grande mosaico, com excertos ou citações de renomados juristas e, ainda assim, não chegaríamos a uma conclusão definitiva sobre a natureza jurídica do Estado Federal. Por quê? Em primeiro lugar indubitavelmente, porque, no mundo infinito e ondeante do pensamento, cada autor acaba por captar alguma peculiaridade que escapou à argúcia dos demais. Mas, acima de tudo, porque cada Federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o ordenamento jurídico local.³⁶²

Cada Federação, é certo, tem uma fisionomia própria, e a brasileira, tem sua peculiar feição.

Basta notar que o constituinte incluiu, na composição da Federação brasileira, os Municípios, ao dispor no art. 1º da Magna Carta que a República Federativa do Brasil é formada pela união dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

O só fato 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.

³⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 70-71.

Também a autonomia dos Estados-Membros é, no Brasil, ínfima, quase a desnaturar a forma federativa pela qual optou-se.

A pequena autonomia dos Estados-Membros no Brasil não desnatura, no entanto, a forma federativa de Estado, pois permanece intocado, no texto constitucional, o traço principal dos Estados Federativos, qual seja, o de que, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades, conferem a sua prerrogativa de soberania em benefício da União.

Para compreensão do fenômeno federativo, Luis Roberto Barroso analisa alguns dos seus elementos fundamentais, tais como a soberania, a autonomia, as noções de centralização e descentralização, bem como as de concentração e desconcentração, concluindo a propósito do conceito de Estado Federal:

“Estado federal é uma modalidade de Estado composto, onde se verifica a superposição de duas ordens jurídicas — federal, representada pela União e federada, representada pelos Estados membros —, coordenadas por um processo de repartição de competências determinado pela Constituição Federal, em que a União titulariza a soberania e os Estados - Membros detêm autonomia, participando, por um critério de representação, na formação da vontade federal.”³⁶³

³⁶³ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro** : O problema da federação. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. 27 p.

Deveras, o Estado brasileiro é um Estado Federal no qual os Estados - Membros têm autonomia, mas não soberania, soberano é o Estado brasileiro.

Assiste pois razão a Roque Antonio Carrazza, ao anotar ser o Estado brasileiro um Estado Federal onde os Estados-Membros, não obstante possuírem autonomia, não têm personalidade jurídica internacional o que implica a vedação de que atuem ante o foro do Direito das Gentes, não podendo pois declarar a guerra ou celebrar a paz, nem, também, firmar tratados internacionais ou manter relações diplomáticas com os Estados estrangeiros³⁶⁴.

Nos termos do que dispõe o art. 60 § 4º, I da Constituição Federal, é absolutamente vedada a proposta de emenda à Constituição, tendente a abolir a Federação.

Geraldo Ataliba, ao comentar o art. 47 § 1º da Constituição de 67/69, afirmou:

“(...) O princípio federal, em suas mais essenciais exigências, só pode ser revogado por força de uma verdadeira revolução, que deite por terra o Texto Constitucional e ab-rogue categoricamente todo o sistema, a partir de suas bases. Só avassaladora revolução popular pode anular o princípio federal.”³⁶⁵

³⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**...83 p.

³⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. competência Legislativa Supletiva Estadual, **Revista de direito público**. v.62.

No Brasil, o princípio federativo, viga mestra de nosso sistema constitucional, é cláusula pétrea e por esta razão insuprível por via da reforma constitucional.

11.3 Tributos Estaduais e Municipais como Objeto dos Tratados Internacionais

A partir da análise do modelo federativo brasileiro, é possível afirmar que o Brasil é, a teor do art. 1º da Magna Carta, um Estado Federal que se compõe de uma ordem jurídica global (o Estado brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (a União) e periféricas (os Estados - Membros e Municípios).

Cada Federação, é certo, tem uma fisionomia própria, e a nossa, para não ferir a regra, tem sua peculiar feição. O constituinte de 1988, construiu o modelo federativo brasileiro nele incluindo também os municípios.³⁶⁶ A partir de então, em nossa sistemática, também os municípios são ordens jurídicas periféricas.

³⁶⁶ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I- a soberania;
- II- a cidadania;
- III- a dignidade da pessoa humana;
- IV- os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V- o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

A União, ao celebrar tratados internacionais está agindo na qualidade de representante da nação brasileira, de ordem jurídica global, e não como pessoa política de direito público, como ente federativo, como ordem jurídica parcial central. Fica aqui ressaltado o “caráter bifronte da União”, no dizer de José Souto Maior Borges, “ora representando o Estado brasileiro (ordem jurídica global), ora representando a pessoa política de direito público interno (ordem jurídica parcial central).”³⁶⁷

No âmbito internacional, a União congrega e representa todos os Estados - Membros perante o “direito das gentes” na qualidade de Estado brasileiro e em nome da República Federativa do Brasil. Atuando em tal posição assume a soberania da Nação, desfrutando da personalidade de direito internacional, o que não ocorre em relação aos Estados que a compõem.³⁶⁸

Nessa medida, não se lhe impõe qualquer óbice de firmar tratados internacionais que concedam isenções e benefícios relativamente a tributos estaduais e municipais³⁶⁹.

É certo que a União, como ente federativo, não pode, celebrando tratados, conceder benefícios fiscais em relação a tributos que não estejam na sua esfera constitucional de competência impositiva, pois tal postura fere

³⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 172

³⁶⁸ CARRAZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 91

³⁶⁹ Tal matéria foi apreciada pelo STF, quanto ao imposto estadual (ICM / ICMS), tendo este concluído que “a mercadoria importada do país signatário do GATT, ou membros da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional (Súmula n.º 575), tendo posteriormente o STJ manifestado seu assentimento através das súmulas n.º 29 e 71. Consoante afirma José Eduardo Soares de Melo, “esta postura prestigia a segurança jurídica nas relações entre nações, conferindo à União a representatividade da totalidade do Estado brasileiro, com plena soberania e prevalecimento do interesse nacional sobre os interesses internos.” (Ob. cit. p. 113)

frontalmente o princípio federativo e como decorrência o da tripartição constitucional de competências. Além de infringir o art. 151, III do texto constitucional, que veda a concessão, pela União, de isenção heterônoma.³⁷⁰

Tal premissa não é verdadeira, no entanto, quando a União, representando o Estado brasileiro, celebra tratados concedendo isenções³⁷¹ ou reduzindo alíquotas de tributos estaduais, municipais e distritais. Nessa posição é - lhe permitido conceder benefícios tributários de qualquer natureza.³⁷²

Sendo pessoas políticas de Direito público interno, os Estados e Municípios, são representados, no âmbito internacional, pela União enquanto ordem jurídica global.

É o que sustenta Luciano Amaro: “Os Estados - Membros e os Municípios não possuem soberania, de tal sorte que, no plano das relações com outros Estados soberanos, quem legisla (ratificando os tratados) é o Congresso Nacional, editando normas que integram o direito tributário brasileiro e não o Direito sobre tributos federais”³⁷³

³⁷⁰ “Art. 151, É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

³⁷¹ Quanto à concessão de isenções por tratados internacionais, Marco Aurélio Greco, pondera: “A rigor, portanto, o tratado não pode “conceder isenções” de tributos estaduais ou municipais. Mas, pode prever que a competência estadual ou municipal não alcança determinada mercadoria, situação, pessoa, etc. Esta possibilidade resulta da conjugação do art. 146, III, a, da CF/88 (pois “definir fatos geradores” implica dar os limites da incidência, demarcá-la), com o art. 98 do CTN, na medida em que a legislação interna deverá atender suas disposições (= não extrapolar); vale dizer, não instituir onde o tratado disser que não cabe.” (GRECO, Marco Aurélio. *Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 45)

³⁷² Acerca dessa matéria, pontua Sacha C. Coelho: “As isenções, como se sabe, podem resultar do manejo do sujeito passivo da obrigação. A política tributária, seja em razão da formação de mercados comuns, como o Mercosul, seja em razão das técnicas de livre comércio partejadas e acordadas no GATT, não pode ser embaraçada pelas veleidades dos Estados - Membros, que o nosso federalismo não tem viés histórico, como o americano e o suíço.(COELHO, Sacha Calmon. Op. cit. p.192)

³⁷³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.176

Explica Miguel Reale; “para quem focaliza o Brasil, digamos assim, considerando-o de fora, como um todo, não existem Municípios, nem Estados, nem a União: existe apenas e tão-somente a pessoa jurídica unitária do Estado brasileiro”³⁷⁴

Assim, no que diz respeito às relações internacionais, a União atua representando o Estado brasileiro e subscrevendo tratados internacionais. Estados e Municípios não podem figurar como sujeitos desses instrumentos, pelo simples fato de que a ordem jurídica internacional os desconhece, isentos de soberania que são.

A limitação constitucional ao exercício da competência tributária imposta pelo art. 151, III da Magna Carta deve ser entendida como uma restrição à competência da União como ordem jurídica parcial central, à medida que não poderá, nessa qualidade, conceder isenções de tributos estaduais e municipais.

Como anota Sacha Calmon Navarro Coelho, ao analisar tal dispositivo, a vedação de isenção heterônoma objetiva a manutenção da isonomia nas relações entre União, Estados e Municípios, não a “imobilização do Estado brasileiro na concerto internacional das nações, impedindo-o de empenhar validamente a sua palavra em tema tributário, sobremais nestas quadras de desenvolvimento frutuoso das experiências de integração econômica regional.”³⁷⁵

³⁷⁴ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 1986. P. 235

³⁷⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; MIZABEL. Ob. cit. p. 191

Por razões de política fiscal internacionais, muitos tratados estabelecem isenções nas importações e exportações, além de prever a atribuição de tratamento tributário idêntico ao similar nacional, afastando com isso privilégios e barreiras alfandegárias.

Para ilustrar tal pensamento, convém trazer à colação algumas normas do Tratado de Assunção (ou Tratado do Mercosul), que a República Federativa do Brasil firmou em 26 de março de 1991, com a República da Argentina, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai, para a formação de um mercado comum entre os países signatários.

Tal tratado foi aprovado pelo Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo n.º 197, de 25 de setembro de 1991 e teve sua carta de Ratificação depositada, pelo Brasil, em 30 de outubro de 1991, tendo entrado em vigor em 29 de novembro de 1991.

Em matéria tributária, comprometeram-se, os Estados Parte, a suprimir barreiras alfandegárias e a não cobrar tributos dos produtos de cada um dos Estados signatários, se o mesmo tratamento fosse atribuído ao produto nacional.

