

CÉSAR AUGUSTO BINDER

**A CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS,
DISTRITAIS E MUNICIPAIS POR MEIO
DE TRATADOS INTERNACIONAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Brasília, como requisito para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Orientador: **Prof. Dr. Antônio de Moura Borges**

**BRASÍLIA
2006**

B612c Binder, César Augusto.

A concessão de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por meio de tratados internacionais / César Augusto Binder - 2006.

174 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, 2006.

Orientação: Antônio de Moura Borges

1. Direito internacional. 2. Direito tributário. 3. Tratados internacionais.
4. Impostos – isenção. 5. Federalismo. I. Borges, Antônio Moura de, orientador. II. Título.

CDU 336.22

Ficha elaborada pela Coordenação de Processamento do Acervo do SIBI – UCB.

TERMO DE APROVAÇÃO

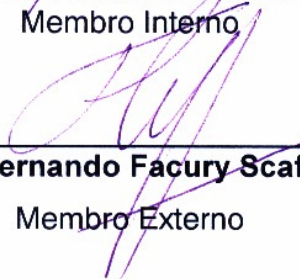
Dissertação de autoria de **CÉSAR AUGUSTO BINDER**, requisito parcial para obtenção do grau de Mestre do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, defendida e aprovada, em **18 de setembro de 2006**, pela banca examinadora constituída por:



Prof. Dr. **Antônio de Moura Borges**
Orientador



Prof. Dr. **Marcos Aurélio Pereira Valadão.**
Membro Interno



Prof. Dr. **Fernando Facury Scaff**
Membro Externo

Dedico a presente dissertação a minha esposa Silvana, pelo seu amor, paciência e auxílio, especialmente nos momentos de conclusão deste trabalho.

Aos meus filhos Laura e Otávio, pelo seu amor incondicional.

A Deus e a meus pais, pela vida e pelas oportunidades.

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges,

pelos ensinamento e pela paciência no longo
percurso até a versão final deste trabalho.

*[...] the treaty is like an incoming tide.
It flows into the estuaries and up the rivers.
It cannot be held back.*

Lord Denning

RESUMO

O presente estudo tem por objeto a análise da questão referente à concessão de isenções fiscais por meio de tratado internacional, especialmente quanto a tributos estaduais, distritais e municipais. O Brasil adota a forma federativa de Estado e isso traz conseqüências quanto à repartição de competências, especialmente a tributária, bem como à capacidade para celebrar tratados. Os tratados podem colidir com dispositivos da normativa interna, sendo então estudadas as teorias monista e dualista sobre o tema, bem como os seus desdobramentos. A doutrina e a jurisprudência brasileiras divergem sobre a legitimidade da concessão de isenções de tributos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios instituídas por tratados internacionais. O artigo 98 do Código Tributário Nacional estabelece que os tratados prevalecem sobre a normativa interna, o que legitimariam as isenções advindas de tratados, no entanto, o princípio federativo, bem como o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, limitam a concessão de exonerações tributárias e estariam a impedir a União de conceder de isenções de tributos da competência dos Estados. A compatibilidade e a interpretação desses dispositivos se mostram fundamentais para o estudo do tema. O estudo também aborda posicionamento de Ministros do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema em questão.

PALAVRAS-CHAVE: direito internacional – direito tributário – tratados internacionais – isenções – competência – repartição de competência – competência tributária – federalismo – conflito – norma interna – norma internacional – estados – municípios – distrito federal – monismo – dualismo.

ABSTRACT

The present study has for object the analysis of the question concerning to the concession of exemptions taxes by international treaties, especially involving tributes of the States, Federal District and Municipalities. Brazil adopts the federative form and it results consequences related to the tax competences and the treaty making capacity. The treaties can collide with local law, and the monism and dualism theories are studied. The Brazilian doctrine and the jurisprudence dissent on this issue. Article 98 of the National Tax Code establishes the priority of the treaties over the local normative, however, the federative principle, as well as Article 151, Section III, of the Brazilian Federal Constitution, estates that the Union shall not exempt the States, the Federal District and the Municipalities from respective taxes. The study also analyses the positioning of some Ministers of the Brazilian Supreme Court.

KEY-WORDS: international law – international treaties – exemptions – capacity – competence distribution – federalism – conflict – internal law – international law – states – municipalities – monism – dualism.

SUMÁRIO

RESUMO.....	vi
ABSTRACT	vii
INTRODUÇÃO	10
1 FORMA FEDERATIVA DE ESTADO E REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS	13
1.1 O Estado Federal.....	13
1.2 Autonomia das Pessoas Políticas de Direito Público Interno e a Repartição de Competências.....	21
1.3 O Estado Federal Brasileiro.....	25
<i>1.3.1 Repartição de Competência Tributária.....</i>	<i>30</i>
2 ISENÇÕES FISCAIS	37
2.1 Isenções Heterônomas.....	43
3 TRATADO INTERNACIONAL.....	50
3.1 Classificação dos Tratados	54
3.2 Forma Escrita	57
3.3 Norma de Regência	58
3.4 Sujeitos dos Tratados.....	59
<i>3.4.1 O Estado Federal e a Capacidade de Direito Internacional</i>	<i>63</i>
<i>3.4.2 A Capacidade no Estado Federal Brasileiro</i>	<i>66</i>
3.5 A Competência para Formar a Vontade do Estado.....	72
<i>3.5.1 A Competência para Formar a Vontade do Estado no Direito Brasileiro</i>	<i>74</i>
3.6 Conteúdo	83
4 CONFLITO ENTRE TRATADO E LEI INTERNA	86
4.1 Teoria Dualista	88
4.2 Teoria Monista	90
<i>4.2.1 Monista com Prevalência do Direito Interno.....</i>	<i>91</i>
<i>4.2.2 Monista com Prevalência do Direito Internacional</i>	<i>92</i>
<i>4.2.3 Monista Moderada</i>	<i>94</i>
4.3 Conflito entre Norma Internacional em Face de Lei Interna no Brasil.....	95
<i>4.3.1 Conflito com Dispositivo Constitucional</i>	<i>96</i>
<i>4.3.2 Conflito com Dispositivo Constitucional em Matéria de Direitos Humanos.....</i>	<i>103</i>
<i>4.3.3 Conflito com Dispositivo Infraconstitucional</i>	<i>105</i>
5 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A VEICULAÇÃO DE NORMA ISENTIVA.....	115
5.1 O Artigo 98 do Código Tributário Nacional.....	118
5.2 O Artigo 151, inciso III, da Constituição Federal	126

5.3 O Entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.....	142
CONCLUSÃO.....	160
REFERÊNCIAS.....	164
Livros:	164
Periódicos:.....	170
Documentos Eletrônicos	172

INTRODUÇÃO

O conflito entre norma internacional e norma interna é tema antigo mas que não possui tratamento definitivo e igualitário na legislação dos diversos países que compõem a comunidade internacional.

A divisão inicial entre monismo e dualismo foi se subdividindo em monismo radical, moderado com prevalência do Direito Internacional e moderado com prevalência do Direito Interno, o que bem destaca a diversidade de correntes a respeito do tema, bem como a impossibilidade de haver solução única para a questão.

O relacionamento entre Direito Interno e Direito Internacional deve ser tratado no âmbito de cada Estado. No caso do Estado brasileiro, a questão sofre agravamento em razão de a Constituição Federal não disciplinar a matéria, mas estabelecer um rígido sistema de repartição de competências, o que relega aos doutrinadores e aos tribunais a difícil tarefa de encontrar solução para o problema.

A discussão se avulta no campo do Direito Tributário em razão de competir à União manter relações internacionais, conforme artigo 21, inciso I, da Constituição Federal, e lhe ser vedada a concessão de isenções de tributos de competência de outros entes que integram a federação, conforme o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

O problema de pesquisa consiste em responder se é possível a concessão de isenções de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios por meio de

tratados internacionais. Para tanto, efetua-se pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, esta especificamente no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal.

Parte-se, no primeiro capítulo, do estudo sobre o Estado brasileiro, o federalismo e suas conseqüências em relação à repartição de competências, a competência tributária e o fenômeno das isenções, especialmente quanto à competência para as instituir. Será efetuado um corte epistemológico em relação ao conceito de tributo e à diferenciação entre isenções, imunidades e não incidência, focando-se no estudo do ente legitimado a conceder isenções. Da mesma forma, apesar de ser objeto de estudo a repartição de competência tributária, a participação do produto de arrecadação tem um enfoque meramente indicativo.

Serão objeto de análise os tratados internacionais, dedicando-se especial atenção à capacidade e competência para celebrá-los, em razão de ser a sua discussão ponto fundamental para se chegar a uma conclusão sobre sua forma de pactuação no Direito brasileiro.

O conflito entre norma internacional e norma interna, abordando-se as teorias dualista, monista e seus respectivos desdobramentos, será objeto de detida análise, especificamente quanto a sua abordagem pela doutrina e jurisprudência brasileiras.

No último capítulo, será analisado o conflito entre Direito Interno e Direito Internacional com especial enfoque no Direito Tributário. Primeiramente quanto ao conflito entre norma internacional e norma infraconstitucional, interpretando o artigo 98 do Código Tributário Nacional. Também o conflito entre norma de Direito Internacional Tributário e a Constituição Federal merecerá especial destaque, notadamente quanto ao artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, que veda à União a concessão de isenções de tributos de competência alheia. Ao final, julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal

Federal serão objeto de análise e crítica, com especial atenção às manifestações deste último tribunal, vez que lhe compete dar a última palavra sobre a interpretação das normas constitucionais.

1 FORMA FEDERATIVA DE ESTADO E REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS

A questão relativa à celebração de tratados internacionais, pela República Federativa do Brasil, que veiculem isenções de tributos estaduais, municipais e distritais está estreitamente ligada à forma de Estado e à repartição de competências.

Desde a edição do Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, o Brasil adotou a forma federativa, de inspiração norte-americana. Abandonou-se a tradição colonial e imperial do Estado unitário para construir uma federação. Isso teve implicações na forma pela qual se exerce o Poder e a sua repartição entre os entes que o compõem.

1.1 O Estado Federal

Forma de Estado é o modo de o Estado dispor o seu poder em face de outros poderes de igual natureza e quanto ao povo e território¹.

¹ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo III, 4. ed., rev. e atual., Coimbra: Coimbra, 1998, p. 276.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho salienta que, em qualquer Estado, o poder é centralizado, contudo, não há Estado sem relativa centralização ou descentralização². O Estado moderno, sob esse enfoque, pode assumir a forma unitária ou composta.

Estado unitário, também denominado simples, caracteriza-se pela existência de apenas um poder central que se estende por todo o seu território, pessoas e bens³. Mesmo o Estado unitário pode ser centralizado ou descentralizado, mas o Poder Central detém sempre a totalidade das competências estatais – competências administrativa, legislativa e/ou política⁴. As eventuais divisões internas, em municípios, distritos ou regiões, somente ocorrem por questão de ordem meramente administrativa, pois os organismos menores não possuem autonomia⁵.

O modelo de Estado unitário é o padrão, sendo exceções os demais tipos. Como exemplos de Estados unitários, podem-se citar Portugal, Holanda, Uruguai, dentre vários outros.

O Estado composto pode tomar a forma de federação, confederação ou de união de Estados e se caracteriza por ser uma associação de Estados autônomos, mas nem sempre dão origem a novo Estado.

Primeiramente, deve-se salientar que no Direito das Gentes por vezes ocorre uma associação de Estados com o objetivo de criar uma pessoa jurídica de Direito Internacional, distinta da dos Estados que a compõem: as organizações internacionais e as

² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 42.

³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova constituição. São Paulo: RT, 1990, p. 87.

⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Op. cit.*, p. 42.

⁵ MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 167.

comunidades de integração⁶. No entanto, estas não levam à criação de um novo Estado, sendo regidas por normas de Direito Internacional, enquanto que um Estado é regido por normas político-administrativas internas.

Retornando ao Estado composto, a união de Estados pode se subdividir em união pessoal e união real.

União pessoal resulta do fato de dois ou mais Estados possuírem o mesmo chefe de Estado ou o mesmo soberano, normalmente por sucessão dos monarcas. Exemplo disso ocorreu entre Portugal e Espanha entre 1580 e 1640, durante a Dinastia Filipina.

Os Estados mantêm sua independência e a sua própria organização político-jurídica, possuindo suas próprias leis e executando seus próprios serviços. A união se dá apenas pela coincidência de chefe de Estado, pois internacionalmente continuam a possuir individualidades próprias. A personalidade jurídica de Direito Internacional de cada Estado permanece intacta. Em razão de haver apenas essa comunhão do titular do órgão – e não do próprio órgão –, não dá origem a um novo Estado, por isso alguns autores preferem lhe atribuir a natureza de mera associação de Estados e não Estado composto⁷.

Na união real, há também coincidência do chefe de Estado, mas os Estados se tornam um só – há uma estrutura de fusão ou de comunidade institucional⁸. Caracteriza-se pela existência de órgãos comuns paralelamente aos órgãos particulares de

⁶ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 202.

⁷ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo III, 4. ed., rev. e atual., Coimbra: Coimbra, 1998, p. 287.

⁸ *Ibidem*, p. 280.

cada um dos Estados que se uniram. Tem-se como exemplo de união real o caso da Noruega e da Suécia, no período de 1815 a 1905, e do Império Austro-Húngaro, entre 1867 e 1918.

Sob a ótica internacional, a união real é considerada como um só Estado, pois somente a autonomia interna de cada Estado-membro é preservada. Por não mais possuírem soberania, individualmente não mais integram a comunidade internacional organizada⁹.

Os exemplos históricos de união pessoal e de união real decorreram, ordinariamente, de sucessões nos regimes monárquicos e, por essa razão, de forma transitória e precária.

Jorge Miranda aponta a União Europeia (ou das Comunidades Europeias), com a assinatura do Tratado de Maastricht, como uma união real de organizações internacionais¹⁰.

A confederação é uma união contratual de países independentes com o objetivo de realizar interesse comum, notadamente de defesa¹¹.

No Estado confederado, há transferência da competência de execução das matérias comuns para os órgãos comuns¹², mas “não chega a emergir um novo poder político ou mesmo uma autoridade superestadual com competência genérica.”¹³ Sustenta acertadamente Michel Temer que, na realidade, “a Confederação de Estados não é ‘forma de

⁹ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo III, 4. ed., rev. e atual., Coimbra: Coimbra, 1998, p. 175.

¹⁰ *Ibidem*, p. 290.

¹¹ MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 42.

¹² ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria geral do estado*. Trad. de Karin Praefke-Aires Coutinho. 3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 517.

Estado’, pois sobre o território compreendido pelas ordens jurídicas contratantes não incide normatividade global, partida de sede legislativa, mas cada qual delas submete-se a normação própria.”¹⁴

Os Estados que formam a confederação caracterizam-se por ser Estados semi-soberanos¹⁵, ou seja, Estados que integram a comunidade internacional organizada, embora não tenham participação na formação das regras pelas quais ela se rege, que é função exclusiva dos Estados soberanos. Os Estados confederados, por não terem perdido a soberania e dada a característica contratual da confederação, podem a qualquer tempo denunciar o tratado e se retirar da confederação.

Há, na história, dois exemplos clássicos: a Confederação Helvética, entre 1815 e 1848, e as treze colônias britânicas da América do Norte, que após a independência se organizaram como uma confederação, em 1781, sob um tratado chamado “Artigos de Confederação”¹⁶.

No que pertine ao tipo de Estado federal, este se caracteriza por ser um fenômeno moderno, tendo como marco a constituição dos Estados Unidos da América, em 1787¹⁷. Nesse ano, os representantes de doze das treze colônias¹⁸ se reuniram em uma Convenção na Filadélfia para proceder à revisão dos “Artigos de Confederação” e aprimorar a

¹³ MIRANDA, Jorge. *Op. cit.*, p. 290.

¹⁴ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 10. ed. rev. e ampl. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 57.

¹⁵ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo III, 4. ed., rev. e atual., Coimbra: Coimbra, 1998, p. 174.

¹⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 255.

¹⁷ *Ibidem*, p. 255.

¹⁸ Estava ausente apenas Rhode Island.

precedente forma confederativa. Resultou, então, uma constituição que entrou em vigor após a sua ratificação pelos respectivos Estados representados.