Por força do disposto no art. 5º, “a”, estabeleceram, os países signatários, um programa de redução progressiva de tarifas, para, em 31 de dezembro de 1994, alcançar tarifa zero³⁷⁶

³⁷⁶ “Art. 5º - Durante o período de transição, os principais instrumentos de transição, os principais instrumentos para a Constituição do Mercado Comum são: a) Um programa de liberação comercial, que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras restrições ao comércio entre Estados Partes, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário.

Tal dispositivo facilita e favorece o intercâmbio comercial entre os Estados Parte, diante da vedação que estabelece da incidência de tributos sobre produtos das partes envolvidas.

O tratado prevê ainda que os produtos dos países que integram o MERCOSUL, devem ter igual tratamento tributário dispensado aos produtos nacionais, providência que se traduz em mecanismo de grande relevância para a consolidação e desenvolvimento das relações dos Estados Parte.³⁷⁷

É de se inferir do quanto exposto, que, com tais providências, os Estados signatários do Tratado de Assunção anuíram em um sistema de isenções e benefícios fiscais aplicável nos três países simultaneamente, e que deve alcançar, no âmbito interno, não só a União, enquanto ente federativo, mas também aos Municípios, Estados e Distrito Federal.³⁷⁸

³⁷⁷ “Art. 7º - Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplica ao produto nacional.

³⁷⁸ Não é esse o entendimento de Roque Antônio Carraza: “Pois bem, em relação aos tributos federais, as isenções são inegáveis. Elas, porém, não se estendem, a nosso ver, aos tributos estaduais, municipais e distritais. Noutro dizer, as isenções e incentivos fiscais previstos no Tratado do MERCOSUL não vinculam os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

De fato, por mais louváveis e elevados que sejam os objetivos do Tratado do MERCOSUL, ele, apesar do decreto legislativo que o ratificou, não pode - em função das normas constitucionais brasileiras, máxime das que consagram os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital - interferir na legislação tributária dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.” (CARRAZA, Roque Antônio. MERCOSUL e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n.64, 1994. p.189). Assim também entende Estevão Horvath: “A conclusão a que se chega, mediante aplicação do raciocínio acima descrito, é a de que tratado internacional, ou melhor, decreto - legislativo que o aprova, aplica-se imediatamente à pessoa política da União, modificando a sua legislação tributária ou a revogando, do mesmo modo que a lei ordinária federal o faria, pois são veículos normativos de igual força impositiva e emitidos pelo mesmo órgão legislativo. Quanto a fazer com que norma veiculada em tratado prevaleça sobre a legislação dos demais membros de federação, seria inócua, porquanto basta o legislador vir a dizer o contrário, que a terá colocado abaixo.” (HORVATH, Estevão. Tratado internacional, em matéria tributária, pode isonerar tributos estaduais ?. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994. p.267)

Antes disso, também o GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, adotado pelo Brasil - Lei n.º 313, de 1948), dispôs sobre isenção de tributos devidos por força de norma interna:

“Art. 3º, item 1. Os produtos de qualquer parte contratante importados no território de outra parte contratante serão isentos da parte dos tributos e outras imposições internas de qualquer natureza que excedam os aplicados, direta ou indiretamente, a produtos similares de origem nacional”.

Também o Tratado de Montevideu que criou o ALALC (Associação Latino - Americana de Livre Comércio, atual ALADI) prevê benefícios fiscais na hipótese que descreve: “art. XXI. Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de outra parte contratante, de tratamento não menos favorável que o aplicado a produtos similares nacionais”.

Francisco de Paula Souza Brasil, ao estudar a questão das isenções concedidas por tratados afirma: “Os tratados e Convenções internacionais, em matéria tributária, por conseguinte, se sobrepõem às leis estaduais e municipais. Deve-se dar a esta regra o entendimento e o elastério que melhor convier aos interesses do País e à sedimentação de suas relações internacionais.”³⁷⁹

³⁷⁹ BRASIL, Francisco de Paula Souza. Op. cit. p. 41

Impende notar ainda que, ao concluir tratados internacionais, a União, como representante do Estado brasileiro age em favor do interesse nacional e não em seu próprio benefício. Perante o “direito das gentes” a União atua em nome da nação brasileira e para o bem comum.

Assim, ao conceder isenções de tributos de entes federativos parciais periféricos, a União o faz em benefício da nação brasileira, não se podendo sobrelevar interesses meramente locais em detrimento do interesse nacional.

O art. 21, I da Constituição Federal outorga à União competência para “manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”.

Portanto, apenas a União, enquanto representante do Estado brasileiro, pode celebrar tratados nacionais o que faz por intermédio do Presidente da República, que tem, por força do disposto no art. 84, VIII, competência para subscrever tratados internacionais.

No dizer de Francisco Rezek, a Constituição Federal consagra o sistema segundo o qual “a voz externa do Estado é, por excelência, a voz do seu chefe”.³⁸⁰

Não se pode admitir que uma avença internacional subscrita pelo chefe da soberana nação brasileira, da qual participam chefes de outras nações igualmente soberanas, deixe de ser aplicada no plano interno, por conflitar com interesses dos Estados e Municípios. Ainda que devam ser estes ressarcidos por

perdas sofridas, a avença há de prevalecer, em qualquer hipótese, para que o Estado brasileiro não seja responsabilizado por descumprimento de cláusula pactícia constante de documento internacional.

Há de se ter em consideração, outrossim, que o descumprimento de cláusula constante de tratado internacional, além de gerar a responsabilização do Brasil no plano internacional, conduz à desmoralização do Estado brasileiro por descumprimento do princípio “pacta sunt servanda”, o que, além de ser desabonador, é altamente prejudicial para um Estado que dá os primeiros passos rumo a um processo de integração comunitária.

Hamilton Dias de Souza entende, igualmente, que a alteração unilateral de tratados afronta a regra - “até ética” -, segundo o qual os acordos devem ser preservados (“pacta sunt servanda”), o que implica infração ao art. 4º, inciso IX e parágrafo único da Magna Carta, que alberga o princípio de cooperação entre os povos.³⁸¹

É como pondera Natanael Martins:

“Nesse contexto, não se pode compreender porque a Nação, representada pelo Chefe do Poder Executivo, ratificando tratados ao lado dos demais Estados do mundo, no palco da direito das gentes, no mais das vezes visando uma maior integração dos povos, validamente introduzidos no ordenamento jurídico por ato do Congresso, possa ver seu acordo

³⁸⁰ REZEK, Francisco. *Curso...* p. 36

³⁸¹ SOUZA, Hamilton Dias de. *Tratados Internacionais : OMC e MERCOSUL. Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 27 p. 35

frustrado nas modificações operadas no direito interno, sem que tenha havido expressa intenção de nulificá-lo”. [...]

“Na área do direito tributário o fato é mais grave. Se dois países aceitam uma limitação para a tributação de rendimentos ou mercadorias enviadas de um território do outro, não podem um deles, unilateralmente, passar a tributar de forma mais gravosa, enquanto o outro continua a cumprir a limitação.”³⁸²

Tal argumento, agregado ao entendimento do peculiar modelo federativo brasileiro, conduz à certeza da possibilidade de tratados internacionais veicularem regras que estabeleçam limitações à incidência de tributos estaduais e municipais.

A prevalecer o entendimento de que ao Estado brasileiro, subscrevendo tratados internacionais, é vedado estabelecer isenções de tributos estaduais e municipais, o Brasil se veria limitado a firmar tratados relativamente a tributos federais, o que, de resto, é uma limitação por demais exacerbada para o país nas suas relações no plano internacional.

Frente a tal panorama, em que a doutrina³⁸³, assim como a jurisprudência não construíram ainda uma posição unânime acerca da

³⁸² MARTINS, Natanael. Apud Sacha Calmon Navarro Coelho e Mizabel de A. M. Derzi. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: RT, 1997 p. 160-161.

³⁸³ Não admitem a concessão de isenções por meio de tratados internacionais dentre outros: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário...** p. 460; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997. p.113; COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Legislação Complementar**. [s.l.]: [s.n.]. p. 170, HORVATH, Estevão; Carvalho, Nelson Ferreira de. Tratado internacional em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. n. 64, 1993. p. 262; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul, **Pesquisas Tributárias, Nova série, n. 3**, p. 32); DELGADO, José Augusto. Idem. p. 70; MALERBI, Diva. Idem. p. 80; BASTOS, Celso; FILKENSTEIN, Cláudio; PEREIRA. Idem. p.115. RODRIGUES,

possibilidade da concessão de isenções e benefícios fiscais por tratados internacionais, a proposta (de lege ferenda), de alteração do texto constitucional, que ora se faz para nele incluir dispositivo que consagre a superioridade hierárquica dos tratados, é medida que, definitivamente, tornará superada tal discussão.

A partir do reconhecimento, por norma constitucional, da primazia dos tratados sobre a lei interna, as avenças internacionais aplicar-se-ão no plano interno tão logo ratificadas, afastando as leis nacionais, no que com ela forem incompatíveis. Aos tratados internacionais será lícito conceder isenções e benefícios fiscais relativamente a tributos estaduais e municipais por força de sua superior posição hierárquico - normativa.

Marilene Talarico Martins. Idem. p. 148. CASSONE, Vittorio. Idem. p.186; MELLO, José Eduardo Soares de. Idem. p. 198; ICHIHARA, Yoshiaki. Idem. p. 242; PONTES, Helenilson Cunha., Idem. p. 375 e MOURA, Monica Cabral da Silveira de. Idem. p.392. Admitem: MARTINS, Natanael. Tratados. In. **Imposto de renda**. [s.l]:[s.n]. p. 142; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados Internacionais em Matéria Tributária : perante a Constituição do Brasil de 1988. In. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. n.59 p.189; MACHADO, Hugo de Brito. Tributação no Mercosul, **Pesquisas tributárias**, Nova Série, n.3, p.90; LOBO, Maria Tereza de Almeida Cárcomo. Idem. p. 134-6; HARADA, Kiyoshi. Idem. p.209-10; AKSELRAD, Moisés. Idem. p. 226-9; BALERA, Wagner. Idem. p.254-8; HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Idem. p.271-5; ROCHA, Valdir de Oliveira. Idem. p.279-81; NOUR, Ricardo Abdul. Idem. p.317-22; MARQUES, Fernando de Oliveira. Idem. p.338-41; FERNANDES, Edilson Carlos. Idem. p.356-8; BASSO Maristela; ESTRELLA, Angela Tereza Gobbi. Idem. p.407-14; HENARES NETO, Halley; CAMPANILE, Vinicius T. Idem. p. 452-4; MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tinoco. Idem. p. 466-9; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Idem. p. 494-5; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Idem. p.506-7; COSTA, Marcos da ; MENEZES, Paulo Lucena de. Idem. p.523-6.

11.4 O Princípio da Estrita Legalidade Tributária e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária

Dispõe o art. 150, I, da Constituição Federal, ser vedado às pessoas políticas de direito público exigir ou majorar tributo sem lei.³⁸⁴ Trata-se do princípio da estrita legalidade tributária.³⁸⁵

Nos termos do apontado preceito constitucional, o sujeito ativo da obrigação tributária não pode instituir qualquer que seja o tributo, nem tampouco majorá-lo, se não o fizer por lei. E lei, no sentido empregado é a lei no sentido orgânico - formal, ou seja, lei que passou por todas as etapas do processo legislativo.^{386 387}

³⁸⁴ Art. 150 - “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça”

³⁸⁵ Paulo de Barros Carvalho assim denomina ao princípio insculpido no art. 150, I da Constituição Federal: “O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Op cit. p. 98)

³⁸⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p.155, 156. Pondera, ainda, o autor a esse respeito: “Portanto, o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei) mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe na exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de reserva absoluta de lei formal (Alberto Xavier) ou estrita legalidade (Geraldo Ataliba).” (CARRAZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 162-163.)

³⁸⁷ Decidiu o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 138284-8 - Ceará - Pleno, tendo como relator o eminente Ministro Carlos Mário Velloso: “Convém registrar primeiro que tudo que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no que toca à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A Medida Provisória n.º 22, de 06.12.1988, foi convertida na Lei n.º 7.689, de 15.12.1988.

Não seria, portanto, pelo fato de que foi a contribuição criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional”.

Por decorrência do princípio da estrita legalidade, a criação de tributos, através da previsão da respectiva hipótese de incidência - aspectos material, espacial, temporal e pessoal -, bem assim o aumento dos tributos, só pode ocorrer por lei, ou seja, só à lei, como ato jurídico elaborado pelo órgão legislativo, que obedeceu em sua tramitação a todas as fases e requisitos do processo legislativo, é dado criar ou aumentar tributo.

O princípio da estrita legalidade tributária é um desdobramento do princípio da legalidade insculpido no art. 5º, II da Constituição Federal que Dispõe: “II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei; [...]”.

O princípio da legalidade e o da estrita legalidade tributária são decorrência lógica, necessária e impostergável do princípio da segurança jurídica e conseqüentemente do Estado de Direito.

Os valores certeza e segurança jurídica são intrínsecos à realização do Direito, impondo a obediência à legalidade na criação, alteração e extinção dos tributos, como limite à atividade do legislador e do aplicador do Direito.

O princípio da legalidade é, assim, alicerce fundamental de um Estado estruturalmente organizado segundo os postulados da doutrina da divisão orgânica do poder. É ainda a mais clara concretização do ideal democrático e republicano da representação popular, legitimando o exercício de todo poder estatal em um Estado Democrático de Direito.

Sendo a tributação uma atividade própria da administração pública, é de se analisar o princípio da legalidade frente à atividade desempenhada pelo administrador.

Hely Lopes Meireles ensina que:

“A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei.

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. [...]”³⁸⁸

É de se ressaltar que a matéria tributária versada em tratados internacionais é, predominantemente, o estabelecimento de regras de integração entre os Estados signatários.³⁸⁹

³⁸⁸ MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 82.

³⁸⁹ Heleno Taveira Torres, quanto às convenções de Direito internacional sobre a renda e o capital afirma: “O “objeto” das convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital está na predisposição de regras de integração para o tratamento da renda e do capital transnacional, e dos tributos sobre estes incidentes, nas relações que envolvam residentes de um e do outro Estado contratante, através de uma funcional limitação ao sistema tributário (interno) desses Estados, com a finalidade de harmonizar este relacionamento, evitando indesejáveis “concursos de pretensões impositivas”, mediante a disposição de critérios para evitar, reduzir ou eliminar a formação destes, integrando, com normas gerais e abstratas, os ordenamentos internos dos signatários naquilo que forem incompletos, diversos ou contraditórios, com eficácia limitada aos

Os tratados que veiculam matéria tributária³⁹⁰, usualmente, não instituem ou aumentam tributos, ao contrário, suprimem-nos ou reduzem-nos. Não lhes cabe, portanto, criar obrigações tributárias, como aliás leciona Heleno Taveira Torres.

“Nesse sentido, as convenções não podem nem criar novas obrigações tributárias nem tampouco ampliar as já existentes, como não podem derogar *in totum* qualquer disposição de direito interno, quer do sistema formal, quer *a fortiori* das garantias aos contribuintes. Elas buscam tão-só oferecer uma pauta de critérios para resolver possíveis concursos de pretensões impositivas entre os signatários, que envolvam “residentes” dos respectivos Estados contratantes, apenas, quando aos rendimentos e tributos nelas discriminados.”

Visam, desta feita, permitir uma ampliação eficaz do princípio da segurança jurídica, [...]”³⁹¹

É também o que ensina Wagner Balera: “No âmbito tributário, porém, as normas que regulam a cooperação econômica entre países apresentam como especial objetivo a desoneração de tributos”.³⁹²

tributos e às categorias de rendimentos regulados (Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital : abrangência de tributos incidentes sobre as empresas. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997. p.61.)

³⁹⁰ Heleno Taveira Torres afirma não ser correta a generalização “tratados de direito tributário”. Apontando quatro espécies de acordos internacionais em matéria tributária:: a) sobre a renda e capital, b) tributos e gravames aduaneiros, c) sucessões e doações e d) troca de informações. (op. cit. p. 61)

³⁹¹ TORRES, Heleno Taveira Torres. *Convenções Internacionais em Matéria Tributária sobre a renda e o capital : a abrangência de Tributos incidentes sobre as empresas*. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: dialética, 1997 p. 62

³⁹² BALERA, Wagner. *Tributação no Mercosul : Pesquisas tributárias* (Nova série n. 3). São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 253.

As isenções³⁹³ e benefícios fiscais previstos em tratados devem também, por seu turno, atender ao requisito da legalidade e ao princípio da indisponibilidade dos interesses públicos.³⁹⁴

A propósito da indisponibilidade dos interesses públicos Celso Antônio Bandeira de Mello sempre seguro e oportuno, ensina:

“A indisponibilidade dos interesses públicos significa que sendo interesses qualificados como próprios da coletividade - internos ao setor público - não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los - o que é também um dever - na estrita conformidade do que predispuser a *intentio legis*.”³⁹⁵

Extrai-se de tais ensinamentos que os bens e interesses públicos não estão à livre disposição do administrador. É como afirma ainda o autor:

³⁹³ José Souto Maior Borges entende que são as isenções “hipóteses de não - incidência legalmente qualificadas” (**Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969). Segundo Paulo de Barros Carvalho este conceito possui o vício da definição pela negativa e não explica como acontece a fenomenologia das regras de isenção a respeito de sua harmonia com a regra - matriz de incidência. Para este jurista, a norma de isenção é uma norma de estrutura e o fenômeno das isenções ocorre da seguinte forma: duas normas jurídicas se encontram, sendo uma a regra - matriz de incidência tributária (norma de conduta) e a outra a regra de isenção (norma de estrutura), sendo que esta suprime parcialmente a área de abrangência de qualquer um dos critérios da hipótese (material, espacial, temporal) ou da consequência (subjeto, quantitativo) daquela regra - matriz de incidência.

³⁹⁴ Lúcia Valle Figueiredo assim define interesse público: “Interesse público, singelamente, pode ser definido como o bem jurídico de interesse coletivo que, por lei, deve ser perseguido pela Administração. De seu turno, conveniência e oportunidade estão definitivamente atreladas ao conceito. Em outro falar: conveniente para a Administração será sempre o implemento do bem público a tempo e hora.” (**Curso de Direito Administrativo**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p.105)

³⁹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 23.

“Em suma, o necessário - parece-nos - é encarecer que na administração os bens e os interesses não se acham entregues à livre disposição da vontade do administrador. Antes, para este, coloca-se a obrigação, o dever de curá-los nos termos da finalidade a que estão adstritos. É a ordem legal que dispõe sobre ela.” [...]

“As pessoas administrativas não tem portanto disponibilidade sobre os interesses públicos confiados à sua guarda e realização. [...]”³⁹⁶

Inferre-se da lição do festejado mestre que o princípio da legalidade, aplicado à atividade administrativa de tributação, impõe a obediência à lei e como consequência conduz à indisponibilidade do interesse público.

Com efeito, os princípios da legalidade e da indisponibilidade dos interesses públicos caminham *pari passu*.

Assim, se só à lei é dado criar ou aumentar tributo, também a ela, com absoluta exclusividade, é dado instituir isenções e benefícios fiscais.

Nesse aspecto merecem citação as palavras de Roque Antônio Carrazza: “Em rigor, a competência para tributar e a competência para isentar são como o verso e anverso de uma mesma moeda. Ou, dito de outro modo (menos metafórico), se só a lei pode validamente tributar, só a lei pode validamente isentar (esta, pelo menos, é a regra geral).”³⁹⁷

³⁹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Ob. cit. p. 23-24

³⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10.ed. São Paulo: Melhoramentos, 1997. p. 455

Consoante pondera ainda Souto Maior Borges “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”.³⁹⁸

A propósito da responsabilização do Estado por lesão ao patrimônio público averbou Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Procede, ainda, da matriz da legalidade a contrapartida da ilegalidade, isto é, o princípio da ampla responsabilidade do Estado, através do qual, se transgredi-la, incorre nas sanções previstas. Destarte ficam assegurados os direitos dos particulares perante a ação administrativa.

Com efeito, não teria sentido ou alcance jurídico algum o princípio da legalidade se a responsabilidade do Estado, em matéria de atos administrativos, não fosse o seu reverso. A Constituição brasileira regula a matéria no art. 37, § 6º.”³⁹⁹

O art. 176 do CTN, dispõe que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é decorrente de lei.