A origem etimológica da palavra federal vem do latim *foedus*, que significa tratado, aliança¹⁹ – o pacto federativo. Constitui, assim, uma união – ou uma associação organizada – de Estados, que irá revestir a qualidade de um novo Estado²⁰. Em sendo uma união de Estados, classicamente se define o Estado federal como um “Estado de Estados” – em alemão, *staatenstaat*²¹.

Geraldo Ataliba leciona que a federação, “sendo o fenômeno da associação de estados, engendra uma pessoa com trílice capacidade: a União. [...]. Capacidade de direito internacional, capacidade de estado central e capacidade estrita de União, em oposição a estados federados”²².

A federação pode se originar pelo processo de agregação ou pelo de desagregação. Há agregação quando Estados distintos se unem, como ocorreu nos Estados Unidos da América em 1787. Desagregação ocorre quando um Estado unitário se transforma em federal, como ocorreu no Brasil, em 1889²³. O acordo que origina a federação pode ser real, como ocorreu no caso dos Estados Unidos da América, ou pode simplesmente ser pressuposto²⁴, como é o caso brasileiro.

¹⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 255.

²⁰ ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria geral do estado*. Trad. de Karin Praefke-Aires Coutinho. 3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 517.

²¹ MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 168.

²² ATALIBA, Geraldo. Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro. In: PRADE, Péricles (org.). *Estudos Jurídicos em Homenagem a Vicente Ráo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 139.

²³ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo III, 4. ed., rev. e atual., Coimbra: Coimbra, 1998, p. 291.

²⁴ *Ibidem*, p. 292.

Raul Machado Horta alerta que a construção normativa do Estado Federal pressupõe a adoção de determinados princípios, técnicas e instrumentos operacionais, a saber:

- 1– a decisão constituinte criadora do Estado Federal e de suas partes indissociáveis, a Federação ou a União, e os Estados-membros;
- 2– repartição de competências entre a Federação e os Estados-Membros;
- 3– o poder de auto-organização constitucional dos Estados-Membros, atribuindo-lhes autonomia constitucional;
- 4– a intervenção federal, instrumento para restabelecer o equilíbrio federativo, em casos constitucionalmente definidos;
- 5– a Câmara dos Estados, como órgão do Poder Legislativo Federal, para permitir a participação do Estado-Membro na formação da legislação federal;
- 6– a titularidade dos Estados-Membros, através de suas Assembléias Legislativas, em número qualificado, para propor emenda à Constituição Federal;
- 7– a criação de novo Estado ou modificação territorial de Estado existente dependendo da aquiescência da população do Estado afetado;
- 8– a existência no Poder Judiciário Federal de um Supremo Tribunal ou Corte Suprema, para interpretar e proteger a Constituição Federal, e dirimir litígios ou conflitos entre a União, os Estados e outras pessoas jurídicas de direito interno.²⁵

Os Estados que integram a federação perdem sua soberania no exato momento em que nela ingressam. Segundo Dalmo de Abreu Dallari, “a decisão de ingressar numa Federação é um ato de soberania que os Estados podem praticar, mas, quando isso ocorre, pode-se dizer que essa é a última decisão soberana do Estado”²⁶. Uma vez formada a federação, não existe mais o direito de secessão. As unidades federadas não podem se retirar espontaneamente, ainda que não haja vedação expressa na constituição²⁷.

Sob a ótica internacional, os Estados-membros se projetam como uma unidade e não como pluralidade, classificam-se como não-soberanos, não detendo, portanto,

²⁵ HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual., Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 307.

²⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. *O estado federal*. São Paulo, Ática, 1986, p. 17.

²⁷ *Idem*. *Elementos de teoria geral do estado*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 258.

capacidade internacional. Os entes federados não possuem soberania individualmente, ela pertence ao Estado-federal²⁸.

As unidades federadas abdicam de sua soberania externa para gozar exclusivamente de autonomia. Formada a federação, a constituição federal torna-se o fundamento de validade e de eficácia do ordenamento jurídico federativo²⁹ e é ela quem determina as limitações políticas dos Estados-membros. Havendo a participação do Poder Legislativo na elaboração da Constituição, Sahid Maluf ressalta tratar-se, então, de uma autolimitação, pois o texto constitucional será elaborado livremente pelo povo, por meio de seus Deputados, e pelos Estados-membros, representados pelos seus Senadores³⁰.

O compartilhamento do poder político e a participação dos Estados-membros no governo federal levaram à criação do sistema legislativo federal bicameral. O Senado é o órgão de representação dos Estados, resultando, ordinariamente, em número igualitário a todos. A Câmara dos Deputados é o órgão de representação do próprio povo³¹.

Outra característica que merece destaque especial consiste na convivência, em um mesmo território, de uma ordem jurídica global e das ordens jurídicas parciais³². Além das ordens estaduais, há uma estrutura de sobreposição, do Estado federal, que recobre os poderes políticos locais. Assim, ao lado da constituição federal, coexistem as constituições de

²⁸ Esse tema, de fundamental relevância para o presente estudo, será abordado mais aprofundadamente no próximo item.

²⁹ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo III, 4. ed., rev. e atual., Coimbra: Coimbra, 1998, p. 292. Explicita, ainda, Jorge Miranda, que é na Constituição federal que estará determinada a “competência da competência” (*kompetenz-kompetenz* dos alemães).

³⁰ MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 171.

³¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 259.

³² TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 10. ed. rev. e ampl. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 57.

cada Estado-membro, o que resulta a edição simultânea e harmônica de atos provenientes de órgãos legislativos, administrativos e judiciais das duas esferas que se sobrepõem³³.

O ponto fundamental do Estado federal consiste, assim, na preservação da autonomia dos seus integrantes, o que será abordado a seguir.

1.2 Autonomia das Pessoas Políticas de Direito Público Interno e a Repartição de Competências

Hildebrando Accioly salienta que a soberania pode ser entendida sob a ótica interna e externa. A soberania externa é denominada independência, a interna, autonomia³⁴. O Estado federal é composto por Estados-membros que, a despeito de estarem privados de soberania externa, permanecem com autonomia política.

A origem etimológica da palavra autonomia vem do grego *autos*, que significa próprio, e *nomos*, significando norma. Portando, autonomia seria a qualidade de editar suas próprias normas³⁵. Para Fernanda Dias Menezes de Almeida, autonomia significa

a capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano, que lhes garante auto-organização, autogoverno,

³³ LEUZINGER, Márcia Dieguez. *Meio ambiente: propriedade e repartição constitucional de competência*. Rio de Janeiro: Esplanada, 2002, p. 110.

³⁴ ACCIOLY, Hildebrando. *Manual de direito internacional público*. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 1968, p. 18.

³⁵ HORTA, Raul Machado. O estado-membro na constituição. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n. 69/70, julho de 1989/janeiro 1990. Belo Horizonte: UFMG, Imprensa Universitária, p. 73.

autolegislação e auto-administração, exercitáveis sem subordinação hierárquica dos Poderes estaduais aos Poderes da União.³⁶

A fim de manter a harmonia e unidade entre seus integrantes, existe um ordenamento jurídico federal, válido em todo o território nacional, a ser aplicado paralelamente aos ordenamentos jurídicos dos respectivos Estados-membros³⁷.

Essa unidade deve estar prevista na constituição federal que, por meio de normas centrais, irá organizar a federação e estabelecer limitações das atribuições federais.

Precisas são as considerações de Raul Machado Horta:

As normas centrais da Constituição Federal, participando das características da norma jurídica, designam um conjunto de normas constitucionais vinculadas à organização da forma federal de Estado, com missão de manter e preservar a homogeneidade dentro da pluralidade das pessoas jurídicas, dos entes dotados de soberania na União e de autonomia nos Estados-membros e nos Municípios, que compõem a figura complexa do Estado Federal. As normas centrais não são normas de centralização, como as do Estado Unitário. São normas constitucionais federais que servem aos fins da participação, da coordenação e da autonomia das partes constitutivas do Estado Federal. Distribuem-se em círculos normativos, configurados na Constituição Federal, para ulterior projeção nas Constituições dos Estados. Nem sempre dispõem de aplicação imediata e automática. Identificam o figurino, o modelo federal, para nele introduzir-se, posteriormente, o constituinte estadual, em sua tarefa de organização do Estado Federado.³⁸

Segundo o autor, pela concepção kelseniana da comunidade jurídica total, no ordenamento jurídico federal existem três Constituições distintas: “a Constituição total (*Gesamtverfassung*), a Constituição da União (*Bund*) e a Constituição dos Estados-membros [Land]”³⁹. A constituição total, no entanto, não tem existência formal autônoma, estando inserida formalmente na constituição federal, constituindo o “conjunto das normas centrais,

³⁶ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na constituição de 1988*. São Paulo, Atlas, 1991, p. 28.

³⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 18. ed., São Paulo, Saraiva, 1990, p. 49.

³⁸ HORTA, Raul Machado. Normas centrais da Constituição Federal. *Revista de Informação Legislativa*, a. 34, nº 115, jul-set 1997, p. 176.

selecionadas pelo constituinte, para ulterior projeção no Estado-membro, sem organizá-lo integralmente”^{40, 41}.

Nessa constituição estará inserta uma precisa repartição de competências – legislativas e executivas –, delimitando a esfera de atuação de cada um dos entes federativos, preservando suas respectivas autonomias e minimizando a hipótese de conflito. A repartição de competências é o ponto nuclear do Estado federal, pois a autonomia das entidades federativas pressupõe a repartição de competências⁴². Raul Machado Horta ressalta a importância da repartição de competências em razão de ela ser “a coluna de sustentação de todo o edifício constitucional do Estado Federal.”⁴³

A definição de competência proposta por José Afonso da Silva consiste na “faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as diversas modalidades de poder de que servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções.”⁴⁴

Utiliza-se o princípio da predominância do interesse como critério para atribuir uma determinada competência à União ou aos demais entes federados. Por esse princípio, à União é reservada a competência para tratar dos interesses gerais, os interesses

³⁹ *Ibidem*, p. 176.

⁴⁰ HORTA, Raul Machado. Normas centrais da Constituição Federal. *Revista de Informação Legislativa*, a. 34, nº 115, jul-set 1997, p. 178.

⁴¹ Observe-se que a Constituição Federal de 1988 expressamente estabelece, em seu artigo 25, que “Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios que regem esta Constituição.” BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 15.

⁴² MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 4. ed., rev. e ampl., São Paulo: Atlas, 1998, p. 258.

⁴³ HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual., Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 311.

⁴⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova constituição. São Paulo: RT, 1990, p. 413.

regionais são atribuídos ao poder regional – Estados, Províncias, Cantões, *Länder* – e, excepcionalmente, os interesses locais, aos municípios, como é o caso do Brasil⁴⁵. Os limites da repartição regional e local de poderes vão depender da natureza e do tipo histórico de federação.

Atendido o princípio acima, a repartição de competências pode ser horizontal e vertical.

Sob o plano horizontal, existem basicamente três técnicas de repartição de competências que distribuem os poderes enumerados e os remanescentes entre a União e os Estados: a) – enumeração dos poderes da União, ficando para os entes regionais os poderes remanescentes; b) – enumeração dos poderes reservados das coletividades regionais autônomas, sendo os remanescentes atribuídos à União; c) – enumeração exaustiva das competências das entidades federativas, relacionando-se os poderes da União e os das entidades regionais⁴⁶. Aliam-se a essas técnicas a competência concorrente e a competência supletiva. Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “por vezes a mesma matéria é deixada ao alcance de um (União) ou de outro (Estados). Diz-se que têm *competência concorrente*. A competência dos Estados, em certas hipóteses, só existe antes ou na falta de manifestação da União. É uma *competência supletiva*, então.”⁴⁷

Pela técnica da repartição vertical de competências, determinada matéria é atribuída a mais de um ente federativo, mas repartida em vários níveis, que se sobrepõem⁴⁸.

⁴⁵ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 4. ed., rev. e ampl., São Paulo: Atlas, 1998, p. 258.

⁴⁶ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992, p. 46.

⁴⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 43 – grifos no original.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 44.

De ordinário, ao Poder central compete a edição de normas gerais e aos entes regionais e locais a competência complementar.

Na organização federal, não existe hierarquia, pois a cada esfera de poder corresponde uma competência determinada⁴⁹.

Em razão da maior ou menor concentração de poder no ente central, classifica-se o federalismo como centrípeto e centrífugo⁵⁰. Federalismo centrípeto é aquele que se dirige para o centro, ou seja, em que há uma predominância de atribuições para União, uma centralização. O federalismo centrífugo é aquele que procura se afastar do centro, isto é, permite com que os Estados-membros tenham maior autonomia financeira, administrativa, política e jurídica.

O modelo dualista, de repartições estanques, inaugurado pelos Estados Unidos da América, gradativamente vem perdendo espaço para o denominado federalismo cooperativo, que se apóia em uma divisão de competências na qual os entes federativos possuem, além das competências exclusivas, também competências comuns em áreas de grande repercussão político-social como saúde, habitação, educação, como ocorre no Brasil⁵¹.

Estudado o Estado federal de modo geral, analisa-se o Estado brasileiro no tópico seguinte.

1.3 O Estado Federal Brasileiro

⁴⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 258.

⁵⁰ HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual., Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 342.

⁵¹ SANTOS, M. A. C. & NEVES, M. C. P.. *Uma análise crítico-teorética sobre o federalismo brasileiro*. Disponível em: <<http://propesq.ufpe.br/anais/direito/ccj.htm>>. Acesso em: 28 abr. 2001.

Na época imperial, o Brasil era um Estado unitário, mas descentralizado em Províncias. Desde os tempos coloniais, com os sistemas administrativos adotados por Portugal, inclusive com as capitanias hereditárias, aliados à grande extensão territorial e fatores sociológicos, o ideal de descentralização política esteve presente na história política do país⁵². Quando da independência, já havia quem postulasse a implantação de uma estrutura federativa⁵³.

O Brasil adota o regime federativo desde a proclamação da República, formalizada pelo Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889. A primeira Constituição Federal republicana, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, já em seu artigo 1º estabelecia que

A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil.⁵⁴

O Estado federal brasileiro, diferentemente do norte-americano, surgiu internamente, resultado de um movimento de dentro para fora⁵⁵, de forma segregacionista. O Estado unitário então vigente se desagregou e cada uma das antigas Províncias formou um Estado-membro⁵⁶.

⁵² MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 171.

⁵³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 47.

⁵⁴ BRASIL. Constituição (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: 1891*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 10 nov. 2005.

⁵⁵ MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 172.

⁵⁶ Cf. artigo 2º da Constituição Federal de 1891: “Art 2º – Cada uma das antigas Províncias formará um Estado e o antigo Município Neutro constituirá o Distrito Federal, continuando a ser a Capital da União, enquanto não se der execução ao disposto no artigo seguinte.” BRASIL.

Dalmo de Abreu Dallari bem expõe esse momento da história brasileira ao mencionar:

Partiu-se da existência de uma unidade com poder centralizado e se distribuiu o poder político entre várias unidades, sem eliminar o poder central. Cada uma dessas unidades, que era apenas uma subdivisão administrativa chamada Província, recebeu uma parcela de poder político e a afirmação formal de sua individualidade, passando a denominar-se estado.⁵⁷

Rui Barbosa afirmou: “Tivemos União antes de ter Estados, tivemos o todo antes das partes [...]. Não somos uma Federação de povos até ontem separados e reunidos de ontem para hoje. Pelo contrário, é da União, a reunião das coisas reunidas que partimos. Na União nascemos.”⁵⁸

A forma de nascimento do federalismo no Brasil, com características que o diferem dos demais Estados federais⁵⁹, repercute diretamente na repartição de competências estabelecida nas Constituições Federais que se seguiram.

O alargamento das competências e concentração de poderes na União se deu, no início da experiência do federalismo brasileiro, por pressões dos próprios Estados-membros⁶⁰.

Com a Constituição de 1934, o federalismo originariamente dualista foi substituído pelo cooperativo, cabendo à União o tratamento dos interesses gerais, reduzindo, ainda mais, o papel dos Estados. Havia um forte apelo dos Estados mais pobres que não

Constituição (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: 1891*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 10 nov. 2005.

⁵⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. Os estados na federação brasileira, de 1891 a 1937. *Revista de Direito Constitucional e Ciência Política*, ano 2, nº 3, jul. 1984. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 100/101.

⁵⁸ *Apud* TORRES, João Camilo de Oliveira. *A formação do federalismo no Brasil*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1961, p. 20.