Também o art. 150, § 6º da Constituição Federal, prevê que:

“§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica,

³⁹⁸ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p

³⁹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ob. cit.* p. 28.

federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela EC 3/93)”

Ressalte-se, por oportuno, que ainda que inexistisse qualquer dispositivo legal ou constitucional impondo a exigência de lei para concessão de isenções e benefícios fiscais, ainda assim impor-se-ia a sua observância, pois o regime de exclusiva legalidade na concessão de isenção descende do princípio da estrita legalidade tributária, porque se só a lei pode instituir tributo, só ela pode estabelecer isenções.⁴⁰⁰

Sendo certo que os tratados devem ser ratificados pelo Congresso Nacional, é o decreto legislativo que exterioriza a anuência do Poder Legislativo com os termos do tratado, conferindo “foros de legalidade” à isenção por ele veiculada.

As matérias que se enquadram no âmbito da competência privativa do Congresso são disciplinadas através de decreto legislativo, que é ato com força de lei - pois cria direitos e deveres -, sem sanção ou veto presidencial.

⁴⁰⁰ Heleno Taveira Torres entende que a disposição do art. 150 § 6º cede diante de isenções concedidas por tratados em função da aplicação do princípio “*pacta sunt servanda*”. Pondera o autor: “Um caso interessante que tem sua relevância é o da isenção e outros benefícios concedidos aos rendimentos de pessoas físicas previsto nas convenções firmadas pelo Brasil. Como é sabido, toda e qualquer isenção só pode ser concedida mediante lei específica, porque assim determina a Constituição Federal (art. 150, § 6º) e o Código Tributário Nacional (arts. 176-9). Então, qual a validade desta cláusula no Brasil? É plena, haja vista a aplicação do princípio (de direito internacional) *pacta sunt servanda* às obrigações internacionais em matéria tributária assumidas pela União, representando a República Federativa do Brasil. (Ob. cit. p. 297)”

Os decretos legislativos são “as leis a que a Constituição não exige a remessa ao Presidente da República para a sanção (promulgação ou veto)”, declara Pontes de Miranda⁴⁰¹

Para José Afonso da Silva, decretos legislativos são “atos destinados a regular matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional (art. 49) que tenham efeitos externos a ele; independem de sanção ou de veto”.⁴⁰²

Conforme se ponderou anteriormente, o Decreto Legislativo reveste-se em mera autorização para ratificação, não podendo, o Poder Legislativo, por seu intermédio, intervir no conteúdo específico do tratado, ou seja, ao Congresso Nacional incumbe exclusivamente manifestar ou não sua concordância com o inteiro teor do tratado, sendo-lhe defeso proceder a qualquer alteração em relação a seu conteúdo, emenda ou referendá-lo apenas em parte, pois tais atos fogem à sua competência constitucionalmente estabelecida. O que lhe é facultado, eventualmente, é apresentar alguma reserva, o que não conduz, necessariamente, à conclusão de que o Poder Legislativo pode alterar as disposições dos tratados, pois, definitivamente, não possui tal faculdade.⁴⁰³

⁴⁰¹ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1**, de 1969, v.3. p.142.

⁴⁰² SILVA, José Afonso da. **Curso...** p. 452.

⁴⁰³ A respeito a lição de Celso D. de Albuquerque Mello: “A emenda apresentada pelo Congresso é uma interferência indevida nos assuntos do Executivo, uma vez que só a ele competem negociações no domínio internacional e a emenda nada mais é do que uma forma indireta pela qual o Legislativo se imiscui na negociação. Já a reserva, não tem o aspecto acima mencionado. O legislativo poderá apresentá-la desde que seja cabível. Decorre esta posição das seguintes considerações: quem negociou o tratado foi o Executivo, e uma vez que ele admite reserva, foi por ter concordado com isto. Ora, nesta situação o Legislativo se manifesta dentro dos estritos limites do tratado negociado pelo Executivo. Entretanto, caberá ao executivo apreciar a vantagem de ratificar o tratado aprovado pelo Congresso com reserva, ou deixar de fazê-lo. Na prática, todavia, é de se assinalar que o Congresso tem apresentado emendas.” (ob. cit. p. 216-217)

Assim, o Decreto Legislativo não cria propriamente as isenções veiculadas por tratados, mas representa a obediência ao princípio da legalidade no processo de conclusão de atos internacionais.

Considerando-se que legalidade quer dizer obediência ao processo legislativo tal qual descrito na Constituição, é de se analisar o trâmite dos tratados no Congresso Nacional.

A remessa dos tratados ao Congresso Nacional faz-se por mensagem do Presidente da República.

A discussão e votação ocorrem, separadamente, na câmara e no Senado.

Em ambas as casas, a exemplo do que ocorre com as leis ordinárias, de uma maneira geral, o tratado será apreciado por comissões permanentes em razão da matéria que versar. Usualmente são as comissões de relações exteriores e de Constituição e justiça que os apreciam.

Posteriormente à apreciação pelas comissões, instruídos com os pareceres por elas elaborados, o processo é submetido à votação em plenário, onde é necessária a presença da maioria absoluta dos membros das respectivas casas parlamentares. Para aprovação, é necessária a manifestação favorável da maioria absoluta dos presentes.

Aprovado pelo Congresso Nacional, opera-se a formalização da decisão por decreto legislativo, promulgado pelo Presidente do Senado Federal.

Infere-se do exposto que a tramitação dos tratados no âmbito do Congresso Nacional, assemelha-se à tramitação das leis ordinárias (arts. 61 e 69 da Constituição Federal) na Câmara dos Deputados e no Senado Federal.

Impende notar que tal como se demonstrou ocorrer com os tratados, também as leis ordinárias e complementares podem ser enviadas ao Poder Legislativo por mensagem do Presidente da República, e lá chegando são distribuídas às comissões permanentes, cuja competência é determinada em razão da matéria sobre que dispõe o respectivo projeto de lei.

Discutido e votado, o projeto de lei nas comissões, a exemplo do que se dá com os tratados, o projeto com os pareceres é submetido à votação em sessão plenária, merecendo aprovação por manifestação favorável da maioria simples, no caso de lei ordinária, e por maioria absoluta, na hipótese de lei complementar (art. 69 da Constituição Federal).⁴⁰⁴

A promulgação é realizada, no caso das leis ordinárias e complementares, pelo Presidente da República ou pelo Presidente do Senado Federal, nos termos do disposto no art. 66 § 7º da Constituição Federal.⁴⁰⁵

Ressalte-se que o processo legislativo a que se submetem os tratados se distingue daquele a que se submetem as leis no que diz respeito à sanção ou ao veto, pois, como se ponderou, contrariamente às leis, em geral, os decretos

⁴⁰⁴ “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

⁴⁰⁵ “§ 7º. Se a lei não for promulgada dentro de quarenta e oito horas pelo Presidente da República, nos casos dos §§ 3º e 5º, o Presidente do Senado a promulgará, e, se este, não o fizer em igual prazo, caberá ao Vice - Presidente do Senado fazê-lo.”

legislativos que aprovam os tratados não se submetem ao veto ou à sanção presidencial.

Conclui-se, portanto, que não obstante a aprovação dos tratados pelo Congresso Nacional exteriorizar-se, no Brasil, por decreto legislativo, e não por lei ordinária ou complementar, lhe é lícito assim como o é para a lei ordinária, conceder isenções e benefícios fiscais, pois, assim como as leis ordinárias e complementares, também o decreto legislativo obedece a processo legislativo específico, o que lhe imprime o caráter de lei em sentido orgânico - formal. É, portanto, o decreto - legislativo, apto a tornar eficazes internamente, as disposições de tratados que instituem isenções e benefícios fiscais.

Helenilson Cunha Pontes, em comentário às regras tributárias do MERCOSUL, corrobora tal entendimento, afirmando que, ao submeterem-se ao referendo do Congresso Nacional, atendem os atos internacionais ao princípio da legalidade, concretizando com isso o princípio democrático da representação popular.⁴⁰⁶

Merecem, neste aspecto, transcrição as palavras do autor: “O princípio da legalidade tributária está respeitado pela participação dos representantes do povo brasileiro no processo de internacionalização das regras tributárias do MERCOSUL”.⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **Tributação no MERCOSUL. In Pesquisas Tributárias** (Nova Série - n.3). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p.368

⁴⁰⁷ PONTES, Helenilson Cunha. Ob. cit. p. 369

Para tornar viáveis e assim eficazes internamente os compromissos internacionalmente assumidos, aprovado pelo Congresso Nacional, através de Decreto Legislativo, o Tratado integra o ordenamento jurídico nacional.

Merecem citação, a propósito, as palavras de Hamilton Dias de Souza: “Assim, pode-se dizer que nesses casos o princípio da legalidade deve ser interpretado com temperamentos. Basta que haja preeminência da lei ratificadora do Acordo Internacional não sendo necessário que cuide ela de todos os aspectos já constantes de seu corpo [...]”⁴⁰⁸

Assim, o legislador constitucional adotou um procedimento de participação conjunta do Poder Executivo e do Poder Legislativo na conclusão dos tratados. O Presidente da República atua na assinatura do pacto e na sua ratificação e promulgação, e o Poder Legislativo atua manifestando sua aceitação ou rejeição em relação ao conteúdo do pacto.

Ensina Hamilton Dias de Souza:

“Ora, se, como dito, a regra geral é a de ratificação (ou não) em bloco, de todas as regras constantes do acordo internacional celebrado pelo Executivo, vê-se claramente que embora passe a vigor como lei interna, não se pode exigir todo o rigor técnico, de resto aplicável às demais normas de competência originária do Legislativo nacional, simplesmente porque

⁴⁰⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. 4º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário : Limites de Alteração Tarifária no Mercosul e GATT (OMC, nov., 1995). **Repertório IOB de Jurisprudência**, Segunda quinzena de março de 1996, n. 6/92. p.42.

divergem ambos os processos de criação destas normas que, em determinado momento, terão aplicação na ordem interna.”⁴⁰⁹

Cumpridas as formalidades, impostas pelo Texto Constitucional, o Tratado passa a integrar a ordem jurídica interna, não como uma lei interna, mas como um Tratado Internacional como o é, não perdendo a avença a sua natureza de Acordo internacional.

Tanto é verdade o que ora se afirma, que a promulgação dos tratados diverge da promulgação das normas do ordenamento interno, pois, como se ponderou, os tratados são normas sem sanção nem veto. Também a revogação do tratado é distinta da revogação das leis internas. Não se admite a revogação do pacto unilateralmente, mas apenas a denúncia perante os demais signatários.

Não sendo o tratado lei interna, o Poder Executivo só tem a faculdade de denunciá-lo, o que não ocorre com a norma jurídica interna, que depende de ato do legislativo que a revogue.

É oportuno notar que, ao lado dos tratados internacionais, existem certos tipos de ajustes internacionais em forma simplificada, que são atos bilaterais de natureza administrativa, atos complementares de tratados, sendo, muitas vezes, atos que se constituem em base para futuros tratados.

⁴⁰⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. Tratados Internacionais - OMC e Mercosul. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p.38-39.

Por inexistir qualquer previsão constitucional que imponha a necessidade de referendo do Congresso, também para os “acordos em forma simplificada”, dispensada a ratificação, entram em vigor, no momento da assinatura, com a mera troca de notas, troca de cartas etc.

Ressalte-se que embora na prática assim não ocorra, dispondo tais acordos sobre matéria tributária, a participação do Poder Legislativo faz-se imprescindível, sob pena de inconstitucionalidade, por infração ao princípio da legalidade e conseqüentemente ao da segurança jurídica do contribuinte.

Cabe aqui ponderar, parafraseando Francisco Rezek, que, no Brasil, os tratados vigem internamente com sua “roupagem original de tratados” e nessa qualidade eles próprios instituem isenções e benefícios fiscais que são referendados pelo Congresso Nacional, através de decreto legislativo, instrumento que os introduz no ordenamento jurídico pátrio.

É perfeitamente possível, portanto, a assunção, pelo Brasil, de compromissos de desoneração tributária perante a ordem internacional, com o intuito de estabelecer um processo de harmonização fiscal.

Admite-se que tratados internacionais de que o Brasil seja parte, estabeleçam regras que limitem a incidência de tributos da competência de Estados e Municípios. Tais normas internacionais de natureza desonerativa devem ser internamente aplicadas e honradas fundamentalmente por atenção ao princípio do “pacta sunt servanda”.

O Estado brasileiro é legítimo, para, em nome da nação estabelecer isenções tributárias e benefícios fiscais em relação à exações de competência das pessoas políticas de direito público (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Tais isenções adquirem eficácia no âmbito interno, após o referendo do Congresso Nacional, ato este, que imprimindo legalidade à norma de tratado rende obediência aos princípios da legalidade e estrita legalidade tributária insculpidos nos arts. 5º, II e 150, I da Constituição Federal.

12. CONCLUSÕES

1) A tendência na evolução do Direito Internacional aponta para a limitação do caráter absoluto da vontade dos Estados, diante da multiplicação das vinculações nos tratados e convenções internacionais.

2) A soberania estatal admite duas vertentes: a interna e a externa. A interna corresponde à supremacia do Estado sobre os indivíduos, ao passo que a externa corresponde ao poder de autodeterminação dos Estados frente ao “direito das gentes”.

Nas matizes interna ou internacional, a soberania apresenta uma vertente tributária, é a chamada soberania fiscal, que corresponde, no ordenamento interno, ao poder do Estado de estabelecer um sistema tributário autônomo e, no âmbito internacional, à autonomia de estabelecer mecanismos de coexistência e aplicação concomitante de sistemas tributários distintos e muitas vezes colidentes.

À soberania fiscal interna prefere-se chamar de competência tributária que, não obstante exteriorizar uma posição de supremacia do Estado

sobre o cidadão, encontra limitações impostas pelo ordenamento jurídico interno.

3) O conceito de soberania é um conceito jurídico aberto, à medida que não é um conceito posto pelo texto constitucional de maneira estática e fechada, assumindo conteúdos distintos conforme o momento histórico em que esteja sendo interpretado, o mesmo podendo-se dizer em relação à soberania tributária.

Soberania e soberania fiscal são conceitos que, diante de seu alto grau de indeterminação, conduzem o operador jurídico a abstrair, em relação a elas, significados diversos diante de realidades distintas.

4) A convergência de aspectos, como a intensificação do inter-relacionamento estatal no plano internacional e um sistema constitucional que, em muitos aspectos, não permite ao Brasil integrar-se, em condições de igualdade com outros Estados, em um cenário onde cada vez mais se dá o estreitamento das relações internacionais, determina que a única interpretação admitida relativamente ao conceito de soberania, no momento atual, é aquela que a reconheça, não como um instituto estático, representado pela plenitude de competências, mas como sendo dinâmica e, nessa medida, sensível ao ordenamento jurídico internacional, pois o momento histórico assim o requer.

5) Decorrência da confluência dos poderes tributários de vários Estados é a dupla ou plúrima tributação. Tal situação conduz à necessidade de

identificação do âmbito de incidência e do âmbito de eficácia da lei tributária no espaço.

O âmbito de incidência relaciona-se com o poder legislativo do Estado ao criar abstratamente os tributos; está relacionado, pois, à competência tributária. O âmbito de eficácia, por seu turno, refere-se à atividade do Poder Executivo de administrativamente tornar concreta a pretensão tributária; relaciona-se, portanto, com a capacidade tributária ativa.

6) O princípio da territorialidade da lei determina qual é o seu âmbito espacial de incidência.

Na evolução do princípio da territorialidade, duas são as restrições impostas a ele. Uma é aquela que afirma que a delimitação territorial do poder normativo estatal não é princípio imperativo, o que conduz à consequência de que a disciplina jurídica dos fatos ocorridos no estrangeiro não corresponde, necessariamente, à violação daquele território e outra que o conceito de territorialidade é tão indeterminado que é impossível dele derivar concretas consequências jurídicas.

O princípio da territorialidade orienta a solução de situações tributárias no âmbito internacional, indicando, no mais das vezes, quais delas são abrangidas pelas leis tributárias internas.

7) A extraterritorialidade comporta duas vertentes, a material e a formal. Quanto à primeira, não afronta a soberania dos Estados, o mesmo não se podendo dizer quanto à segunda, que implica a possibilidade de execução

coercitiva da lei tributária em território de ordem jurídica estranha àquele em que teve sua origem.

Diante da proliferação dos tratados e convenções internacionais no mundo todo, o princípio da territorialidade passou a ser insuficiente como critério para solucionar conflitos quanto à aplicação da lei tributária, no que se refere às questões internacionais, fazendo-se necessário o acatamento da extraterritorialidade.

A transnacionalização das relações internacionais está a exigir uma atualização do princípio da territorialidade. Integramos, hoje, um universo onde as relações internacionais tornam as fronteiras estatais permeáveis.

Dentro de uma perspectiva de extraterritorialidade da competência dos Estados, passam estes a considerar produzido dentro dele ato ou fato praticado total ou parcialmente no exterior, submetendo-os ao exercício de sua competência.

A extraterritorialidade da lei, acatada excepcionalmente por nosso sistema, prevalece diante da disparidade entre normas internas e internacionais, admitindo-se que determinados atos, fatos ou pessoas sofram regulação por norma vigente em outro sistema.

Assim, no Concerto das Nações, a conclusão de tratados e convenções internacionais tem o condão de conferir às normas nacionais aplicabilidade em território de outro Estado. É esta hipótese na qual se tem admitido a extraterritorialidade das normas.

8) Partindo do conceito de competência tributária, e assim também do entendimento de que existem com relação ao Poder Tributário do ente público duas aptidões distintas, uma de criar *“in abstracto”* o tributo, por lei ordinária, descrevendo-lhe os seus aspectos pessoal, material, espacial e temporal, e outra de arrecadar o tributo, sendo esta uma manifestação da atividade administrativa do Estado, é possível identificar-se a soberania em relação a essas duas aptidões.

9) Dentre os instrumentos primários introdutórios de normas encontram-se os tratados e as convenções internacionais, que podem veicular conteúdo específico atinente à matéria tributária.

Em face do Direito brasileiro, após a sua promulgação, dá-se a integração de suas regras ao ordenamento jurídico pátrio, passando estas a compor o direito interno, e nele produzindo efeitos jurídicos.

Os tratados internacionais são instrumentos introdutórios de normas pois criam direitos e deveres, a partir da sua promulgação e respectiva publicação, quando então passam a produzir efeitos jurídicos.

10) Os tratados internacionais obrigam por si mesmos, em virtude do princípio *“pacta sunt servanda”*, que é norma de direito internacional que determina que os tratados concluídos devem ser cumpridos.

11) No plano internacional, o Estado Federal é quem goza de personalidade jurídica de direito internacional.

12) No Brasil, por força da sistemática adotada pela Constituição, quem possui voz externa é o Presidente da República. Ao Poder Executivo cabe a negociação, ratificação e promulgação no procedimento de celebração dos tratados. Ao Congresso Nacional incumbe, exclusivamente, apreciar e referendar, ou não, os tratados internacionais em que o Brasil seja parte e de demais atos que representem compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

13) São inúmeros os dispositivos constitucionais que versam a matéria do relacionamento do Brasil com a ordem internacional. Além dos arts. 49, I e 84, VIII, também o art. 4º prevê os princípios segundo os quais o Brasil rege-se nas suas relações internacionais. Não há, no entanto, no ordenamento constitucional, norma assecuratória da prevalência e da superior hierarquia dos tratados sobre a legislação interna.

A total ausência de um dispositivo constitucional que determine a superior hierarquia a norma convencional sobre a interna, está a demandar a alteração do texto constitucional, para que nele se inclua dispositivo que preveja que os tratados são recebidos “como tal” na ordem nacional e que possuem primazia em face do ordenamento interno.

14) A existência de norma constitucional que reconheça o primado dos tratados é medida que se faz premente para tomar efetivo o processo de integração econômica pelo MERCOSUL.

15) Diante do conceito que atualmente se formula de soberania, impõe-se uma alteração do texto constitucional, a fim de torná-lo compatível e

consonante com o dito conceito, assim também com a realidade econômica internacional.

A inclusão de dispositivo de tal teor no texto constitucional conferirá ao Estado brasileiro condições de plena integração ao que hoje se passa no cenário internacional.

16) Diante da importância e do peso que os pactos de integração internacional assumem, neste final de século, e ainda do contraste que hoje existe, entre a situação constitucional do Brasil, com a da Argentina e do Paraguai, nossos parceiros no MERCOSUL, onde existe regra constitucional expressa, que abre espaço à supranacionalidade dos tratados internacionais frente ao ordenamento interno, faz-se imperiosa a inclusão de regra de igual teor em nosso texto constitucional, com o que estaremos, a largos passos, caminhando para um real e efetivo processo de integração comunitária.