⁵⁹ Jorge Miranda chega a classificar o Brasil como Estado federal imperfeito. *In: Manual de direito constitucional*. Tomo III, 4. ed., rev. e atual., Coimbra: Coimbra, 1998, p. 293.

conseguiam prover suas necessidades sem o concurso da União. O artigo 13 da mencionada Constituição previu a autonomia dos Municípios, com a eletividade do governo, o estabelecimento de seus tributos, a aplicação de suas rendas e a organização dos serviços de sua competência⁶¹. Com a Constituição de 1937, esse quadro concentracionista se acentuou ainda mais⁶².

A tendência centrípeta aumentou com a Constituição de 1946, especialmente devido à preocupação desenvolvimentista, com grandes investimentos estatais na indústria de base⁶³.

Com a Constituição de 1967, a tendência concentradora se acentuou. José Afonso da Silva chega a afirmar que nesse período o federalismo foi meramente “nominal”⁶⁴.

No período do regime autoritário, especialmente a partir da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, desfigurou-se a forma federal de Estado. O

⁶⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 48.

⁶¹ Art. 13 – Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

I – a eletividade do Prefeito e dos Vereadores da Câmara Municipal, podendo aquele ser eleito por esta;

II – a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas;

III – A organização dos serviços de sua competência.

§ 1º – O Prefeito poderá ser de nomeação do Governo do Estado no Município da Capital e nas estâncias hidrominerais.

§ 2º – Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I – o imposto de licenças;

II – os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III – o imposto sobre diversões públicas;

IV – o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V – as taxas sobre serviços municipais. [...].

BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: 1934*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 10 nov. 2005.

⁶² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 48.

⁶³ *Ibidem*, p. 48.

⁶⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova constituição. São Paulo: RT, 1990, p. 88.

Estado federal não passava de uma mera referência, sem correspondência nas características da forma do Estado Federal, ingressou-se na vigência de Constituição semântica.

Raul Machado Horta destaca que, nesse período,

a centralização do sistema federal, que havia atingido proporções apreciáveis no texto originário da Constituição de 1967, foi exarcebada e substituída pela construção unitária do sistema, a partir da Emenda nº 1. Neste documento, que emanou, como se sabe, da anômala competência de Ministros Militares, no exercício da Presidência da República, o desprezo à forma federal de Estado expressou-se na regra que mandava incorporar “ao direito constitucional legislado dos Estados”, em terminologia que mistura conceitos, as disposições constantes da Constituição Federal (art. 200), ferindo nesse automatismo da reprodução compulsória a autonomia constitucional do Estado-membro, princípio nuclear da Federação.⁶⁵

A Constituição Federal de 1988 retomou a característica centrífuga e, como característica principal, trouxe uma grande inovação ao estabelecer que os Municípios integram a federação⁶⁶. Assim, no modelo de federalismo brasileiro, além da União e dos Estados-membros, há ainda os Municípios, que, por determinação expressa da Constituição Federal de 1988, passaram a integrar a República Federativa do Brasil, como ente autônomo de terceiro grau.

Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a Constituição de 1988

não se contentou em estabelecer a Federação, descentralizando o todo; estabelece também o municipalismo, impondo a descentralização das partes. Há em nossa Constituição três ordens e não duas, como é normal no Estado federal. Em primeiro lugar, a ordem total – a União – em segundo lugar,

⁶⁵ HORTA, Raul Machado. *Pacto federativo e suas dimensões na constituição de 1988: perspectivas*. Disponível em: <<http://www.brnet.com.br/pages/idp/pfdc.htm>>. Acesso em: 28 abr. 2001.

⁶⁶ 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: [...]. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 8.

ordens regionais – os Estados – em terceiro lugar, ordens locais – os Municípios.⁶⁷

Desse modo, foi criado, no Brasil, um modelo novo de federação, em que há três esferas de poder sobrepostas, cada qual dotada de autonomia administrativa, financeira e política, compartilhando competências delimitadas pela Carta Federal.

O estudo das características e particularidades do ente central serão abordadas no item 3.4.2.

1.3.1 Repartição de Competência Tributária

A autonomia política das entidades que compõem a federação está intimamente ligada à autonomia administrativa e financeira⁶⁸. A repartição de competência tributária consiste no desdobramento econômico-financeiro da repartição constitucional de competências e nesta se integra.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho propugna ser a divisão de rendas a pedra de toque da federação, sendo ela a medida da autonomia real dos Estados-membros⁶⁹.

Nesse mesmo sentido aponta José Alfredo de Oliveira Baracho ao expor que

A autonomia financeira corresponde à garantia efetiva da autonomia política dos Estados-membros e dos demais integrantes da federação. A repartição e

⁶⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 48.

⁶⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004, p. 38.

⁶⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Op. cit.*, p. 51.

utilização dos recursos financeiros constituem uma forma preliminar de apreciação dos comentários sobre a independência e a rearticulação dos entes da federação.⁷⁰

Para fazer frente às competências materiais constitucionalmente atribuídas aos entes federativos, faz-se necessário atribuir-lhes uma fonte de recursos hábil a permitir o desempenho de suas atividades de forma satisfatória.

Carlos Alberto Alves de Carvalho Pinto assevera:

Constituindo a receita o recurso indispensável e exclusivo para que o Estado moderno possa atingir sua plena finalidade, importaria, efetivamente, em designação inócua e sem sentido, atribuir-se autonomia a uma unidade política que não dispusesse de independência e recursos próprios no setor financeiro. Subtrair, portanto, a independência financeira a uma unidade a que se queira atribuir efetiva autonomia político-administrativa, seria negar-lhe o elemento substancial dessa própria autonomia, assim como o procedimento inverso importaria em outorgar-lhe condições de vida própria, extensivas ou remarcantes desse seu atributo.⁷¹

Por sua vez, Aliomar Baleeiro conceitua receita pública como “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”⁷²

As receitas públicas podem provir do patrimônio ou de atividade econômica desempenhada pelo próprio ente público ou pode decorrer do patrimônio ou das rendas dos particulares, que é o caso da arrecadação de tributos e das penas pecuniárias. No primeiro

⁷⁰ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Federalismo simétrico e assimétrico. O ajuste da distribuição de competências e de recursos entre união, estados e municípios em face das vicissitudes de um estado moderno. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO CONSTITUCIONAL (coord.). *XIX Congresso Brasileiro de Direito Constitucional. 10 Anos de Constituição: uma análise*. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p. 61.

⁷¹ PINTO, Carlos Alberto Alves de Carvalho. *Discriminação de rendas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1941, p. 15-16, *apud* GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004, p. 38-39.

⁷² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 116.

caso, trata-se de receita originária, de economia privada ou de Direito Privado; no segundo, de receitas derivadas, de economia pública ou de Direito Público⁷³.

Em decorrência da soberania, ele tem o poder de exigir que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita para desempenhar suas atividades⁷⁴. Em um Estado federal, como visto, há um fracionamento do poder entre os entes federativos por meio da repartição de competências – no caso do Brasil, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. No entanto, o Poder Tributário não pode ser exercido indistintamente por todos os entes federativos, sendo necessária a sua partilha entre eles. Assim se manifesta Carlos Alberto Alves de Carvalho Pinto:

Não há dúvidas que o regime federativo exige determinações discriminatórias. A ausência de discriminação, confundindo os campos de incidência fiscal, estabeleceria uma livre concorrência ofensiva da justiça tributária e danosa aos interesses financeiros dos poderes interessados. Tendo cada uma das unidades federativas responsabilidades bem definidas no exercício da finalidade estatal, com conseqüentes encargos privativos, não poderiam deixar de ter asseguradas, pelo menos, as fontes próprias da receita necessária à cobertura das correspondentes despesas.⁷⁵

No Brasil, a repartição desse Poder Tributário ocorre com a divisão da competência tributária pela Constituição Federal. Esta última disciplina o exercício do Poder de tributar, cabendo-lhe, dentre outros, catalogar, outorgar e distribuir competências tributárias, delimitá-las, classificar os tributos, dispor sobre sua partilha e arrecadações⁷⁶.

Assim procedeu o Constituinte de 1988 ao estabelecer, nos artigos 153, 154, 155 e 156, as competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios. Os entes

⁷³ *Ibidem*, p. 116.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 23.

⁷⁵ PINTO, Carlos Alberto Alves de Carvalho. *Discriminação de rendas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1941, p. 39-40, *apud* GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. *In*: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004, p. 40-41.

federativos possuem soberania fiscal interna, o que lhes permite editar um sistema tributário próprio⁷⁷.

Roque Antonio Carrazza define competência tributária como a possibilidade jurídica de criar tributos, *in abstracto*⁷⁸. Atribuída pela Constituição a um determinado ente, torna-se privativa e, portanto, indelegável⁷⁹.

Nela está compreendida a competência legislativa plena, sendo lícito aos entes competentes instituir os tributos a eles outorgados⁸⁰. Clélio Chiesa assevera que a faculdade de instituir tributos não é irrestrita, mas circunscrita aos limites impostos pela Constituição Federal⁸¹. Hugo de Brito Machado acrescenta as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, bem como as normas gerais de Direito Tributário⁸², e José Souto Maior Borges, as limitações contidas em tratados internacionais⁸³.

Consistindo a repartição de competência tributária a parcela econômico-financeira da repartição constitucional de competências, as técnicas adotadas para esta última

⁷⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 118.

⁷⁷ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992, p. 42.

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28.

⁷⁹ Dispõe o artigo 7º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º – A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do Art. 18, da Constituição.

BRASIL. *Código tributário nacional*. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 24.

⁸⁰ Assim o artigo 6º do Código Tributário Nacional:

Art. 6º – A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

BRASIL. *Código tributário nacional*. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 24.

⁸¹ CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997, p. 60.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 180-181.

também são adotadas na primeira. Há a repartição horizontal e a vertical de competências tributárias.

Antônio de Moura Borges leciona ser a repartição horizontal “a que mais vantagem oferece ao resguardo da autonomia das entidades regionais e, se for o caso, das locais, por impedir a ingerência do Poder Central, assim como à eliminação de possíveis causas de dupla tributação interna”⁸⁴.

Quanto à competência tributária da União, segundo o artigo 153 da Constituição Federal, compete-lhe instituir impostos sobre:

- a) importação de produtos estrangeiros;
- b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- c) renda e proventos de qualquer natureza;
- d) produtos industrializados;
- e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- f) propriedade territorial rural;
- g) grandes fortunas.

A competência tributária de União abrange ainda:

- a) contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas;⁸⁵
- b) empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional⁸⁶;

⁸³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 238.

⁸⁴ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992, p. 47.

⁸⁵ Cf. art. 149, *caput*, da Constituição Federal.

⁸⁶ Cf. art. 148, incisos I e II, da Constituição Federal.

c) taxas e contribuições de melhoria⁸⁷.

A competência dos Estados e do Distrito Federal, estabelecida no artigo 155 da Constituição, consiste na tributação de:

- a) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- c) propriedade de veículos automotores.

Por fim, aos Municípios, segundo o artigo 156, compete instituir impostos sobre:

- a) propriedade predial e territorial urbana;
- b) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- c) serviços de qualquer natureza, exceto o de competência dos Estados, definidos em lei complementar.

Os Estados, o Distrito Federal e os e Municípios podem instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário⁸⁸, bem como taxas⁸⁹ e contribuições de melhoria⁹⁰.

O Distrito Federal cumula, ainda, nos termos do artigo 147 da Constituição Federal, a competência tributária atribuída aos Municípios.

⁸⁷ Cf. art. 145, incisos I e II, da Constituição Federal.

⁸⁸ Cf. art. 149, § 1º, da Constituição Federal.

⁸⁹ Cf. art. 145, inciso II, da Constituição Federal.

⁹⁰ Cf. art. 145, inciso III, da Constituição Federal.

Verifica-se que, quanto à forma dessa repartição, o legislador constituinte optou por efetuar a enumeração da competência tributária de cada uma das unidades federativas, reservando à União, em matéria de impostos, a competência residual⁹¹.

Antônio de Moura Borges destaca que o critério da repartição horizontal, apesar das vantagens, torna-se de difícil aplicação prática em razão de os entes que compõem a federação possuírem diferentes condições econômicas e, por conseguinte, as matérias tributáveis não despertam o mesmo interesse por parte desses entes⁹².

Por essa razão, complementa-se essa repartição horizontal com a redistribuição das receitas, análogo à divisão vertical, visando a atenuar desigualdades entre os Estados^{93, 94}, todavia, esse tema refoge aos limites do presente estudo, razão pela qual não será abordado nesta oportunidade.

Concluído o estudo da competência tributária e da repartição de receitas, no próximo capítulo se estuda o regime das isenções fiscais.

⁹¹ A competência residual está prevista no artigo 154 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 46.

⁹² BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992, p. 47.

⁹³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 1990, p. 44.

⁹⁴ José Afonso da Silva destaca ser possível distinguir três modalidades de participação de um ente nas rendas de outro: a) participação em impostos de decretação de uma entidade e percepção por outras (arts. 157, I, e 158, I); b) participação do produto de impostos de receita partilhada segundo a capacidade da entidade beneficiada (arts. 158, II, III e IV e parágrafo único; 159, II, e § 3º); c) participação em fundos (art. 159). *In*: SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova Constituição. São Paulo: RT, 1990, p. 608-609.

2 ISENÇÕES FISCAIS

As isenções constituem uma das espécies do gênero exoneração tributária⁹⁵.

Sacha Calmon Navarro Coêlho divide as espécies de exoneração tributária em externas ou internas à estrutura da norma. Estas, por sua vez, se subdividem em qualitativas ou quantitativas, conforme se encontrem na hipótese ou na consequência⁹⁶.

A doutrina discute quanto ao conceito de isenção, havendo, segundo Paulo de Barros Carvalho⁹⁷, três teorias a respeito.

A corrente tradicional entende ser a isenção “um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido”⁹⁸. Assim, para essa teoria, o fato jurídico ocorre normalmente, nascendo o vínculo obrigacional, mas, em virtude da norma isentante, opera-se a dispensa do pagamento do débito tributário. A crítica a essa teoria consiste em que se confundem conceitos de isenção e de remissão tributária, somente esta última consistindo na real dispensa legal do pagamento do tributo.

⁹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 144.

⁹⁶ Para o autor, são exonerações internas qualitativas as isenções e as imunidades; internas quantitativas as reduções diretas da base de cálculo e alíquotas, bem como as deduções tributárias de despesas presumidas e concessão de créditos presumidos. São exonerações externas as remissões e a devolução de tributos pagos legitimamente. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 144.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 477-478.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 477.

A segunda corrente, inaugurada por Alfredo Augusto Becker e seguida por José Souto Maior Borges, defende que “a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir”⁹⁹. Ela contribuiu para a formação da idéia de que, na isenção, não incide a norma tributária, ou seja, impede o nascimento da obrigação tributária. Segundo Hugo de Brito Machado, “a regra jurídica de isenção não configura uma dispensa legal de tributo devido, mas uma exceção à regra jurídica de tributação.”¹⁰⁰

A terceira teoria é sustentada por Paulo de Barros Carvalho, que buscou um conceito de isenção tributária a partir da diferença entre normas de conduta e normas de estrutura. Ambas teriam a mesma constituição interna: uma hipótese e uma consequência, sendo que, nas regras de conduta, a consequência é um comando voltado ao comportamento das pessoas; nas regras de estrutura, o mandamento atinge outras normas e não a conduta diretamente¹⁰¹. A norma que cria uma isenção subtrairia a norma de incidência em algum de seus critérios, reduzindo seu campo de abrangência.

Na isenção há uma renúncia à possibilidade de se tributar, seja pela criação de uma regra-matriz de isenção, como defende Alfredo Augusto Becker, seja pela criação de uma norma de estrutura, conforme Paulo de Barros Carvalho. Na realidade, esta última não é uma negação à primeira, mas uma evolução no conceito de isenção, abordando com maior precisão as hipóteses jurídicas da isenção. Com razão está Roque Antonio Carrazza ao sustentar que

os dois conceitos (o de Souto Maior e o de Barros Carvalho) não se excluem; antes, se completam. Apenas captam o fenômeno da isenção tributária por

⁹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Lejus, 2002, p. 306.

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 151.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 482.