17) O Texto Constitucional brasileiro dispõe, no art. 5º, § 2º, que os direitos e garantias previstos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte. O dispositivo caracteriza, em face do que preceituava a carta constitucional de 1967, inovação introduzida pelo texto constitucional de 88, pois que acresce, ao elenco de direitos e garantias previstos na Magna Carta, também aqueles previstos e assegurados pelos tratados internacionais.

Com tal disposição, a Constituição Federal atribui aos direitos e garantias individuais, de índole internacional, natureza de norma constitucional.

Os direitos e garantias previstos em tratados passaram, portanto, a integrar por força de tal dispositivo o elenco dos direitos constitucionais.

A Constituição de 1988 acolhe e alberga os direitos e garantias individuais enunciados em tratados internacionais de que o Brasil seja signatário, incorporando-os automaticamente ao ordenamento interno, e atribuindo-lhes “status” de norma constitucional.

Diversamente do que prevê para os tratados que acarretam encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional em relação aos quais deve haver aprovação pelo Congresso Nacional, para aqueles que dispõem sobre direitos e garantias individuais, o texto constitucional admite a incorporação imediata de suas disposições ao ordenamento jurídico interno.

18) Em relação à questão da incorporação dos tratados ao ordenamento interno apresentam-se fundamentalmente duas vertentes, a monista e a dualista.

A corrente monista admite duas vertentes: o monismo com primazia do direito interno e o monismo com primazia do direito internacional. Ambas sustentam, de um modo geral, a existência de uma única ordem jurídica que engloba a ordem interna e a internacional. Nos sistemas monistas, com primazia do direito internacional, opera-se a incorporação automática dos tratados à ordem interna.

Em oposição à corrente monista está a dualista que reconhece no ordenamento interno e no internacional duas ordens distintas.

Os países que adotam a sistemática de incorporação legislativa refletem uma opção pela concepção dualista, por força da qual a ordem jurídica nacional e a internacional são autônomas e independentes. Já aqueles que adotam a incorporação automática, manifestam opção pela concepção monista, para a qual direito interno e o internacional são uma só unidade.

A teoria da “transformação”, também chamada de “teoria da incorporação” ou ainda “teoria da incorporação legislativa”, reflete uma posição dualista extremada, já que, sem lei interna que transforme as normas de tratado em direito nacional, as disposições convencionais não têm aplicabilidade no âmbito interno de cada Estado.

19) Possui, o Estado brasileiro, um sistema dualista com temperamentos, pois admite a incorporação automática ao direito nacional, após ratificação, apenas dos tratados que disponham sobre direitos e garantias individuais, sendo que, em relação aos demais tratados, faz-se imprescindível a aprovação pelo Congresso Nacional através de Decreto Legislativo, seguido de ratificação, promulgação e publicação, para que a norma de tratado tenha vigência e assim eficácia no ordenamento interno, e ainda assim, na ausência de dispositivo constitucional em sentido contrário, e a luz da jurisprudência do STF, as normas de direito internacional não têm qualquer primazia sobre o direito interno.

20) No que diz respeito ao direito internacional tributário, com frequência quase que absoluta, os tratados dispõem sobre acordos para evitar a bitributação no âmbito internacional.

A dupla incidência tributária no âmbito internacional é fruto da existência de diferentes critérios de delimitação da competência tributária.

A solução dos problemas de dupla imposição deve fundamentar-se, principalmente, na solidariedade internacional.

As medidas mais eficazes na prevenção e solução da múltipla incidência tributária são as medidas bilaterais, dentre as quais estão prevalentemente os tratados e convenções internacionais.

Decorrendo a dupla tributação internacional da dificuldade de serem compatibilizadas as competências tributárias no âmbito internacional, o estabelecimento de critérios comuns para a definição da nacionalidade, residência ou fonte, pode se apresentar como solução.

21) O “referendo” do Congresso Nacional não reproduz o tratado na íntegra, apenas autoriza o Presidente a ratificá-lo, o que desencadeará a sua plena aplicação no âmbito interno dos Estados signatários. O referendo é assim um “requisito para eficácia plena do tratado”.

22) Existindo conflito entre a norma contida em tratado e outra integrante do ordenamento jurídico interno, busca-se solução para o conflito através da aplicação de um dos critérios para solução de antinomias.

Diante do pressuposto de que as antinomias surgem a partir do conflito entre normas advindas de autoridades competentes, num mesmo âmbito normativo, é possível afirmar-se que, aprovados por decreto legislativo, os

tratados se inserem no mesmo âmbito normativo que as normas internas. Nestas circunstâncias, se as disposições de tratados forem conflitantes com as das normas internas, estar-se-á diante de um conflito aparente de normas, o qual deverá ser solucionado pela aplicação do critério hierárquico, pela aplicação do critério cronológico ou pela aplicação do critério da especialidade.

É possível afirmar-se a prevalência dos tratados, em matéria tributária, sobre dispositivo de lei interna após a sua aprovação por decreto legislativo, pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, ao passo que lei interna tem a nota da generalidade.

A existência de um tratado internacional que disponha sobre matéria tributária, que já é objeto de lei interna, implica, por si só, o surgimento de uma antinomia aparente, pois se a lei interna determina a incidência tributária sobre certo ato ou fato e o tratado veda a tributação na mesma situação, estabelece-se o conflito, que, nesta situação, resolve-se pela aplicação do preceito do tratado, por força da incidência do critério da especialidade, ou seja, prevalece a norma especial sobre a geral.

A lei interna geral sucumbe diante do tratado, que é norma especial. Considera-se o tratado como lei especial, pois modifica o comando geral da lei interna.

A lei interna fixa regra tributária geral que se aplica a todos aqueles sujeitos à lei brasileira, ao passo que o tratado afasta a aplicação da norma interna de caráter geral na matéria em que dispuser em sentido diverso. A lei

tributária interna continua, no entanto, intacta, quanto à incidência sobre fatos e atos não albergados pelo tratado.

Na hipótese de lei ordinária posterior que disponha contrariamente ao tratado surge um conflito entre os critérios cronológico e o da especialidade, ao que se denomina de “conflito de segundo grau”.

Diante do “conflito de segundo grau”, muitas vezes, a opção do intérprete, por um ou outro critério, pode ser mais política do que jurídica, já que o ordenamento jurídico positivo não contém qualquer regra acerca da hierarquia de critérios para solução de antinomias.

Há de prevalecer, no entanto, a norma especial em função da aplicação do critério da especialidade, que nessa circunstância prevalece sobre o critério cronológico.

Sendo norma especial, o tratado internacional, anterior ou posterior à lei interna, sempre sobre ela prevalece.

23) Se é certo que a observância à soberania estatal é uma premissa universalmente aceita no Direito Internacional Público, também é certo que deve ser respeitado o princípio “pacta sunt servanda”, em virtude do qual o Estado signatário de um tratado ou convenção deve observar as obrigações por ele impostas, sob pena de responsabilidade na ordem internacional, consoante preceitua a Convenção de Viena sobre o direito dos tratados.

O tratado ratificado e eficaz na ordem jurídica internacional deve ser rigorosamente observado pelos Estados signatários, até que por denúncia de uma das partes deixe de vigor, cessando os efeitos da ratificação.

24) O legislador complementar, ao falar em revogação da norma interna por aquela de natureza internacional, no art. 98 do Código Tributário Nacional, incorreu em equívoco. Genuinamente, não se está diante de uma abrogação, já que a norma interna permanece válida e eficaz dentro do ordenamento jurídico - positivo pátrio. No entanto, a sua eficácia fica, paralisada, exclusivamente, em relação aos atos e fatos disciplinados pela norma internacional conflitante. A lei interna tem, assim, sua eficácia restrita a um grupo de indivíduos e situações, ao que se denomina de derrogação.

Tratado internacional não revoga a legislação interna, que continua válida e eficaz para as demais hipóteses que não forem disciplinados por ele. Apenas “paralisa” a eficácia da norma interna, em situações específicas e absolutamente delimitadas, disciplinadas pela norma convencional.

25) É despicienda a argumentação acerca da inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, já que a solução para conflitos normativos entre tratado e lei interna, por falta de disciplina constitucional, extrai-se do próprio sistema e não do art. 98 do CTN.

26) O art. 98 do CTN integra com outros, texto de lei complementar que tem, por força do que dispõe o art. 146 da Constituição Federal, a função primordial de estabelecer normas gerais em matéria tributária, dentre as quais

encontram-se, por certo, as disposições referentes à interpretação, vigência e aplicação da legislação tributária.

Sem atribuir superior hierarquia aos tratados, a regra do art. 98 do CTN, alcança os efeitos dela decorrentes, ou seja, os efeitos da proibição da revogação dos tratados por leis internas subseqüentes e a revogação daquelas que lhe precedam é atingido pelo legislador complementar, sem que para isso tivesse construído regra afirmando a primazia do tratado na ordem infra-constitucional. Noutro dizer, o legislador alcançou o fim colimado, por um caminho diverso daquele que seria o caminho natural para o atingimento de tal desiderato.

27) A Constituição não atribui aos tratados superior hierarquia sobre as leis, mas deixa patente a posição infra-constitucional dos instrumentos convencionais internacionais, ao estabelecer no art. 102, III, “b”, que compete ao Supremo tribunal Federal o controle da constitucionalidade dos tratados internacionais. Tal dispositivo destaca a supremacia das normas constitucionais sobre o teor das avenças internacionais.

Os tratados estão sujeitos ao controle da constitucionalidade. A incompatibilidade do tratado com a Constituição implica a sua não-aplicação na ordem interna, não obstante seja válido perante a ordem internacional.

Nos Estados soberanos, a Constituição é o principal fundamento do ordenamento jurídico e, por esta razão, contém regras tendentes a tornar efetivo o ideal de segurança e estabilidade da ordem interna. Nessa medida, os textos

constitucionais de uma maneira geral, e o brasileiro, em especial, não contém regras que os colocam em uma posição inferior ao produto normativo dos compromissos que o Estado assume externamente.

Muito embora a opção por um sistema que afirme o absoluto primado do texto constitucional possa representar um confronto com o princípio “*pacta sunt servanda*”, um ilícito de natureza internacional passível de responsabilização, ainda assim é curial que se preserve a autoridade da lei fundamental do Estado.