ângulos diversos. Conjugados, permitem uma melhor visualização deste interessante e ainda tão pouco explorado assunto.¹⁰²

E conclui o autor estabelecendo o conceito de isenção como “uma nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo surja ‘in concreto’ (naquela hipótese descrita na lei isentiva).”¹⁰³

A isenção se diferencia da imunidade por constituir esta uma norma sobre competência¹⁰⁴ e, por conseguinte, dirigida exclusivamente aos entes tributantes¹⁰⁵. Paulo de Barros Carvalho define a imunidade tributária como

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹⁰⁶

A principal característica da norma imunizante consiste em estar sediada no próprio texto constitucional¹⁰⁷. Roque Antonio Carrazza explica:

Impende notar que os casos de imunidade estão todos definidos na própria Constituição. Em vão, portanto, buscarmos em normas infraconstitucionais as diretrizes a seguir, nesta matéria. O próprio Código Tributário Nacional, neste ponto, apenas pode explicitar o que se encontra implícito na Constituição. Nada porém, de substancialmente novo pode agregar-lhe ou subtrair-lhe.¹⁰⁸

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 752.

¹⁰³ *Idem*. *ICMS*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 370.

¹⁰⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 147.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 169.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 178.

¹⁰⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 168.

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 348.

Assim, a norma isentiva tem natureza infraconstitucional e a que cria imunidades, constitucional. Preleciona Sacha Calmon Navarro Coêlho que

a diferença [entre isenção e imunidade] é que a imunidade radica na Constituição enquanto que a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária. [...]. Do ponto de vista da norma só cabe dizer se ela incide ou não incide. Imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas.¹⁰⁹

Resta saber se as exonerações tributárias qualitativas previstas em tratados internacionais seriam considerados imunidades ou isenções, vez que não insertas nem na Constituição Federal, nem em legislação ordinária ou complementar.

Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda sustenta, especialmente quanto aos agentes diplomáticos e aos imóveis pertencentes às embaixadas, tratar-se de verdadeira imunidade¹¹⁰.

Paulo de Barros Carvalho observa o tratado exonerativo como uma ab-rogação da norma de incidência tributária, uma revogação temporária do tributo. Segundo o autor, a espécie

consubstancia hipótese de revogação temporária do tributo ou dos tributos dos Estados e Municípios. E a explicação é breve: como a redução da amplitude dos critérios, ou da classe dos elementos que os integram, há de ser parcial, formando o sujeito ativo um conjunto de um único elemento (como a teoria dos conjuntos admite), ficaríamos com um conjunto vazio, o que implica inexistência de sujeito ativo no pólo da relação. Veríamos prejudicada a regra-matriz de incidência para a plenitude do seu campo possível de atuação, o que importa ab-rogação da norma.¹¹¹

Marco Aurélio Greco, por seu turno, entende que a hipótese não seria de isenção, mas, em razão de o tratado assumir uma feição de norma de estrutura, e, portanto,

¹⁰⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 149.

¹¹⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Parecer nº 65. *Questões forenses*. Tomo II, Rio de Janeiro: Borsoi, 1957, p. 90.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 489.

voltado à competência tributária, seria uma limitação à própria competência dos entes federativos. Expõe especificamente o autor:

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 lindes 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.¹¹²

Para este último autor, não seria, assim, hipótese de isenção, mas de uma figura entre esta e a imunidade, limitando a própria competência tributária das unidades federativas, não atingindo fatos ou pessoas previstas no tratado internacional.

Em que pesem os argumentos acima expostos, entende-se haver razão José Souto Maior Borges quando estabelece que, apesar de consistir em uma limitação ao poder de tributar, o rigor terminológico do sistema tributário brasileiro não permite a indefinição das noções de imunidade e de isenção. Assevera o referido autor bastar “a análise jurídica de ambos os preceitos, sob este aspecto formal ou externo, para demonstrar que, tecnicamente, não se podem estabelecer imunidades em texto de lei ordinária ou em sede diversa da Constituição.”¹¹³ O autor critica, inclusive, a terminologia usual do emprego da expressão “imunidades diplomáticas”, “com a qual, em direito internacional público, se pretende designar, inclusive sob o aspecto particular – o tributário – prerrogativas que constituem simples isenções, geralmente de caráter subjetivo, e não verdadeiras e próprias imunidades tributárias.”¹¹⁴

¹¹² GRECO, Marco Aurélio. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 44-45.

¹¹³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 238/239.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 239.

Conclui-se, então, que as exonerações tributárias contidas em tratados internacionais configuram-se verdadeiras isenções. Sacha Calmon Navarro Coêlho esclarece que o sistema jurídico brasileiro prevê três fontes de normas isencionais: a) as leis federais, estaduais e municipais, no âmbito de suas respectivas competências; b) as leis complementares da União, nas hipóteses de exportação de mercadorias e serviços, previstas nos artigos 155, § 2º, XII, “e” (ICMS)¹¹⁵, e 156, § 3º, inciso II (ISS)¹¹⁶, da Constituição Federal; c) os tratados internacionais¹¹⁷.

Normalmente, as isenções reconhecidas pelo Direito Internacional são concedidas para evitar a dupla tributação ou em razão de reciprocidade, com a concessão, por parte de outro ou de outros Estados, de isenções concedidas em idênticas circunstâncias. Essas isenções podem decorrer do Direito Interno ou de tratados internacionais, e somente neste último caso se trata de uma limitação internacional ao poder de tributar¹¹⁸.

Estudada a isenção, resta perquirir quem tem poder para concedê-la.

¹¹⁵ 155 [...].

§ 2º – O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII – cabe à lei complementar:

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 46.

¹¹⁶ 156. [...].

§ 3º – Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 46.

¹¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais, bilaterais ou multilaterais – uma visão jurídica da questão. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 103.

¹¹⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 241

2.1 Isenções Heterônomas

Respeitadas as limitações ao Poder de tributar impostas pela própria Constituição, o ente dotado de competência para impor um determinado tributo também possui a prerrogativa de não o exigir. O princípio de que o poder de isentar é ínsito ao poder de tributar consiste em um dos princípios constitucionais especiais da tributação no sistema brasileiro¹¹⁹.

Roque Antonio Carrazza explicita:

Quem pode tributar pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio de uma não-tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante.¹²⁰

Assim, a regra no sistema tributário pátrio consiste em que somente a pessoa jurídica de Direito Público interno a quem foi atribuída a competência para instituir determinado tributo pode abrir mão dessa faculdade, estabelecendo isenções. A isenção, ainda, está incluída na área da denominada reserva legal, devendo ser veiculada por meio de

¹¹⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova Constituição. São Paulo: RT, 1990, p. 598. José Souto Maior Borges pontua que “*O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso.*” In: *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31.

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 368.

lei¹²¹. A exigência consta no próprio texto constitucional, no artigo 150, § 6º, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/93. O dispositivo está assim redigido:

§ 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, 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.¹²²

José Souto Maior Borges aduz que as isenções estão sujeitas a condicionamentos idênticos aos que estão estabelecidos para a instituição de tributos e justifica a exigência de lei “porque a disciplina de tributos é reservada à lei, a disciplina das isenções está igualmente vinculada ao princípio da legalidade.”¹²³

Roque Antonio Carrazza complementa que “só a pessoa jurídica que validamente criou (ou pode criar), por meio de lei ordinária, o tributo pode conceder a isenção, desde que também o faça por meio de lei ordinária. Comumente, pois, as isenções são *autonômicas*”¹²⁴. E acrescenta: “Assim, só a lei federal pode conceder isenções de tributos federais; só a lei estadual, de tributos estaduais; só a lei municipal, de tributos municipais; só a lei distrital, de tributos distritais.”¹²⁵

Desse modo, em uma interpretação *a contrario sensu* do sistema, não se admite a isenção heterônoma.

¹²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 152.

¹²² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 46.

¹²³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 37.

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 369 – grifos no original.

¹²⁵ *Idem*. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 755-756.

Extrai-se sinteticamente da definição de Miguel Reale que heteronomia consiste em ser “posto por terceiros aquilo que juridicamente somos obrigados a cumprir.”¹²⁶

Trazendo a definição para as peculiaridades do Direito Tributário, isenção heterônoma consiste naquela estabelecida por ente diverso daquele que detém competência para tributar, obrigando-o a deixar de tributar em determinadas hipóteses, embora detenha competência constitucional para tanto. Novamente valendo-se de lição de Roque Antonio Carrazza, isenções heterônomas são “isenções de tributos de competência alheia”¹²⁷.

No regime anterior a 1967, não existia dispositivo tratando da possibilidade ou não de a União instituir isenções sobre tributos de competência dos Estados e Municípios. A doutrina não via empecilhos para tanto, conforme se verifica pela lição de Aliomar Baleeiro, que defendia:

No regime da Constituição de 1946, sempre nos pareceu que a União, pela teoria dos poderes implícitos, poderia conceder isenção e redução de impostos estaduais e municipais desde que visasse a realizar fins de sua competência ou de suas atribuições. Essa tese fora defendida por C. Maximiliano e Orozimbo Nonato.¹²⁸

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, segundo Gabriel Pithan Daudt, fixou entendimento contrário, estabelecendo que a isenção somente poderia ser concedida pelo ente competente para a instituição do tributo¹²⁹.

¹²⁶ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 20. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 49.

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 756.

¹²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 944.

¹²⁹ Segundo esse mesmo autor, inclinavam-se nesse sentido, na doutrina, Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba e Ruy Barbosa Nogueira. DAUDT, Gabriel Pithan. Os tratados internacionais e as isenções heterônomas. *In: Centro de Estudos de Direito Tributário da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. Disponível em: <http://cedit.pge.rs.gov.br/artigos_materia_tributaria.htm#GabrielPithanDaudt>. Acesso em: 13 nov. 2005.

Na Constituição Federal de 1967, havia disposição expressa permitindo isenção heterônoma. O artigo 20, § 2º, da Constituição Federal, estabelecia que “a União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.”¹³⁰

O Constituinte de 1988 não repetiu a disposição, ao contrário, vedou expressamente a concessão de isenções, pela União, de tributos de competência de outros entes federativos. Assim dispõe o texto constitucional:

Art. 151. É vedado à União:
[...];
III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.¹³¹

Com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que as isenções concedidas com base no referido artigo 20, § 2º, não foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988. Vide, a propósito, a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ISENÇÃO CONCEDIDA PELA UNIÃO. CF/67, com a EC 1/69, art. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. C.F., 1988, art. 151, III. I. – O art. 41, ADCT/1988, compreende todos os incentivos fiscais, inclusive isenções de tributos, dado que a isenção é espécie do gênero incentivo fiscal. II. – Isenções de tributos municipais concedidas pela União na sistemática da CF/67, art. 19, § 2º; DL 406/68, art. 11, redação da Lei Complementar 22/71. Revogação, com observância das regras de transição inscritas no art. 41, §§ 1º, 2º e 3º, ADCT/1988. III. – Agravo não provido.¹³²

¹³⁰ Com a Emenda Constitucional nº 1/69, o dispositivo, com mesma redação, passou a constar no artigo 19, § 2º. BRASIL. *Emenda Constitucional n. 1, de 20 de outubro de 1969*. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=119427>>. Acesso em: 13 nov. 2005.

¹³¹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 46.

¹³² AgR-RE 361.829 RJ, 2ª Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 02.09.2005, p. 43.

Interpretando o inciso III do artigo 151 da Constituição Federal, José Afonso da Silva defende a desnecessidade de tal preceito, bastando simplesmente não haver a autorização que havia no sistema anterior¹³³. Betina Treiger Grupenmacher, sobre o tema, assim se manifesta:

É certo que a União, como ente federativo, não pode [...] conceder benefícios fiscais em relação a tributos que não estejam na sua esfera constitucional de competência impositiva, pois tal postura fere frontalmente o princípio federativo e como decorrência da tripartição constitucional de competências.¹³⁴

Os entes parciais não podem efetuar ingerências nos sistemas tributários autônomos de outros federativos. Como bem referiu Clélio Chiesa, em matéria tributária, a Constituição atribuiu a cada uma das pessoas políticas a competência para legislar sobre seus tributos, eliminando qualquer possibilidade de interferência de um ente político em outro¹³⁵.

No entanto, o próprio texto constitucional originariamente autorizava a edição de lei complementar isentiva de produtos ou serviços destinados ao exterior. É o que se extrai do disposto nos artigos 155, § 2º, X, “a” e XII, “e”¹³⁶, e 156, § 3º, inciso II¹³⁷, da

¹³³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova Constituição. São Paulo: RT, 1990, p. 598. Antônio de Moura Borges também defende que a vedação da isenção heterônoma ocorreria mesmo sem o referido dispositivo constitucional (BORGES, Antonio de Moura. A instituição de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por meio de tratados internacionais. *In: Informando Direito – Informativo dos Alunos do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília*, Ano II, nº VI, junho/01, p. 08).

¹³⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 123.

¹³⁵ CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997, p. 61.

¹³⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...];

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...].

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...];

X – não incidirá:

Constituição Federal. Desse modo, excepcionalmente, a Constituição Federal admitia a edição de lei isentiva oriunda de órgão legislativo de ente distinto daquele que possui competência tributária. Francisco Renato Codevila Pinheiro Filho aduz serem esses preceitos decorrentes da competência da União para se relacionar com outros países¹³⁸, como também da competência para administrar reservas cambiais do país¹³⁹, acrescentando que a edição da norma deverá objetivar a concretização de interesse nacional¹⁴⁰.

Assim, pela atual normativa constitucional, salvo a hipótese expressamente previstas no texto constitucional – artigo 156, § 3º, inciso II –, é defeso à União instituir

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

[...];

XII – cabe à lei complementar:

[...];

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”;

Cumprir destacar que, após a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, não mais se trata de isenção, mas propriamente de imunidade, vez que foi dada nova redação ao artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal, para estabelecer que o ICMS não incide “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 47.

¹³⁷ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...];

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

[...].

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar.

[...];

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 48.

¹³⁸ Cf. artigo 21, inciso I, da Constituição Federal.

¹³⁹ Cf. artigo 21, inciso VIII, da Constituição Federal.

¹⁴⁰ PINHEIRO FILHO, Francisco Renato Codevila. *Direito tributário constitucional: doutrina e jurisprudência*. Brasília: Fortium, 2005, p. 336-338.

isenções de tributos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, assim como é vedado aos Estados a mesma situação quanto aos Municípios que integram seu território.

Resta, no entanto, indagação acerca da legitimidade da veiculação de isenções fiscais por meio de tratados internacionais, especialmente, de tributos cuja competência pertença aos Estados, Distrito Federal e Municípios – o que será tratado nos próximos capítulos.

3 TRATADO INTERNACIONAL

O aprimoramento das relações internacionais conjugado à crescente interdependência entre os Estados têm levado ao crescimento exponencial dos tratados na sociedade internacional¹⁴¹.

A importância dos tratados internacionais também pode ser refletida por dados estatísticos. Segundo levantamento efetuado por André Gonçalves Pereira e Fausto Quadros, entre 1500 a.C. e 1960 foram celebrados cerca de 80.000; de 1947 a 198, entre 30.000 e 40.000 e no período de 1984 a 1992 aproximadamente 50.000 tratados foram concluídos¹⁴².

O Brasil não destoa desta nova realidade. Segundo Luís Eduardo Schoueri,

o crescimento dos tratados internacionais também se reflete na realidade brasileira: segundo dados do Ministério das Relações Exteriores [...], entre novembro de 2001 e julho de 2002, o País assinou 223 atos internacionais, o que resulta em média de 1,02 acordos por dia.¹⁴³

Constata-se que as relações entre os sujeitos de Direito Internacional estão se tornando cada vez mais constantes e necessitam de normas capazes de minimizar eventuais divergências originadas nesses atos internacionais.

¹⁴¹ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 199.

¹⁴² PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto. *Manual de direito internacional público*. Almedina: Coimbra, 3. ed., 1993, p. 169.