28) A solução de conflitos entre lei interna e tratado internacional é matéria que deve ser resolvida em sede de Direito Constitucional. No entanto, a Constituição Federal brasileira não contém disciplina acerca dos conflitos que se estabelecem entre o direito interno e o internacional. À medida que a Magna Carta não atribui superior hierarquia aos tratados, tal solução é obtida “a priori” pela via interpretativa, bem como pela aplicação dos critérios apresentados pela doutrina, para solução de antinomias.

Pela aplicação concomitante do critério da especialidade e do princípio “*pacta sunt servanda*”, e diante ainda da característica de “norma de sobredireito” ou de “norma sobre norma”, que possuem os tratados, a sua primazia é conclusão necessária. Diante de tal premissa, os tratados revogam a lei anterior e tornam juridicamente ineficaz a lei posterior que com ele seja conflitante.

Diante da diversidade de soluções a que pode chegar o intérprete, frente a uma antinomia entre tratado e lei interna, é, a formal alteração do texto constitucional, providência que se faz absolutamente necessária, para que consagre, este, regra que reconheça a primazia do Direito Internacional. Tal providência implicará que, o tratado internacional, preceda ou suceda a lei interna com ele conflitante, prevaleça como sói ser nos países mais desenvolvidos do mundo.

29) A União, ao celebrar tratados internacionais está agindo na qualidade de representante da nação brasileira, de ordem jurídica global, e não como pessoa política de direito público, como ente federativo, como ordem jurídica parcial central.

No que diz respeito às relações internacionais, a União atua representando o Estado brasileiro e subscrevendo tratados internacionais. Estados e Municípios não podem figurar como sujeitos desses instrumentos, pelo simples fato de que a ordem jurídica internacional os desconhece, isentos de soberania que são.

A limitação constitucional ao exercício da competência tributária imposta pelo art. 151, III da Magna Carta, deve ser entendida como uma restrição à competência da União como ordem jurídica parcial central, na medida em que não poderá, nessa qualidade, conceder isenções de tributos estaduais e municipais.

Ao conceder isenções de tributos de entes federativos parciais periféricos, a União o faz em benefício da nação brasileira, não se podendo sobrelevar interesses meramente locais em detrimento do interesse nacional.

30) A partir do reconhecimento, por norma constitucional, da primazia dos tratados sobre a lei interna, as avenças internacionais aplicar-se-ão no plano interno tão logo ratificadas, afastando as leis nacionais, no que com ela forem incompatíveis. Aos tratados internacionais será lícito conceder isenções e benefícios fiscais relativamente a tributos estaduais e municipais por força de sua superior posição hierárquico-normativa.

31) Sendo a tributação uma atividade própria da administração pública deve obedecer ao princípio da legalidade.

O princípio da legalidade, aplicado à atividade administrativa de tributação, impõe a obediência à lei e como consequência conduz à indisponibilidade do interesse público.

32) Os tratados que veiculam matéria tributária, usualmente, não instituem ou aumentam tributos, ao contrário, suprimem-nos ou reduzem-nos. Aos tratados não cabe criar obrigações tributárias.

As isenções e benefícios fiscais previstos em tratados devem também, por seu turno, atender ao requisito da legalidade e ao princípio da indisponibilidade dos interesses públicos.

Só à lei é dado criar ou aumentar tributo, também a ela, com absoluta exclusividade, é dado instituir isenções e benefícios fiscais.

As disposições de tratado que, visando a harmonização tributária dos países envolvidos, concedam isenções e benefícios fiscais, devem, portanto, ser veiculadas por lei para que sejam efetivamente aplicadas no âmbito interno, sob pena de responsabilização da autoridade respectiva por lesão ao patrimônio público.

Ainda que inexistisse qualquer dispositivo legal ou constitucional impondo a exigência de lei para concessão de isenções e benefícios fiscais, ainda assim impor-se-ia a sua observância pois o regime de exclusiva legalidade na concessão de isenção descende do princípio da estrita legalidade tributária, porque se só a lei pode instituir tributo, só ela pode estabelecer isenções.

33) O Decreto Legislativo não cria propriamente as isenções veiculadas por tratados, mas reflete a obediência ao princípio da legalidade, pois exterioriza a participação do povo brasileiro no processo de conclusão de tratados internacionais.

Não obstante, a aprovação dos tratados pelo Congresso Nacional exteriorizar-se, no Brasil, por decreto legislativo e não por lei ordinária ou complementar, lhe é lícito, assim como o é para a lei ordinária, conceder isenções e benefícios fiscais, pois, assim como as leis ordinárias e complementares, também o decreto legislativo obedece a processo legislativo específico, o que lhe imprime o caráter de lei em sentido orgânico - formal. É,

portanto, o decreto - legislativo apto a tornar eficazes internamente as disposições de tratados que instituem isenções e benefícios fiscais.

34) Cumpridas as formalidades, impostas pelo Texto Constitucional, o Tratado passa a integrar a ordem jurídica interna, não como uma lei interna, mas como um Tratado Internacional como o é, não perdendo a avença a sua natureza de Acordo internacional.

35) O Estado brasileiro é legítimo, para, em nome da nação estabelecer isenções tributárias e benefícios fiscais em relação à exações de competência das pessoas políticas de Direito Público (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Tais isenções adquirem eficácia no âmbito interno, após o referendo do Congresso Nacional; ato este, que imprimindo legalidade à norma de tratado, rende obediência aos princípios da legalidade e estrita legalidade tributária insculpidos nos arts. 5º, II e 150, I da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 11.ed. 5.tiragem. São Paulo: Ed. Saraiva, 1985.

AKSELRAD, Moisés. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

ALESSI, R. La Funzione tributaria in generale. **Istituzione di Diritto Tributario**. Turim: UTET

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. Os Tratados Internacionais e a Contribuição Social sobre o Lucro. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

AMORÓS, Narciso. **Derecho Tributario**. 2.ed. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1963.

_____. **Derecho Tributario**. 2.ed. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

ATALIBA, Geraldo. **Leis Nacionais e Leis Federais no Regime Constitucional Brasileiro** : Estudos Jurídicos em Homenagem a Vicente Raó. Ed. Resenha Tributária, 1976.

AYALA, José, L. P. **Derecho Tributario**. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

_____. Competência Legislativa Supletiva Estadual. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, v. 62.

_____. Fontes do Direito; Fontes do Direito Tributário. O Problema das Fontes na Ciência do Direito e no Sistema Brasileiro. Hierarquia das Fontes como Problema Exegético. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BALERA, Wagner. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral da Soberania**. Belo Horizonte: Revista brasileira de estudos políticos, da UFMG, n.º 63/64, jul. 1986/jan 1987.

BARBERIS. **Los sujetos de Derecho Internacional actual**. Madri:[s.n], 1984.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Direito Constitucional Brasileiro : O problema da Federação**, 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

BASSO, Maristela; ESTRELLA, Angela Tereza Gobbi. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

BASTOS, Carlos Eduardo Caputo. **Harmonização e incorporação de normas: Direito Comunitário e Direito Interno**. In Revista do Centro de Estudos Judiciários. Brasília: [s.n.], n.2, v.1, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro de; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v.1, 2 e 4, 1988.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1972.

BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributario**. 2.ed., Vol.I. Milão: Giuffrè, 1952.

_____. **Principios de Derecho Tributario**. Madri: Ed. de Derecho Financiero, v.1, 1964.

_____. **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**. Milão: Giuffrè, v.I, 1985.

BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. Vol. II. Derecho Fiscal. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1951.

BLUMENSTEIN, E. **Sistema di Diritto delle Imposte**. Tradução italiana de F. Forte, Milão: Giuffrè, 1954.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro. 4.ed. Brasília: Ed. UnB, 1994.

BORGES, Antonio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional entre Estados Desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais — UFPI — IBDT, 1992.

BORGES, José Souto Maior. Isenções em Tratados Internacionais de Imposto dos Estados - Membros e Municípios. **Direito Tributário** : estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Isenções Tributárias**. 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias S/A, 1980.

BORRÁS. Alegria. **La doble imposición**: problemas jurídico - internacionales. Madri: s.ed., 1974.

_____. Normas tributarias extranjeras y conflicto de leyes. **Temis**. Zaragoza: [s.n.], n. 33-36, 1973/1974.

_____. Problemática general que suscita la aplicación del convenio. **Estudios sobre el convenio entre España y Estados Unidos para la double imposición**. Madri: Gaceta Fiscal, 1991.

BOSON, Gerson de Brito Mello. **Constitucionalização do Direito Internacional** : Internacionalização do Direito Constitucional Internacional Brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

BRASIL, Francisco de Paula Souza. **Legislação Tributária e Tratados Internacionais**. In. Revista Forense. [s.l]: [s.n], n. 308.

BUHLER, Ottmar. **Principios de Derecho Internacional Tributario**. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

BULGARILLI, Waldirio. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BURDEAU, Georges. **Lo Stato**. Roma: Goliardica, 1982.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 5.ed. 2.impressão Coimbra: Livraria Almedina, 1992.

_____. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador** : Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. [S.l.]: Coimbra, 1982.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **O regulamento no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARRIO, Maria Elisa. **Interpretando a Constituição**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 5ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CASELLA, Paulo Borba. **Mercosul** : exigências e perspectivas. São Paulo: LTr, 1996.

_____. Soberania e aplicação do direito da concorrência na CE e no Mercosul. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: [s.n.], a.31, n. 121, jan./mar. de 1994.

CAZORLA PRIETO, L. M. **Poder Tributario y Estado Contemporáneo**. Madrd: IEF, 1981.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. A Teoria Constitucional e o Direito Alternativo : para uma dogmática constitucional emancipatória. **Seminário Nacional sobre o uso alternativo do Direito**. Rio de Janeiro: [s.n.]. jun/93.

_____. **Temas de Direito Constitucional** : e de teoria do Direito. 1.ed. São Paulo: Acadêmica, 1993.

_____. **Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____; PEIXOTO, Marcela Moraes. O Estado brasileiro : algumas linhas sobre a divisão de poderes à luz da Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: [s.n.], a. 26, n. 104, out./dez. de 1989.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária : Perante a Constituição Federal de 1988*. **Revista de Direito Tributário**, n.º 59. São Paulo: Ed. Malheiros.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

CORRÊA, Oscar Dias. **A Constituição de 1988 : Contribuição crítica**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.

COSTA, Marcos da; MENEZES, Paulo Lucena de. *Tributação no Mercosul*. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1992.