Quanto à terminologia empregada, conquanto alguns defendam não haver utilidade na diferenciação¹⁴³, a realidade prática demonstra haver denominações variadas, conforme indica Celso Duvivier de Albuquerque Mello:

- Tratado – é utilizado para os acordos solenes, por exemplo tratado de paz.
 Convenção – é tratado que cria normas gerais, por exemplo, convenção sobre mar territorial.
 Declaração – é usada para os acordos que criam princípios jurídicos ou ‘afirmam uma atitude política comum’ (exemplo: Declaração de Paris de 1856).
 Ato – quando estabelece regras de direito (Ato geral de Berlim de 1885). Entretanto, existem Atos entre Estados que não são tratados (Ato de Helsinki de 1975, vez que não produzem efeitos jurídicos obrigatórios, mas que têm um caráter normativo no aspecto político ou moral. Em português esta observação não procede muito porque neste caso nós usamos a palavra ‘Ata’ e não ‘Ato’, contudo a palavra usada em inglês é uma só: ‘Act’).
 Pacto – foi utilizado pela primeira vez no Pacto da Liga das Nações. É um tratado solene (Pacto de Renúncia à Guerra de 1928).
 Estatuto – empregado para os tratados coletivos geralmente estabelecendo normas para os tribunais internacionais (Estatuto da CIJ).
 Protocolo – normalmente pode ter dois significados: a) ata de uma conferência, que é a ata de uma conferência; b) protocolo-acordo – é um verdadeiro tratado em que são criadas normas jurídicas (Protocolo de Aquisgrana, de 1818, sobre os ministros residentes). E utilizado neste caso como um suplemento a um acordo já existente.
 Acordo – é geralmente usado para os tratados de cunho econômico, financeiro, comercial e cultural.
Modus Vivendi – designa um acordo temporário (modus vivendi de 1936 sobre a navegação do Reno).
 Concordata – são assinados pela Santa Sé sobre assuntos religiosos. [...].
 Compromisso – utilizado para os acordos sobre litígios que vão ser submetidos à arbitragem.
 Troca de Notas – são os acordos sobre matéria administrativa. Tem mais de um instrumento.
 Acordos em forma simplificada – ou acordos executivos – são aqueles que não são submetidos ao Poder Legislativo para aprovação. Muitas vezes feitos por trocas de notas. São concluídos pelo Poder Executivo.
 Carta – é o tratado em que se estabelecem direitos e deveres (Carta Social Européia). É uma forma solene. Utilizado também para os instrumentos constitutivos de organizações internacionais (Carta da ONU).

¹⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. In: COSTA, Alcides Jorge Costa; SHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). *Direito tributário atual*, nº 17, São Paulo: Dialética, 2003, p. 20.

¹⁴⁴ REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 15-16.

Convênio –palavra utilizada para tratados que versam sobre matéria cultural ou transporte.

Acomodação ou compromisso – palavra não utilizada no Brasil. É um acordo provisório. Rousseau afirma que ele tem por finalidade regulamentar a aplicação de um tratado anterior.¹⁴⁵

Marcos Aurélio Pereira Valadão acrescenta mais as seguintes espécies:

Ajuste, arranjo – termo utilizado para designar acordos internacionais de importância secundária que se destinam à interpretação de outro tratado ou que têm o sentido de complementaridade.

[...].

Código ou Regulamento – são termos de uso raro, embora utilizados no linguajar doutrinário livre (por exemplo: Código Bustamante – Convenção Interamericana de Direito Internacional Privado, Código dos Tratados – Convenção de Viena de 1969).

[...].

Contrato – terminologia ligada ao Direito interno e que deve ser evitada para designar tratados internacionais, para não degenerar em confusões.

[...].

Memorando – termo que aparece na prática bilateral brasileira, na maioria das vezes sob a denominação *memorando de entendimentos*. Não há maiores referências sobre o termo na bibliografia especializada.¹⁴⁶

Tomando-se a denominação geral “tratado internacional”, José Francisco Rezek o conceitua como “o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”¹⁴⁷.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 26 de maio de 1969, por seu turno, trouxe a definição de tratado em seu artigo 2º, (1), “a”, dispondo ser o tratado um “acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular”¹⁴⁸.

¹⁴⁵ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 200-201.

¹⁴⁶ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 151-152 – grifos no original.

¹⁴⁷ REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 21.

¹⁴⁸ ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 03 set. 2004.

O Brasil assinou a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, mas até o presente não logrou ratificá-la, motivo por que esta não é obrigatória para o Estado brasileiro¹⁴⁹.

A despeito disso, não se lhe pode retirar a importância e significado para o Direito Internacional, uma vez que já fora ratificada por mais de cem países. As disposições da Convenção influenciam os tratados celebrados após sua entrada em vigor, não só para os Estados que a ela aderiram, mas a todos os demais Estados.

De se destacar que, no Brasil, o próprio Itamaraty procura pautar suas negociações por esta Convenção, constando essa recomendação do Manual de Procedimentos – Atos Internacionais – Prática Diplomática Brasileira, de 1984¹⁵⁰.

Em razão de serem observadas por diversos Estados e Organizações Internacionais, as disposições nela contidas acabaram por se tornar normas consuetudinárias – costume internacional – e, como tais, fontes de Direito Internacional¹⁵¹.

Pelas definições acima indicadas, constata-se, assim, que o tratado internacional é um ato solene e formal, que tem por objetivo regular alguma relação entre duas pessoas internacionais e é regido pelo *Ius Gentium*.

¹⁴⁹ Entrou em vigor, internacionalmente, em 27 de janeiro de 1980. O Projeto de Decreto Legislativo nº 214/92, que aprovaria a Convenção, está, desde 08/11/1995, pronto para a Ordem do Dia no Plenário da Câmara dos Deputados. Em que pese a ausência de ratificação, o seu estudo é relevante, haja vista terem sido positivadas diversas normas costumeiras do Direito Internacional. Disponível em: <www.camara.gov.br>. Acesso em 20 nov. 2005.

¹⁵⁰ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 276.

¹⁵¹ BROTÓNS, Antonio Remiro. *Derecho internacional público. 2. Derecho de los tratados*. Madrid: Tecnos, 1987, p. 41, *apud* MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 242.

3.1 Classificação dos Tratados

Antes de se passar ao estudo dos elementos dos tratados, mostra-se conveniente examinar algumas classificações. Segundo José Francisco Rezek¹⁵², é possível estabelecer dois critérios para a classificação dos tratados: formal e material.

O critério formal leva em consideração o número de partes e a extensão do procedimento adotado. Já o critério material diz respeito à natureza das normas expressas no tratado e à sua execução no tempo e no espaço.

Pelo número de pactuantes, o tratado é bilateral, se envolve somente duas partes; multilateral ou coletivo nos demais casos. O fato de uma das partes ou ambas serem organização internacional – composta por vários Estados – não retira a natureza de bilateralidade da convenção. Assim, um acordo de cooperação técnica entre o Brasil e os Estados Unidos da América é bilateral e o tratado que instituiu a Organização das Nações Unidas é multilateral.

Quanto ao procedimento adotado para sua conclusão, os tratados podem ser classificados pelo número de fases para a sua conclusão. Será considerado acordo de forma simplificada, tratado executivo ou de procedimento breve, se a sua pactuação foi unifásica. Caso sua conclusão ocorra em duas fases – a primeira de assinatura e a outra de ratificação –, então será considerado tratado em sentido estrito.

Levando-se em conta o critério material ou a natureza jurídica do ato, podem os tratados ser classificados em contratuais ou normativos. André Gonçalves Pereira e

¹⁵² REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 26.

Fauto Quadros arrolam mais uma espécie, os tratados-constituição, qualificação dada aos tratados que instituem uma Organização Internacional¹⁵³.

Os tratados-normativos, segundo Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, possuem como objetivo fixar normas de Direito Internacional, enquanto que os tratados-contratuais visam regular interesses recíprocos dos Estados¹⁵⁴.

Assim, os tratados-contrato criam direitos subjetivos às partes envolvidas, como são os casos do *General Agreement on Trade and Tariffs-GATT* e do que instituiu a Associação Latino-Americana de Livre Comércio-ALALC¹⁵⁵. Os tratados-lei, por seu turno, objetivam a criação de normas abstratas, bem como estabelecem a obrigatoriedade de os Estados pactuantes procederem à sua incorporação nos seus respectivos ordenamentos jurídicos. Pode-se mencionar como espécie deste último a Convenção de Viena sobre Cheques, em que os Estados pactuantes se comprometem a padronizar suas respectivas legislações na disciplina dos cheques.

Em que pesem opiniões em contrário¹⁵⁶, as Cartas de Intenção do Fundo Monetário Internacional, que concedem linhas de crédito aos Estados, são consideradas meras composições (*arrangements*), pois não têm aspecto contratual e não são registradas na Secretaria Geral da ONU¹⁵⁷.

¹⁵³ PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto. *Manual de direito internacional público*. Almedina: Coimbra, 3. ed., 1993, p. 183.

¹⁵⁴ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e. *Manual de direito internacional público*. 15. ed., rev. e atual. por Paulo Borba Casella, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 30.

¹⁵⁵ DOLINGER, Jacob. As soluções da Suprema Corte brasileira para os conflitos entre o direito interno e o direito internacional: um exercício de ecletismo. *Revista Forense*, vol. 334, p. 103.

¹⁵⁶ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 202.

¹⁵⁷ MATTOS, Adherbal Meira. Direito internacional e direito brasileiro. In: MENEZES, Wagner (Org.). *O direito internacional e o direito brasileiro: homenagem a José Francisco Rezek*. Ijuí: Unijuí, 2004, p. 36.

A diferenciação entre tratados-contrato e tratados-lei possuiu relevância para o Direito brasileiro. Os tribunais, em especial o Superior Tribunal de Justiça, com base nessa distinção toma posicionamento sobre a validade de isenções instituídas por tratados – tema que será abordado no último capítulo.

No plano da observância desses tratados, quer normativos, quer contratuais, observa Guido Fernando Silva Soares que

as responsabilidades por inadimplemento de obrigações internacionais, pelos destinatários do Direito Internacional Público, em particular os Estados, são as mesmas, sejam originárias de uma norma do Direito Internacional Público Geral, ou contida num tratado geral, um tratado-lei, na terminologia de Triepel, sejam de um tratado particular, quer dizer, um tratado-contrato, ainda segundo aquele mestre alemão.¹⁵⁸

Toru Yamamoto pontua que o tratado-contrato impacta diretamente os interesses dos Estados contratantes, enquanto que o tratado-normativo o faz de modo indireto, atingindo apenas reflexamente os interesses destes¹⁵⁹. Para o autor, essa característica fundamentaria uma supremacia dos primeiros sobre a normativa interna, tema que será abordado no item 5.3 deste trabalho.

Deve-se ter presente, também, que essa tipificação se torna relevante no tocante à sua interpretação, muito embora não seja raro convenções conterem, no mesmo instrumento, dispositivos contratuais e normativos. Além disso, como refere Celso de Albuquerque Mello, em caso de guerra, os tratados-contrato são ab-rogados, enquanto os tratados-lei são suspensos¹⁶⁰.

Necessária, portanto, a distinção entre tratado-normativo e tratado-contrato.

¹⁵⁸ SOARES, Guido Fernando Silva. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 65.

¹⁵⁹ YAMAMOTO, Toru. *Direito internacional e direito interno*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000, p. 248.

3.2 Forma Escrita

Os tratados são solenes e formais, portanto, a forma escrita faz parte da sua essência.

Já em 1928 a Convenção de Havana sobre Tratados, em seu artigo 2º, estipulava ser “condição essencial nos tratados a forma escrita”¹⁶¹. Do mesmo modo, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, no artigo 2º, (1), “a”¹⁶², exige a forma escrita.

A prorrogação e a renovação do tratado seguem a mesma exigência formal, no entanto, os Estados pactuantes podem estabelecer no tratado original que esses atos subseqüentes sejam efetuados de outra forma¹⁶³.

A materialização do tratado pode dar origem a um ou mais documentos, o que, contudo, não o descaracteriza. Nesse sentido é a parte final do artigo 2º, (1), “a”, da

¹⁶⁰ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque Mello. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 208.

¹⁶¹ ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/tratados.htm>>. Acesso em: 16 dez. 2005.

¹⁶² Art. 2º – Expressões empregadas:

1. Para os fins da presente Convenção:

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

ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 03 set. 2005.

¹⁶³ Art. 2º, (1), “a”, 2ª parte, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Convenção de Viena de 1969, ao estabelecer expressamente que o acordo pode constar “de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos”.

3.3 Norma de Regência

Conforme preceituado na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, as normas de regência do tratado devem ser de Direito Internacional. Se a norma de regência não for de Direito Internacional, é-lhe retirada a qualidade de tratado.

Assim, um pacto internacional não pode ser regulado unicamente pelos seus próprios termos, “flutuando no espaço à margem de toda ordem jurídica”, como salienta José Francisco Rezek¹⁶⁴. As normas do *Ius Gentium*, conquanto que as costumeiras, estarão a disciplinar o tratado.

Do mesmo modo, ainda que se faça referência a um sistema de Direito Interno, tal acordo será regido pelo Direito Internacional. Segundo Hersh Lauterpacht, caso isso ocorra, as normas de Direito Interno são transformadas em Direito Internacional convencional¹⁶⁵. Essa tese é corroborada pelo artigo 38, (1), “a”, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça¹⁶⁶, ao dispor ser função da Corte decidir conforme o Direito

¹⁶⁴ REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 23.

¹⁶⁵ LAUTERPACHT, Hersh. Relatório sobre o direito dos tratados, *in: Documentos da Comissão do Direito Internacional*, A/CN.4/63, p. 39, *apud* REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 23.

¹⁶⁶ Artigo 38

1 – A Corte, cuja função seja decidir conforme o direito internacional as controvérsias que sejam submetidas, deverá aplicar:

Internacional as controvérsias que sejam submetidas, devendo aplicar as convenções internacionais, sejam gerais ou particulares, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes.

3.4 Sujeitos dos Tratados

O primeiro elemento que caracteriza um tratado internacional diz respeito às partes contratantes. Os signatários de um tratado devem ser pessoas de Direito Internacional Público.

Conforme mencionado, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, estabeleceu os Estados como sujeitos de Direito Internacional e a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, de 1986, acrescentou as organizações internacionais como sujeitos aptos a celebrar tratados¹⁶⁷.

Desse modo, são pessoas do Direito das Gentes os Estados soberanos, a Santa-Sé e as organizações internacionais¹⁶⁸.

a) as convenções internacionais, sejam gerais ou particulares, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
ONU. Estatuto da Corte Internacional de Justiça. Disponível em: <http://www.onuportugal.pt/body_etij.html>. Acesso em: 21 ago. 2005.

¹⁶⁷ Cf. art. 2º, (1), “a”, i e ii, da Convenção sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, de 21 de março de 1986.

¹⁶⁸ REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 15-16.

As organizações internacionais, para o Direito Internacional, têm personalidade jurídica derivada, pois elas são produto de elaboração jurídica resultante da vontade conjugada de certo número de Estados¹⁶⁹. São elas apenas uma realidade jurídica, vez que fundadas essencialmente nos seus respectivos tratados constitutivos, carecendo, pois, do elemento material.

A despeito disso, o número de organizações internacionais cresce continuamente e desempenham cada vez mais papel fundamental na comunidade internacional. São exemplos a Organização das Nações Unidas, a Organização dos Estados Americanos, a Organização Internacional da Saúde, a Organização Internacional do Trabalho, o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional, a União Européia, o Mercado Comum do Sul, dentre outros.

Essas e outras organizações internacionais são sujeitos de Direito Internacional e, como tal, podem assumir obrigações e direitos no âmbito do *Ius Gentium*.

Os indivíduos e as empresas, mesmo as multi ou transnacionais, não possuem personalidade jurídica de Direito Internacional¹⁷⁰. Ainda que muitas das normas do Direito das Gentes criem direitos ou imponham deveres aos indivíduos ou às empresas, eles não se envolvem, a título próprio, na produção das normas internacionais.

José Francisco Rezek salienta que somente teria sentido pensar no indivíduo ou na empresa como sujeitos de Direito Internacional se eles dispusessem da “prerrogativa ampla de reclamar, nos foros internacionais, a garantia dos seus direitos, e que tal qualidade

¹⁶⁹ *Ibidem*, p. 157.

¹⁷⁰ REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 158.

resultasse de norma geral”¹⁷¹. Na realidade, raros são os foros internacionais acessíveis e quando o são derivam de um compromisso estatal, normalmente derivado do vínculo jurídico da nacionalidade.

Quanto aos Estados soberanos, a sua personalidade jurídica é originária. São eles os personagens primários e fundadores da sociedade internacional¹⁷². A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, se vale da expressão genérica “todo Estado tem capacidade para concluir tratados”¹⁷³.

O artigo 1º, incisos I a IV, da Convenção sobre Direitos e Deveres dos Estados, assinada em Montevideu, em 26 de dezembro de 1933, expressamente arrola os requisitos que um Estado deve reunir para ser considerado pessoa de Direito das Gentes: população permanente, território determinado, governo e a capacidade de se relacionar com outros Estados¹⁷⁴. Este último critério é interpretado pelo Direito Internacional como Estado legalmente independente¹⁷⁵.

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 159.

¹⁷² MELLO, Celso Duvivier Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 339.

¹⁷³ Art. 6º, da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados. ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 6 nov. 2005.

¹⁷⁴ Artigo 1 – O Estado como pessoa de Direito Internacional deve reunir os seguintes requisitos:

I. População permanente.

II. Território determinado.

III. Governo.

IV. Capacidade de entrar em relações com os demais Estados.

CONVENÇÃO DE MONTEVIDÉU SOBRE DIREITOS E DEVERES DOS ESTADOS (1933). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dirdevestados.htm>>. Acesso em: 14 dez. 2005.

¹⁷⁵ Verbete “Convenção de Montevideu”. WIKIPEDIA – ENCICLOPÉDIA LIVRE. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Conven%C3%A7%C3%A3o_de_Montevideu%C3%A9u>. Acesso em: 06 jun. 2005.

Assim, além dos três elementos tradicionais formadores do Estado, população, território e governo, para ser pessoa de Direito Internacional, deve-se acrescentar a soberania¹⁷⁶.

Soberania, segundo o conceito tradicional trazido por Celso Ribeiro Bastos, consiste na

qualidade que cerca o poder do Estado. [...] indica o poder de mando em última instância, numa sociedade política. [...] a soberania se constitui na supremacia do poder dentro da ordem interna e no fato de, perante a ordem externa, só encontrar Estados de igual poder. Esta situação é a consagração, na ordem interna, do princípio da subordinação, com o Estado no ápice da pirâmide, e, na ordem internacional, do princípio da coordenação¹⁷⁷.

Soberania seria, então, “um poder que não reconhece outro a ele superior, seja no plano interestatal (independência), seja no plano interno (supremacia).”¹⁷⁸

Quanto ao Estado unitário, mesmo os descentralizados, conforme visto no capítulo anterior, não há qualquer questionamento sobre sua soberania e capacidade para celebrar tratados.

No caso dos Estados compostos, rememora-se que, na união pessoal, cada Estado permanece com a sua soberania, havendo apenas coincidência dos soberanos ou Chefes de Estado.

A união real caracteriza-se por ser uma fusão de Estados, tornando-os, sob a ótica internacional, um só, que será o detentor da soberania e, conseqüentemente, da capacidade para pactuar.

¹⁷⁶ MELLO, Celso Duvivier Albuquerque. *Op. cit.*, p. 339.

¹⁷⁷ In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O estado do futuro*. São Paulo: Pioneira, 1998. p. 16.

¹⁷⁸ In: *ibidem*, p. 102.

No caso dos Estados confederados, os Estados que a compõem são semi-soberanos, não participam isoladamente da comunidade internacional, atribuição exclusiva da confederação.

O Estado federal, ante a relevância para o tema em questão, será analisado isoladamente no próximo item.

3.4.1 O Estado Federal e a Capacidade de Direito Internacional

Como visto, o Direito Internacional reconhece a capacidade para celebrar aos Estados soberanos. Os Estados não-soberanos, como o são os entes que compõem a federação, não integram a comunidade internacional organizada¹⁷⁹.

No caso dos Estados que assumem a forma federativa, a soberania pertence ao Estado federal. Os entes federados, ao ingressarem na federação, abdicam de sua soberania e passam a gozar apenas de autonomia.

O artigo 2º da Convenção sobre Direitos e Deveres dos Estados, assinada em Montevideu em 1933, estabelece expressamente que “o Estado federal constitui uma só pessoa ante o Direito Internacional”¹⁸⁰. Portanto, perante a comunidade internacional, as

¹⁷⁹ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo III, 4. ed., rev. e atual., Coimbra: Coimbra, 1998, p. 175.

¹⁸⁰ A Convenção passou a vigorar internamente pelo Decreto nº 1.570, de 13 de abril de 1937. CONVENÇÃO DE MONTEVIDÉU SOBRE OS DIREITOS E DEVERES DOS ESTADOS (1933). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dirdevestados.htm>>. Acesso em: 14 dez. 2005.

unidades parciais não possuem capacidade para celebrar tratados, quem a detém é o todo – o Estado federal.

Noticia José Francisco Rezek que, na época da elaboração do texto da Convenção de Viena de 1969, iniciou-se a discussão sobre a possibilidade de se inserir cláusula admitindo a capacidade de os Estados federados concluírem tratados, se assim dispusesse a respectiva constituição federal, mas a permissão não foi adotada ante a indiferença dos Estados unitários¹⁸¹.

Celso Duvivier de Albuquerque Mello admite que, em circunstâncias especiais, os Estados-membros de uma federação podem concluir tratados internacionais, desde que o Direito Interno lhes confira essa prerrogativa¹⁸².

A Constituição da República Federal Alemã, de 1949, estabelece serem de responsabilidade da Federação as relações internacionais¹⁸³, no entanto, abre a possibilidade de os *Länder* (Estados) firmarem tratados internacionais na esfera de suas competências legislativas, desde que haja o consentimento do Governo Central¹⁸⁴.

A fim de preservar as respectivas competências internas, a Constituição alemã prevê a consulta prévia dos *Länder* caso o tratado venha a afetar situações particulares

¹⁸¹ REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 33-34.

¹⁸² MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 202.

¹⁸³ Art. 32, (1): Relations with foreign states are a responsibility of the Federation.
ALEMANHA. Constituição (1949). Disponível em: <<http://www.iuscomp.org/gla/>>. Acesso em: 20 mai. 2002.

¹⁸⁴ Art. 32, (3): Insofar as the States [*Länder*] have power to legislate, they may, with the consent of the Government conclude treaties with foreign states.

É permitida, ainda, a participação em organizações internacionais regionais, inclusive com delegação de poderes “soberanos”. Art. 24, (1a): Insofar as the States [*Länder*] are responsible for the exercise of state rights and the discharge of state duties, they can, with consent of the Government, delegate sovereign powers to institutions for neighborhood at state borders.

ALEMANHA. Constituição (1949). Disponível em: <<http://www.iuscomp.org/gla/>>. Acesso em: 20 mai. 2002.

destes¹⁸⁵. Constatase, no entanto, que o ato de conclusão do tratado, de qualquer forma, depende do Governo Central.

Em moldes semelhantes, em circunstâncias especiais, em matérias restritas e com o consentimento do órgão federal competente, os Estados norte-americanos¹⁸⁶, os Cantões suíços¹⁸⁷ e as Províncias argentinas¹⁸⁸ também são autorizados a pactuar¹⁸⁹.

¹⁸⁵ Art. 32, (2). Before the conclusion of a treaty affecting the special circumstances of a State [Land], that State has to be consulted in time.

ALEMANHA. Constituição (1949). Disponível em: <<http://www.iuscomp.org/gla/>>. Acesso em 20 mai. 2002.

¹⁸⁶ Article I, Section 10:

Clause 1: No State shall enter into any Treaty, Alliance, or Confederation; grant Letters of Marque and Reprisal; coin Money; emit Bills of Credit; make any Thing but gold and silver Coin a Tender in Payment of Debts; pass any Bill of Attainder, *ex post facto* Law, or Law impairing the Obligation of Contracts, or grant any Title of Nobility.

Clause 3: No State shall, without the Consent of Congress, lay any Duty of Tonnage, keep Troops, or Ships of War in time of Peace, enter into any Agreement or Compact with another State, or with a foreign Power, or engage in War, unless actually invaded, or in such imminent Danger as will not admit of delay.

ESTADOS UNIDOS. Constituição (1787). Disponível em: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/data/constitution/article01/>>. Acesso em 20 mai. 2002.

Celso Duvivier de Albuquerque Mello, salienta que, na prática, jamais o fizeram para não violar a competência do governo federal. In: *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 202.

Em sentido contrário sustenta Marcos Aurélio Pereira Valadão ao indicar que o Estado e a cidade de Nova York concluíram acordos com a ONU e com as suas representações permanentes. In: *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 201.

¹⁸⁷ Art. 56 Relazioni dei Cantoni con l'estero:

1 I Cantoni possono concludere con l'estero trattati nei settori di loro competenza.

2 Tali trattati non devono contraddire al diritto federale e agli interessi della Confederazione né ai diritti di altri Cantoni. Prima di concluderli, i Cantoni devono informare la Confederazione.

3 I Cantoni possono corrispondere direttamente con autorità estere subordinate; negli altri casi le relazioni dei Cantoni con l'estero si svolgono per il tramite della Confederazione.

SUIÇA. Constituição (1999). Disponível em: <<http://www.admin.ch/ch/i/rs/101/a56.html>>. Acesso em: 08 nov. 2005.

¹⁸⁸ Art. 124 – Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y podrán también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto.

ARGENTINA. Constituição (1994). Disponível em: <<http://www.senado.gov.ar/web/interes/constitucion/gobiernos.php>>. Acesso em: 08 nov. 2005.

¹⁸⁹ José Francisco Rezek também aponta que às Províncias canadenses também se atribui competência. Cf. REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 32.

Nessa hipótese, entende-se que a pactuação é do próprio Estado federal.

Assim sintetiza Luciane Amaral Corrêa:

Quaisquer atos que possam ser praticados pelos Estados-membros no plano internacional têm por fundamento a constituição federal e, como tal, são atos de representação do Estado federal, traduzindo uma capacidade de agir em nome do Estado total no limite de sua competência – relativamente à celebração de tratados internacionais, um *treaty-making power*.¹⁹⁰

Conclui-se, assim, que, mesmo ocorrendo a condução do pacto por entidade autônoma interna, é como se o próprio Estado federal estivesse pactuando; inclusive eventual responsabilidade pelo descumprimento recai sobre este, pois é quem efetivamente detém capacidade de Direito Internacional.

3.4.2 A Capacidade no Estado Federal Brasileiro

Na sistemática da Constituição Federal de 1967, em razão de o seu artigo 42, inciso IV, dispor competir privativamente ao Senado Federal “autorizar empréstimos, operações ou acordos externos, de qualquer natureza, de interesse dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ouvido o Poder Executivo Federal”¹⁹¹, havia a discussão sobre a possibilidade de estes entes firmarem tratados internacionais. Destaca Celso Duvivier de Albuquerque Mello:

¹⁹⁰ CORRÊA, Luciane Amaral. A cláusula do tratamento nacional em matéria tributária do GATT/94 e o Brasil: validade e responsabilidade internacional em face do artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988. *Revista de Informação Legislativa*, a. 38 nº 153 jan./mar. 2002, p. 49-50.

¹⁹¹ BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1967*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 nov. 2005.

É interessante observar, no Brasil, que, com autorização do Senado, os Estados, Distrito Federal e Municípios podem concluir “acordos externos” (art. 42, inciso IV da Constituição), “ouvido o Poder Executivo federal”, o que significa dizer que a personalidade internacional deles não está completamente desaparecida. A personalidade plena, entretanto, é da União federal, uma vez que há necessidade de autorização do Senado.¹⁹²

A Constituição Federal de 1988 repetiu a possibilidade de operações externas de natureza financeira, dependendo apenas da aprovação do Senado Federal¹⁹³, mas não mais foram autorizados “acordos externos, de qualquer natureza.”^{194, 195}

Pelo texto constitucional atual, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem pactuar internacionalmente, pois somente se considera pessoa jurídica de Direito Internacional a República Federativa do Brasil. Unicamente esta detém capacidade de Direito Internacional de ser sujeito de direitos e deveres e, por conseguinte, hábil a pactuar com outras pessoas de Direito Internacional.

Desse modo, diferentemente do que ocorre na Alemanha, Suíça, Argentina e Estados Unidos da América, mesmo que o tema versado no tratado esteja dentro da competência legislativa ou executiva atribuída aos Estados, Distrito Federal e Municípios brasileiros, estes não podem celebrar acordos internacionais, uma vez que a Constituição Federal não excepcionou nenhuma hipótese.

¹⁹² MELLO, Celso Duvivier Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. vol. I, 12. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 349.

¹⁹³ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 202.

¹⁹⁴ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

V – autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 24.

Analisando o caso brasileiro, José Afonso da Silva bem destaca que o “Estado Federal, com o nome República Federativa do Brasil, é o todo, ou seja, o complexo constituído da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional.”¹⁹⁶

Desse modo, as pessoas jurídicas de Direito Público interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – não são consideradas pessoas de Direito Internacional e, conseqüentemente, não podem celebrar tratados¹⁹⁷.

Geraldo Ataliba sintetiza que se deve distinguir “a pessoa de Direito público interno (União), do Estado federal, àquela reconhecendo paridade às unidades federadas, enquanto o Estado federal sobre todos se põe eminente.”¹⁹⁸

Mostra-se equivocado, portanto, confundir o Estado federal – o todo, dotado de capacidade internacional – com a União – pessoa jurídica de Direito Público interno. Aliás, a própria Constituição Federal estabelece haver diferença entre o Estado federal e a União, ao dispor, em seu artigo 18, *caput*, que “a organização político-administrativa da República

¹⁹⁵ A União se torna a responsável pelo empréstimo, caso haja o inadimplemento do contrato. Cf. PACÍFICO, Andréa Pacheco. *Os tratados internacionais e o direito constitucional brasileiro*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, p. 25.

¹⁹⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova constituição. São Paulo: RT, 1990, p. 425.

¹⁹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados internacionais em matéria tributária perante a constituição federal do Brasil de 1988. *Revista de Direito Tributário*, nº 59, 1992, p. 181. No mesmo sentido: BORGES, Antônio de Moura. A instituição de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por meio de tratados internacionais. In: *Informando Direito – Informativo dos Alunos do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília*, Ano II, nº VI, junho/01, p. 08.

¹⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro. In: PRADE, Péricles (org.). *Estudos jurídicos em homenagem a Vicente Ráo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 150.

Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”¹⁹⁹

O Código Civil Brasileiro também faz claramente a distinção entre pessoa jurídica de Direito Público interno e externo. Ao tratar das pessoas jurídicas, dispõe:

Art. 40. As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I – a União;

II – os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III – os Municípios; [...],²⁰⁰

Constata-se, assim, que para o Direito brasileiro a União é pessoa jurídica de Direito Público interno, assim como o são os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Quanto às pessoas jurídicas de Direito Público externo, o artigo 42 do Código Civil as define:

Art 42. São pessoas jurídicas de direito público externo os Estados estrangeiros e todas as pessoas que forem regidas pelo direito internacional público.²⁰¹

Os entes federativos não são regidos pelo Direito Internacional Público, mas pela Constituição Federal – a constituição total, no dizer de Raul Machado Horta²⁰².

A União, portanto, no âmbito do Direito Internacional, é apenas pessoa jurídica de Direito Público interno, tal como o são os Estados o Distrito Federal e os Municípios, constituindo, cada qual, uma ordem jurídica parcial e com a mesma estatura

¹⁹⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994.* 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 13.

²⁰⁰ BRASIL. *Código civil e legislação em vigor.* Theotonio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 50.

²⁰¹ BRASIL. *Código civil e legislação em vigor.* Theotonio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 50.

hierárquica. No momento em que as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios se conjugam, obtém-se uma ordem jurídica total, regulada pela Constituição Federal.

Sob a ótica externa, assim como os Estados-membros não são soberanos, também não o é a própria União. Na realidade, o Estado federal se caracteriza exatamente pelo igual nível jurídico de convivência entre o órgão central e os órgãos regionais.

Sobre o tema, Miguel Reale destaca:

O Estado brasileiro, expressão jurídica da Nação brasileira, é a pessoa jurídica de direito público externo.

Quando o Estado brasileiro é examinado, internamente, ele se diversifica ou se discrimina em três aspectos distintos, que são a União, os Estados membros da Federação e os Municípios.