CRETELLA JR, José. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. v.5.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 1972.

DIEZ DE VELASCO, Manuel. **Instituciones de Derecho Publico**. 7.ed. Madri: [s.n], 2.vols. 1985-1990.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. **Conflito de Normas**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

DROMI, Roberto; MENEM, Eduardo. **La Constitucion Reformada**. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1994.

DROMI, Roberto; EKMEKDJIAN, Miguel A.; RIVIERA, Julio C. **Derecho Comunitario** - Regimen del Mercosul. 2.ed. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996.

FALCÃO, Amilcar. **Introdução ao Direito Tributário**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FALCÓN Y TELLA, R. **Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas**. Madri: Civitas, 1988.

FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Pádova: CEDAM, 1995.

FANTOZZI, A. **Diritto Tributario**. Turim: UTET, 1991.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição**. 1.ed. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Antinomia. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, v.7

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, v.1, 1990.

_____. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, v.2, 1992.

_____. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1995.

FERREIRO LAPATZA, J. J. **Curso de Derecho Financiero Español**. 10.ed. Madri: Marcial pons, 1988.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 5.ed. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1993.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Temas de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Universidade de Buenos Aires, 1968.

FRAGA, Mirtô. **O Conflito entre Tratado Internacional e Norma de Direito Interno** : Estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

FRANÇA, Limongi. **Forma e Aplicação do Direito Positivo**. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969

GAFFURI, Gianfranco. **Lezione di Diritto Tributario**. 2.ed. Milão: CEDAM, Parte Geral, 1994.

GARBARINO, C. **La tassazione del reddito transnazionale**. Pádua: CEDAM, 1990.

GIANNINI, A. D. **I concetti fondamentali del Diritto Tributario**. Turim: UTET, 1956.

_____. **Istituzioni di Diritto Tributario**. Milão: Giuffrè, 1972.

GOMES, Luis Flávio. **A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais. V.710 a. 83, 1994.

GRECO, Marco Aurélio. **Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. **Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

HARADA, Kiyoshi. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

HENARES NETO, Halley; CAMPANILE, Vinicius T. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris editor, 1991.

HOORN Jr., J. van. Bitributação : Uma tentativa de definição. **Direito Tributário : Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

HORTA, Raul Machado. **A Autonomia do Estado - Membro no Direito Constitucional Brasileiro**. Belo Horizonte: [s.n.], 1964.

HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson Ferreira de. Tratado Internacional em matéria tributária pode exonerar tributos estaduais ?. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n.64

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Buenos Aires: Cangallo S.A.C.I., 1993.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. **Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 1ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

LAVIÉ, Quiroga. **Derecho Constitucional**. 3.ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

LEITE FILHO, Nelson. **Da incidência e não incidência : Isenção e Imunidade**. São Paulo: Leud, 1986.

LOBO, Maria Tereza de Almeida Rosa Cárcomo. **Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoria de la Constitución**. trad. por Alfredo Gallego Anabitarte. 2.ed. 3.impressão. Barcelona: Editorial Ariel, 1983.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M. **Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo**. Madri: Mc Graw - Hill, 1995.

LOURENÇO, Américo; LACOMBE, Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **Os princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. **Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MAGALHÃES, José Carlos de. A aplicação extraterritorial das leis nacionais. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: [s.n] a.22 n. 85 jan./mar. 1985.

MALERBI, Diva. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tinoco. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MARQUES, Cláudia Lima. A responsabilidade do transportador aéreo pelo fato do serviço e o Código de Defesa do Consumidor : Antinomia entre norma do CDC e de leis especiais. **Direito do Consumidor**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.3, set./dez. de 1992.

MARQUES, Fernando de Oliveira. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MARTÍNEZ. Pedro Soares. **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 1983.

MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. In. **Imposto de Renda - Estudos**. São Paulo: Resenha Tributária. n.20, 1991.

MARTINS, Pedro Baptista. **Da Unidade do Direito e da Supremacia do Direito Internacional**. Atualizador: Luís Ivani de Amorim Araújo. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O Poder Legislativo e os Tratados Internacionais**. Porto Alegre: L&PM, 1983.

_____. O Controle Legislativo dos Atos Internacionais. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: [s.n.]. a. 22 n. 85 jan./mar. 1985.

_____. **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. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELEGA, Luiz. As convenções para evitar a dupla tributação em matéria de imposta sobre a renda e a lei n. 8.383/91. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo: IOB, n.12, 1ª Quinz. de Jun. de 1992.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 4.ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974.

_____. **Direito Constitucional Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

MELLO E FRANCO, Afonso Arinos de. **Curso de Direito Constitucional Brasileiro**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, v. I, 1968.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979

MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997.

MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributario**. 8.ed. Torino: UTET, 1994.

_____. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. Premesse per una teoria della potestà di imposizione. **Rivista de diritto finanziario e scienza delle finanze**. [S.l.]: [s.n.], Parte I, 1967.

_____. **Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali internazionali.**

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2ed. Coimbra: Coimbra, 1988. Tomo III

MONACO, R. Limiti della sovranità dello Stato e organizzazione internazionale. **Studi di diritto Costituzionale in memoria di Luigi Rossi**. Milão: Giuffrè, 1952.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1 e 2, 1994.

NOUR, Ricardo Abdul. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

NUÑES PÉREZ, G. **Poder Tributário y sujeción tributária**. La Laguna: Universidad de La Laguna, Secretariado de Publicaciones, 1986.

PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. **Manual de Direito Internacional Público**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 1993.

PINTO FERREIRA. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo; Saraiva. v. 3, 1992.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

PIRES, Manuel. **Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1984.

RANGEL, Vicente Marotta. Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais. **Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional**. [s.l.]: Rios, n. 45-46, 1967.

_____. Acordo celebrado com o Governo Venezuelano sobre Circulação de Turistas. Necessidade ou não de ser esse Acordo submetido ao Congresso Nacional. Interpretação do inciso I do art. 49 da Constituição. **Parecer CJ/004 do Consultor Jurídico do Ministério das Relações Exteriores**, de 21 de agosto de 1990.

RASTELLO, L. **Diritto Tributario**. Principi Generale. Padua: CEDAM, 1980.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: Curso elementar**. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. **Tratados Internacionais**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. **Tratados e suas relações com o ordenamento jurídico interno**: antinomia e norma de conflito. In Revista do Centro de Estudos Judiciários. Brasília: [s.n.], n.2, v.1, 1997.

_____. Tratado e a Legislação Interna em Matéria Tributária. **Revista da ABDF**. Rio de Janeiro: ABDF, jul.87/jul89.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Tratados internacionais e vigência das isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo: IOB, n.5, 1^a Quinz. de mar. de 1991.

_____. Tributação no Mercosul. **Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

RODAS, João Grandino. Tratados Internacionais : Conflitos com normas internas. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva.

_____. Tratados Internacionais : Sua executoriedade no direito interno brasileiro. **Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia**. Uberlândia: [s.n.], v.21, n. 1/2, dez./1992.

_____. Tratados internacionais : Competência para concluir. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva.

_____. Tratados Internacionais : Limitação ao poder constituinte e ao Poder Legislativo. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva.

_____. **Tratados Internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

RODRIGUEZ BEREJO, A. **Introducción al estudio del Derecho Financiero**. Madri: IEF, 1976.

ROMANO, Santi. **Princípios de Direito Constitucional Geral**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977.

ROTHMANN, Gerd. Bitributação Internacional. **Temas Fundamentais de Direito Tributário Atual**. Berlim: CEJUP, 1983.

RUFFÌA, Paolo Biscaretti di. **Derecho Constitucional**. 3.ed. Madri: Editorial Tecnos: 1987.

RUSSO, Pasquale. **Manuale di diritto tributario**. Milão: Giuffrè, 1994.

SAINZ DE BUJANDA, F. **Lecciones de Derecho Financiero**. 8.ed. Madri: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Seccion de Publicaciones, 1990.

SACCHETTO, C. Territorialità (diritto tributario). **Enciclopedia del diritto**. [S, I]: [s.n], 1992. V. XLIV.

SANTOS, Arthur. O dogma da soberania absoluta e a realidade internacional. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: [s.n.], a.1, n. 2, 1964.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias (Nova Série - 3)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 5.ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989.

_____. **Princípios de Processo de Formação das Leis no Direito Constitucional**. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

SORENDO. **Jornadas de Derecho Tributario**. Algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional, s.ed.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Tratados Internacionais - OMC e Mercosul. Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SUSSEKEND, Arnaldo. **Direito Internacional do Tratado**. São Paulo: LTR, 1983.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. 1.ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1988.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: RT, 1997.

_____. Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital : a abrangência de tributos incidentes sobre as empresas. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. A interação entre o direito internacional e o direito interno na proteção dos direitos humanos. **Arquivos do Ministério da Justiça**. Brasília, vol.46, n. 182, jul./dez. 1993.

_____. Os métodos de solução pacífica de controvérsias internacionais : tendência recentes. **Revista de Informação Legislativa**. [s.l.]: [s.n.], a.21, n.82, abr./jun. de1994.

TRINDADE. Antônio Augusto Cançado. Fundamentação jurídica da prática Constitucional do Itamaraty em matéria de Celebração de Acordos Internacionais. **Parecer CJ/161 do Consultor Jurídico do Ministério das relações Exteriores**, de 3 de abril de 1989.

UCKMAR, Victor. **La tassazione degli stranieri in Italia**. Pádua: CEDAM, 1955.

_____. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

_____. Os acordos entre o Brasil e a Itália em matéria tributária. **Direito Tributário** : Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

UDINA, M. **Il diritto internazionale tributario**. Pádua: CEDAM, 1949.

VANONI, Enzo. Elementi di diritto tributario, **Opere Giuridiche** (a cargo de F. Forte y c. Longobardi), Milão: Giuffrè, II, 1962.

_____. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Rio de Janeiro: Financeiras S.A.

VERDROSS, Alfred. **Derecho Internacional Público**. Trad. de Antonio Truyol y Serra. 6.ed. Madri: Aguilar, 1978.

VERDÚ, Pablo Lucas. **El sentimiento constitucional**. Madri: Reus S.A., 1985.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 5.ed. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1994.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 3.ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1994.

_____. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.**

São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Tratados : Superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. n. 66.

_____. Transparência fiscal internacional e os tratados contra a dupla tributação. **5º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário** : Grandes temas da atualidade. São Paulo: IOB, 1996.