Aqui já começa a haver um problema que nem sempre é bem posto. Geralmente se pratica o erro de pensar que o Estado brasileiro é a União, quando a União é efetivamente um dos aspectos internos do Estado brasileiro. Para quem focaliza o Brasil, digamos assim, considerando-o de fora, como um todo, não existem Municípios, nem Estados, nem União: existe apenas e tão-somente a pessoa jurídica unitária do Estado brasileiro. O problema da Federação é de ordem interna, de estrutura interna corporis.²⁰³

As unidades federativas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – não são independentes na ordem externa, pois a soberania – como capacidade internacional ou poder de autodeterminação pleno – cabe, com exclusividade, ao Estado Federal: a República Federativa do Brasil. Somente esta é pessoa de Direito Internacional e detém capacidade de ser sujeito de direitos e deveres e a exerce por intermédio de órgãos da União, que é entidade federal, pactuando com outros Estados soberanos ou organizações internacionais.

José Afonso da Silva assinala:

²⁰² HORTA, Raul Machado. Normas centrais da Constituição Federal. *Revista de Informação Legislativa*, a. 34, nº 115, jul-set 1997, p. 178.

²⁰³ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 235.

A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a quem cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Os Estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de Direito Público interno.²⁰⁴

Em um Estado federal, de regra, atribui-se a um órgão do Poder central a competência de representá-lo internacionalmente e pactuar com outros Estados soberanos. Conforme se exporá mais adiante, tal atribuição normalmente é conferida ao Chefe de Estado. O Brasil não é exceção, tendo a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 84, inciso VIII, disposto competir privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais. Segundo Roque Antonio Carrazza, “tem competência para firmar tratados internacionais a ‘República Federativa do Brasil’ (art. 5º, § 2º, CF), por intermédio da União (art. 21, I, da CF), esta representada pelo Presidente da República (art. 84, VIII, da CF), na qualidade de Chefe de Estado”²⁰⁵. Tal estudo será efetuado no próximo item.

Conclui-se, então, que a Constituição Federal não admite que os entes federados firmem tratados internacionais²⁰⁶, o que somente pode ser realizado pela República Federativa do Brasil, atuando internacionalmente por meio de seu Chefe de Estado, o Presidente da República. Nesse momento, este último estará representando não apenas a União, mas todos os entes federativos que integram o Estado brasileiro.

²⁰⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova constituição. São Paulo: RT, 1990, p. 88-89.

²⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 201-202.

²⁰⁶ Nesse mesmo sentido, dentre outros, COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados internacionais em matéria tributária perante a constituição federal do Brasil de 1988*. *Revista de Direito Tributário*, nº 59, 1992, p. 181. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev., São Paulo: Malheiros, 1992, p. 426. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 202.

3.5 A Competência para Formar a Vontade do Estado

Passa-se ao estudo do poder de celebrar tratados, que pode ter várias acepções. Uma delas o identifica com a capacidade dos Estados para celebrar tratados. Num outro aspecto, pode significar a competência dos poderes constituídos do Estado para formar a declaração de vontade estatal em assumir compromissos internacionais. Utiliza-se, com frequência, a expressão inglesa *treaty-making capacity* para se referir à primeira e *treaty-making power* para a segunda²⁰⁷.

O tema acerca da competência para celebrar tratados é de fundamental importância, vez constituir uma das condições para validade de um tratado²⁰⁸.

Na época das monarquias absolutas, os soberanos eram considerados pessoas de Direito Internacional e, via de consequência, capazes de celebrar tratados. Em razão dessa característica de atribuir ao próprio soberano a capacidade de ser sujeito de Direito das Gentes, o comprometimento do monarca se revestia de caráter pessoal e, uma vez assinado, o reino estava obrigado imediatamente às suas disposições²⁰⁹, eles possuíam o chamado *Full Power*²¹⁰.

²⁰⁷ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 136. Destaca também o autor que se atribui a Henry Wheaton a consagração do uso dessas locuções quando a elas se referiu na sua obra *Elements of International Law*, de 1836 (*idem*, p. 145).

²⁰⁸ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 188.

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 204.

²¹⁰ MCNAIR, Lord. *The law of treaties*. Oxford: Clarendon Press, 1961, p. 130.

A profunda ligação do Estado com o soberano criava certas particularidades nos tratados, a ponto de se estabelecer o período de vigência do tratado condicionado à sobrevivência do monarca e o sucessor não tinha a obrigação de honrar os compromissos assumidos pelo seu antecessor²¹¹.

Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros destaca exemplos de situações concretas que espelham essa confusão da figura do soberano com a do Estado que ele representa. O tratado celebrado em 1536 entre Francisco I, Rei da França, e Solimão II, Sultão dos turcos otomanos, vigorou somente durante os seus respectivos reinados. Outro caso histórico consistiu no pedido de confirmação dos tratados anteriormente pactuados formulado por Carlos I, da Inglaterra, ao sucessor do trono da França, em razão da morte de Luís XIII, em 1644²¹².

Esse princípio da legitimidade dinástica começou a declinar com a proclamação do direito dos povos de dispor sobre si mesmos, consubstanciado na declaração de independência dos Estados Unidos da América, em 1776. Após a Revolução Francesa, em 1789, tomou força o princípio da legitimidade democrática, transferindo a soberania monárquica para a soberania popular²¹³.

Os povos, constituídos em Estados, passaram então a ser os sujeitos de Direito Internacional. Com isso, a capacidade para celebrar tratados se tornou prerrogativa do disposto no sistema jurídico interno.

²¹¹ REDSLOB, Robert. *Histoire des grands principes du droit des gens depuis l'antiquité jusqu'à la veille de la grande guerre*. Paris, Rousseau et Cie., 1923, p. 124, *apud* MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 188.

²¹² MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *Op. cit.*, p. 189.

²¹³ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 189.

O Direito Interno, notadamente a constituição, pode impor certas exigências ligadas ao objetivo ou propósito do tratado, ao órgão ou procedimento para a conclusão do tratado, ou em relação a ambos. Salienta Lord McNair que “uma exigência constitucional pode estar relacionada tanto (a) ao escopo e propósito do tratado, ou (b) ao órgão e ao procedimento a ser observado para a conclusão do tratado, ou a ambas dessas matérias.”²¹⁴

Há hoje uma nítida prevalência da divisão desse processo de formação da vontade do Estado entre os Poderes Legislativo e Executivo. A exclusividade do Poder Executivo, ou do soberano, era característica dos Estados monárquicos absolutistas ou totalitários.

Na maioria dos Estados modernos, no entanto, essa competência é dividida entre o Poder Executivo e o Legislativo. O Legislativo autoriza o Executivo ratificar o tratado.

No entanto, mesmo nos casos em que há essa divisão de competência, o Direito Interno ou a praxe acaba por excluir certos tratados da análise do Legislativo. São os denominados acordos em forma simplificada ou tratados executivos²¹⁵.

3.5.1 A Competência para Formar a Vontade do Estado no Direito Brasileiro

²¹⁴ Tradução livre do autor. No original em inglês: “A constitutional requirement may relate either (a) to the scope and purpose of a treaty, or (b) to the organ and the procedure relevant to the conclusion of a treaty, or both these matters”. MCNAIR, Lord. *The law of treaties*. Oxford: Clarendon Press, 1961, p. 61.

²¹⁵ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 202.

Conforme salientado anteriormente, os dispositivos relativos às normas internacionais encontráveis nos diplomas legais de cada país, notadamente nas suas respectivas constituições, fornecem importantes subsídios para se compreender como se inserem e se posicionam as normas fruto de convenções internacionais. Do mesmo proceder ocorre no Direito brasileiro.

Na época do Primeiro Reinado, a Constituição de 1824 estabelecia ser atribuição do Imperador a celebração de tratados, mas somente exigia a prévia aprovação da Assembléia Geral “se os Tratados concluídos em tempo de paz envolverem cessão, ou troca de Território do Império, ou de Possessões, a que o Império tenha direito”²¹⁶.

Em razão de nesse período terem sido celebrados tratados prejudiciais aos interesses nacionais, especialmente quando o governo foi exercido pela Regência Permanente, os legisladores passaram a exigir a aprovação parlamentar para todos os compromissos externos²¹⁷.

Proclamada a República, a Constituição de 1891 atribuiu ao Presidente da República o poder de entabular negociações internacionais, celebrar ajustes, convenções e

²¹⁶ Art. 102. O Imperador é o Chefe do Poder Executivo, e o exercita pelos seus Ministros de Estado. São suas principais atribuições:

VIII. Fazer Tratados de Aliança offensiva, e defensiva, de Subsidio, e Commercio, levando-os depois de concluidos ao conhecimento da Assembléa Geral, quando o interesse, e segurança do Estado permittirem. Se os Tratados concluidos em tempo de paz envolverem cessão, ou troca de Territorio do Imperio, ou de Possessões, a que o Imperio tenha direito, não serão ratificados, sem terem sido approvados pela Assembléa Geral.

IX. Declarar a guerra, e fazer a paz, participando á Assembléa as communicações, que forem compatíveis com os interesses, e segurança do Estado.

BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Império do Brazil: 1824*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 29 ago. 2005.

²¹⁷ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 478.

tratados, *ad referendum* do Congresso Nacional²¹⁸, sendo competência privativa deste resolver definitivamente sobre os tratados e convenções com as nações estrangeiras²¹⁹.

Já naquele período ficou assentada a obrigatoriedade do controle dos compromissos externos pelo Legislativo brasileiro.

As Constituições republicanas posteriores preceituaram, com ligeiras alterações nos termos empregados, ser competência do Presidente da República celebrar tratados internacionais, *ad referendum*, do Congresso Nacional²²⁰.

²¹⁸ Art 48. Compete privativamente ao Presidente da República:

14^º) manter as relações com os Estados estrangeiros.

16^º) entabular negociações internacionais, celebrar ajustes, convenções e tratados, sempre *ad referendum* do Congresso, e aprovar os que os Estados, celebrarem na conformidade do art. 65, submetendo-os, quando cumprir, à autoridade do Congresso.

BRASIL. Constituição (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 29 ago. 2005.

²¹⁹ Art 34. Compete privativamente ao Congresso Nacional:

12^º) resolver definitivamente sobre os tratados e convenções com as nações estrangeiras.

BRASIL. Constituição (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 29 ago. 2005.

²²⁰ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *Op. cit.*, p. 479.

A principal alteração entre a Constituição de 1891 e as de 1934, 1937, 1946 e 1967 consistiu em que a competência, anteriormente privativa, passou a ser exclusiva do Congresso Nacional.

Os dispositivos na Constituição de 1934 estão assim redigidos:

Art 40 – É da competência exclusiva do Poder Legislativo:

a) resolver definitivamente sobre tratados e convenções com as nações estrangeiras, celebrados pelo Presidente da República, inclusive os relativos à paz;

Art 56 – Compete privativamente ao Presidente da República:

§ 6^º) celebrar convenções e tratados internacionais, *ad referendum* do Poder Legislativo;

Assim dispunha a Constituição de 1937:

Art 54 – Terá início no Conselho Federal a discussão e votação dos projetos de lei sobre:

a) tratados e convenções internacionais;

Art 74 – Compete privativamente ao Presidente da República:

d) celebrar convenções e tratados internacionais *ad referendum* do Poder Legislativo;

Os da Constituição de 1946 possuem a seguinte redação:

Art 66 – É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I – resolver definitivamente sobre os tratados e convenções celebradas com os Estados estrangeiros pelo Presidente da República;

Art 87 – Compete privativamente ao Presidente da República:

VII – celebrar tratados e convenções internacionais *ad referendum* do Congresso Nacional;

A Constituição de 1967 assim disciplinava:

Art 47 – É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I – resolver definitivamente sobre os tratados celebrados pelo Presidente da República;

Art 83 – Compete privativamente ao Presidente:

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, *ad referendum* do Congresso Nacional;

O atual texto constitucional, promulgado em 5 de outubro de 1988, estabelece nitidamente a partilha da capacidade para concluir tratados entre o Legislativo e o Executivo federais. A representação externa do Estado brasileiro, conforme expressa disposição do artigo 84, inciso VII²²¹, cabe ao Chefe do Poder Executivo federal. No inciso seguinte do mesmo artigo 84 se estabelece a competência privativa²²² do Presidente da República para celebrar tratados, acordos e atos internacionais, sujeitando-os ao referendo do Congresso²²³.

Ao Poder Legislativo federal a Constituição outorga, em seu artigo 49, inciso I, competência exclusiva para “resolver definitivamente, sobre tratados, convenções ou atos internacionais, que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”²²⁴.

Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/Constituicao/Nova-consti/Main.htm>>. Acesso em: 29 ago. 2005.

²²¹ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

VII – manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos;

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 30.

²²² Afonso Arinos Franco estabelece a distinção entre competência privativa e competência exclusiva do seguinte modo: “De acordo com a terminologia constitucional, embora não seja ela neste ponto como em outros muito segura, a competência privativa de um poder não afasta a colaboração de outro na realização do ato. [...]. Já a competência exclusiva, de um poder por sua natureza, afasta a colaboração de outro, e neste ponto a terminologia não sofre variação”. FRANCO, Afonso Arinos de Melo. *Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 262.

²²³ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 30.

²²⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 23.

Indagação surge, ante o contido na parte final do inciso I do artigo 49 e do inciso VIII do artigo 84, ambos da Constituição Federal, acerca da exigência de referendo do Legislativo em todos os atos internacionais. Pelo preceito do artigo 84, todos os tratados serão submetidos ao Congresso e, pelo artigo 49, somente os atos gravosos ao patrimônio nacional é que estariam sujeitos à análise prévia do Legislativo.

A redação dos dois dispositivos gerou severas críticas na doutrina²²⁵, pois manteve a redação imprecisa dos textos constitucionais anteriores, contribuindo para a manutenção das divergências sobre a possibilidade de o Chefe do Poder Executivo celebrar tratados sem a aprovação do Poder Legislativo, originada desde a Constituição de 1946.

Sob a égide da Constituição Federal de 1946, Hildebrando Accioly, fundado na prática norte-americana dos acordos executivos, pugnava a desnecessidade de aprovação do Congresso Nacional dos atos que não exigiam ratificação ou que regulassem matérias da competência privativa do Poder Executivo – aqueles que não acarretavam encargos ou compromissos gravosos. Arrolou como tais os atos internacionais que versavam sobre questões de interesse local ou de importância restrita; os concluídos por agentes ou funcionários competentes; os que consignavam a interpretação de cláusulas de tratado já em vigor ou que decorriam do seu complemento; os de *modus vivendi*, que objetivavam apenas manter as coisas no estado em que se encontravam ou estabelecer simples base para

²²⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à constituição brasileira de 1988*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 21. MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito constitucional internacional: uma introdução*. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 277. ARIOSI, Mariângela. *Conflitos entre tratados internacionais e leis internas: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 125.

negociações futuras; os ajustes para prorrogação de tratado já em vigor; as declarações de extradição²²⁶.

Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda²²⁷ e Haroldo Valladão²²⁸ defendiam tese oposta, pugnando pela obrigatoriedade de referendo pelo Poder Legislativo, independentemente de haver ou não compromisso gravoso ao patrimônio nacional.

Devido a abusos cometidos na conclusão de acordos executivos, em meados da década de 70, o Senador Accioly Filho propôs que em todos os decretos legislativos que aprovassem textos de tratados internacionais ficasse consignada a ressalva que os termos aditivos e complementares ao tratado principal deveriam se submeter ao crivo do Congresso²²⁹.

O tema, contudo, ainda não encontrou solução e permite longas discussões, de um lado o Poder Legislativo e muitos constitucionalistas defendendo a obrigatoriedade de todos os atos internacionais, gravosos ou não, submeterem-se ao crivo do Congresso Nacional, e de outro o Poder Executivo, amparado pelo Itamaraty e por internacionalistas, entendendo que somente os compromissos gravosos estariam sujeitos à aprovação do Legislativo.

²²⁶ ACCIOLY, Hildebrando. A ratificação e a promulgação dos tratados em face da constituição federal brasileira. *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*. Rio de Janeiro, 7:5-11, jan-jun 1948, *apud* MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 290.

²²⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. vol. I, 2. ed., Rio de Janeiro: Max Limonad, 1953, p. 332.

²²⁸ VALLADÃO, Haroldo. Aprovação de ajustes internacionais pelo congresso nacional. *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*. Rio de Janeiro, 11/12:95-108, jan-dez 1950, *apud* MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 291.

²²⁹ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 318.

Uma solução intermediária seria a mais razoável. Com razão expõe Antonio Paulo Cachapuz de Medeiros que os acordos estritamente complementares, de execução ou operacionais, bem como os de funcionamento da rotina diplomática prescindem da autorização do Congresso Nacional, os demais, estariam a ela sujeitos²³⁰.

Em matéria tributária, que é objeto do presente trabalho, ressalta Alberto Pinheiro Xavier que somente o tratado elaborado pelo procedimento completo, com a aprovação do Legislativo é forma adequada de vinculação externa do Estado brasileiro²³¹. Os acordos de forma simplificada não têm eficácia em matéria subtraída ao princípio da legalidade, como é o caso do Direito Tributário.

Em síntese, na prática brasileira, o ato internacional negociado pelo Executivo, portanto, requer, para sua validade, o referendo do Congresso, autorizando-se, assim, sua ratificação pelo Chefe de Estado^{232, 233}. Para ter eficácia na ordem jurídica interna, o tratado deve ser aprovado pelo Congresso Nacional – por meio de decreto legislativo²³⁴ – e

²³⁰ MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 481.

²³¹ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 39.

²³² Como bem observa Antonio Paulo Cachapuz de Medeiros, os Parlamentos não ratificam os tratados, somente os examinam, autorizando ou não o Poder Executivo a comprometer o Estado. A ratificação, por conseguinte, é ato privativo do Chefe do Executivo. *In*: MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. *O poder legislativo e os tratados internacionais*. LPM, Porto Alegre, 1983, p. 133.

²³³ Marcos Aurélio Pereira Valadão ilustra que se adota na praxe brasileira a técnica da “vigência administrativa” dos tratados internacionais ainda não ratificados. Consiste em um ato de uma autoridade administrativa que reconhece a vigência interna do ato internacional ainda pendente de ratificação, citando como exemplo o Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, que, em seu artigo 12 estabelece: “Nos casos e na forma previstos em regulamento, o Ministro da Fazenda poderá autorizar o desembaraço aduaneiro, com suspensão de tributos, de mercadoria objeto de isenção ou de redução do imposto de importação concedida por órgão governamental ou decorrentes de acordo internacional, quando o benefício estiver pendente de aprovação ou de publicação do respectivo ato.” *In*: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 166.

²³⁴ Segundo Marcos Aurélio Pereira Valadão, o decreto legislativo, em razão do disposto no artigo 47 da Constituição Federal, exige *quorum* simples para aprovação, presente a maioria dos congressistas, e não está sujeito à sanção ou veto, tendo a função de regular matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional

posteriormente ratificado e promulgado pelo Presidente da República por meio de decreto que será publicado no Diário Oficial da União.

Controverte a doutrina se a ordem jurídica é inovada pelo decreto legislativo ou diretamente pelo tratado.

Roque Antonio Carrazza sustenta que o decreto do Presidente da República divulga oficialmente o tratado, dando-lhe publicidade, mas o tratado não passa de pressuposto, necessário e eficiente, para que o decreto legislativo inove, em caráter inaugural, a ordem jurídica interna²³⁵. Marcelo Marques Roncaglia também é partidário de ser o decreto legislativo o ato que possui normatividade e não o tratado internacional²³⁶.

Diferentemente, Betina Treiger Gruppenmacher, referindo-se ao entendimento de Alberto Pinheiro Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier acerca da intervenção do Congresso Nacional no procedimento de celebração dos tratados, afirma:

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. Assim, antes da ratificação, por decorrência do princípio da separação dos 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.²³⁷

que produzam efeitos externos a ele. *In: Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 258, nota 85.

²³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 204. No mesmo sentido, entendendo ser o decreto legislativo e não o tratado: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 76.

²³⁶ RONCAGLIA, Marcelo Marques. As isenções “heterônomas” em face do tratado do gasoduto Brasil-Bolívia. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário internacional aplicado*. Vol. I, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 512.

²³⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 74-75.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou nesse exato sentido, conforme se depreende pela seguinte ementa:

LEI UNIFORME SOBRE O CHEQUE, ADOTADA PELA CONVENÇÃO DE GENEVRA. Aprovada essa Convenção pelo Congresso Nacional, e regularmente promulgada, suas normas têm aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificarem a legislação interna. Recurso extraordinário conhecido e provido.²³⁸

A Constituição Federal em diversas hipóteses se refere diretamente ao tratado, dentre os quais se destacam o artigo 5º, §§ 2º e 3º²³⁹, o artigo 105, inciso III, alínea “a”²⁴⁰ e o artigo 109, inciso II e V²⁴¹.

Do mesmo modo, o artigo 96²⁴² do Código Tributário Nacional arrola os tratados como fonte de Direito Tributário, o que já foi corroborado pelo Superior Tribunal de

²³⁸ RE 71.154/PR, Pleno, Relator Ministro Oswaldo Trigueiro, DJ 27.08.1971.

²³⁹ § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

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

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 10.

²⁴⁰ Cabimento de recurso especial por violação a texto de tratado:

Art. 102. Compete ao Superior Tribunal de Justiça [...]:

III – julgar, em recurso especial [...], quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 36.

²⁴¹ Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

III – as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional;

V – os crimes previstos em tratado ou convenção internacional, quando, iniciada a execução no País, o resultado tenha ou devesse ter ocorrido no estrangeiro, ou reciprocamente;

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 37.

Justiça, ao asseverar que “Os tratados e convenções internacionais integram a legislação tributária interna (artigo 96, CTN), revogam-na e modificam-na (artigo 98, CTN).”²⁴³

Deve-se esclarecer que, em razão deste entendimento, os tratados internacionais ingressam no ordenamento brasileiro com vida própria, com força própria²⁴⁴, sendo o decreto presidencial que os promulga a via pela qual somente se dá publicidade ao conteúdo dos tratados, fixando-lhes também o início de vigência²⁴⁵. Não é, por conseguinte, o decreto presidencial o diploma que dá validade ao tratado, servindo ele tão-somente para lhe dar publicidade e fixar o início de sua vigência²⁴⁶.

3.6 Conteúdo

²⁴² Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

BRASIL. *Código tributário nacional*. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 47.

²⁴³ REsp 154.092/SP, 1ª Turma, Relator Ministro Garcia Vieira, DJ 02.03.1998, p. 43 – transcrição parcial da ementa.

²⁴⁴ No mesmo sentido: CASELLA, Paulo Borba; SAPOZNIK, Ralph. A revogação do decreto 69.393/71 e os tratados no direito tributário brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 261.

²⁴⁵ 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, 1997, p. 83.

²⁴⁶ Ilustra-se que na ADI 1.480/DF, o Supremo Tribunal Federal concluiu que é o decreto do Presidente da República que inova a legislação interna. In: ADI 1.480/DF, Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 18.05.2001, p. 429).

Os tratados internacionais, até a metade do século XIX, além de serem poucos, tratavam exclusivamente de questões de alta política e de relações comerciais²⁴⁷.

O aperfeiçoamento e o dinamismo das relações interpessoais que levaram a uma inflação legislativa interna, acabaram por refletir no âmbito internacional. As relações entre Estados também se tornaram complexas e multifacetárias, exigindo a disciplina das mais variadas matérias.

Desta forma, em princípio, os tratados não têm limitação de conteúdo²⁴⁸. Assim, podem eles ser constitutivos de uma organização internacional, estabelecer parceria científica em uma determinada área do conhecimento ou ter conteúdo meramente comercial.

No caso do Direito brasileiro, a Constituição Federal não delimitou explicitamente quais matérias poderão ser objeto de tratativa internacional, não havendo, em princípio, delimitação de cunho material²⁴⁹.

Desse modo não há impedimento para que um dispositivo de tratado internacional veicule alguma espécie de exoneração tributária, em especial, isenção fiscal.

José Souto Maior Borges pontua que “as isenções tributárias, seguindo a mesma sorte do tributo, a cujo regime estão materialmente ligadas, podem conseqüentemente ser estabelecidas em fontes de direito interno e em fontes de direito internacional.”²⁵⁰

²⁴⁷ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 193.

²⁴⁸ REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 14-15. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 193.

²⁴⁹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Afinal, tratado internacional pode ou não isentar tributos estaduais e municipais? In: YAMASHITA, Fugimi (dir. e coord.). *Grandes Temas da Atualidade: 6º simpósio nacional IOB de direito tributário*. São Paulo: Rumo Gráfica, 1997, p. 115.

²⁵⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 239.

Considera-se legítima, portanto, a exoneração fiscal prevista em tratado internacional.

No entanto, a norma isencional contida no ato internacional pode conflitar com preceito contido na normativa interna, que exige o tributo, ou mesmo pode ocorrer uma situação em que a isenção ofenda a repartição de competência tributária, vez que, conforme visto, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 151, inciso III, impede a concessão de isenções heterônomas.

Os meios para solucionar eventual conflito entre o dispositivo do tratado e lei interna serão abordados no próximo capítulo.

4 CONFLITO ENTRE TRATADO E LEI INTERNA

Uma vez determinada a aplicabilidade da norma internacional no âmbito interno, as disposições nela contidas poderão conflitar com preceitos em vigor no Direito Interno do Estado pactuante.

O ordenamento jurídico, como um sistema de normas, deve estar em relacionamento de coerência com o todo e entre si²⁵¹. Como no Direito não podem existir antinomias, deve-se procurar meios para superá-las²⁵². As eventuais incompatibilidades podem ser afastadas por meio da interpretação das normas supostamente conflitantes, ou com a aplicação de determinadas regras de hermenêutica.

Em se tratando de antinomia entre o Direito Interno e o Direito Internacional, a regra, estabelecida pelo costume internacional e positivada pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados²⁵³, consagra a fórmula *pacta sunt servanda*, não podendo o Estado pactuante declinar o cumprimento de um tratado ao argumento de que violara o seu

²⁵¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed., Brasília: UnB, 1999, p. 71

²⁵² *Ibidem*, p. 76.

²⁵³ O artigo 26 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados estabelece: “Todo o tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé”. ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 12 out. 2004. Aliás, o próprio artigo 2º, (2), da Carta das Nações Unidas possui preceito semelhante. ONU. Carta das Nações Unidas. Disponível em: <http://www.mre.gov.br/portugues/politica_externa/grupos/onu/carta.asp>. Acesso em: 12 out. 2004.

Direito interno²⁵⁴. Aliás, nem mesmo é possível invocar que o próprio consentimento em obrigar-se foi expresso em violação de uma disposição de seu Direito interno sobre competência para concluir tratados, exceto se se tratar de norma de importância fundamental, conforme se abordará mais adiante²⁵⁵.

Conforme salienta Hildebrando Accioly, o conflito entre norma internacional e norma interna é “um dos problemas mais delicados e controvertidos, pois o fundamento atribuído ao DI influi decisivamente na posição adotada”²⁵⁶. Para resolver a antinomia, sobrevieram duas correntes doutrinárias: a monista e a dualista. Adverte Toru Yamamoto que a relação entre Direito Interno e Direito Internacional é uma questão que depende fundamentalmente do momento histórico, não sendo, assim, uma solução estática.

Expressamente expõe o autor:

A primeira observação é que o modelo sugere que a dicotomia entre a ordem jurídica internacional e a interna deve ser equacionada dentro de uma visão sistêmica; em outras palavras, as relações existentes entre elas devem ser equacionadas sob um enfoque dinâmico e não estático. [...]; logo, parece-nos mais adequado dizer que a relação entre direito internacional e direito interno não “é”, mas sim “está” monista ou dualista num dado momento histórico.²⁵⁷

Passa-se, então, ao estudo dessas correntes.

²⁵⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito tributário comparado e tratados internacionais fiscais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005, p. 140.

²⁵⁵ Art. 46, [1], primeira parte, da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados. ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 03 set. 2004.

²⁵⁶ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e. *Manual de direito internacional público*. 15. ed., rev. e atual. por Paulo Borba Casella, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 64.

²⁵⁷ YAMAMOTO, Toru. *Direito internacional e direito interno*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000, p. 239.

4.1 Teoria Dualista

O dualismo jurídico, também chamado pluralismo, defende a existência de duas ordens jurídicas independentes: a internacional e a interna de cada país (daí pluralista), com fontes, objetos, estrutura e sujeitos diferentes.

Historicamente, a teoria dualista surgiu no final do século XIX e início do século XX, com o alemão Carl Heinrich Triepel²⁵⁸ e posteriormente com o italiano Dionisio Anzilotti. No Brasil, a tese é defendida, dentre outros, por Amílcar de Castro²⁵⁹ e José Dalmo Fairbanks Belfort de Mattos²⁶⁰.

Para essa corrente, o Direito Internacional e o Direito Interno seriam duas ordens jurídicas independentes entre si²⁶¹. A validade de uma norma interna não dependeria de sua conformidade com o Direito Internacional, pois as normas que regulam as relações sociais e a vontade da qual emanam seriam distintas. O Direito das Gentes emana da vontade coletiva dos Estados, enquanto que o Direito Interno, de um só Estado. O Direito Internacional regularia relações entre Estados, enquanto que o Direito Interno, as dos indivíduos. Tais características impediriam a antinomia entre normas internas e normas internacionais, vez que ordenamentos jurídicos tangentes, que não se interceptariam em nenhum ponto.

²⁵⁸ Carl Heinrich Triepel escreveu sua obra *Völkerrecht und Landesrecht* em 1899.

²⁵⁹ *Apud* BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional reformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 15.

²⁶⁰ MATTOS, José Dalmo Fairbanks Belfort de. *Manual de direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 4.

Para que possa valer internamente, segundo os dualistas, o Direito Internacional deve ser incorporado ao Direito Interno por meio da técnica da recepção ou incorporação²⁶². Essa técnica pode ocorrer de três diferentes maneiras: a) a legislação interna simplesmente estabelece que as disposições do tratado, normalmente posto em um anexo, têm efeitos legais; b) a segunda, também denominada *copy out*, resume-se na reprodução dos termos do tratado pela legislação interna; c) uma terceira, chamada *elaborative approach*, consiste em examinar a normativa interna para verificar em que medida conflita com o tratado e alterá-la somente nesse aspecto²⁶³.

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 internacional²⁶⁴.

De qualquer forma, para essa teoria, Direito Internacional e Direito Interno são tidos como ordenamentos completamente independentes, não havendo espaço para a questão dos efeitos diretos dos tratados internacionais na ordem jurídica interna. Se seus dispositivos devem ser aplicados no Direito Interno, isso somente pode se dar se incorporados

²⁶¹ ARIOSI, Mariângela. *Conflitos entre tratados internacionais e leis internas: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 68.

²⁶² MELLO, Celso Duvivier Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 110.

²⁶³ HARTLEY, Trevor C. *Constitutional problems of the european union*. Oxford (GB): Hart Publishing, 1999, p. 134.

²⁶⁴ MELO FRANCO, Afonso Arinos de. *Curso de direito constitucional brasileiro: teoria geral*. Vol. I, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 170.

como parte da legislação nacional. Eles então teriam eficácia por ser parte do Direito Interno, não em virtude do Direito Internacional.

Havendo confronto entre legislação interna anterior e legislação incorporadora do Direito Internacional posterior, o conflito se resolve pela aplicação do princípio comum às normas de igual valor, em razão da ordem cronológica de sua edição: a mais recente revoga a mais antiga (*lex posterior derogat lex priori*).

Desse modo, sob o ponto de vista formal, Carl Heinrich Triepel sustentava a inexistência de qualquer antinomia entre Direito Interno e Direito Internacional; sob o ponto de vista material, havendo divergência, o juiz interno deve dar prevalência à norma interna²⁶⁵.

Apesar de ser a doutrina mais antiga, é de menor aceitação, vista com ressalvas e de difícil observância na comunidade internacional. A sua principal contribuição foi a de colocar o problema em uma perspectiva científica²⁶⁶.

O surgimento da integração no continente europeu e o conseqüente nascimento do Direito Comunitário – e suas doutrinas do efeito direto, da supremacia e dos poderes implícitos – selou o destino da teoria dualista pura praticamente como referência histórica.

4.2 Teoria Monista

²⁶⁵ *Apud* GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 27.

²⁶⁶ GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 27.

O monismo jurídico, por seu turno, prega a unidade do Direito – um sistema – integrado pelo Direito Internacional e pelo Direito Interno, tornando necessária a existência de um método para ordená-los. As previsões de um tratado internacional podem ser aplicadas no sistema legal interno como lei internacional²⁶⁷. Decorre, então, em caso de conflito, o princípio da subordinação, segundo o qual, todas as normas jurídicas são subordinadas entre si, umas às outras, dentro de uma ordem hierárquica, prevalecendo as de maior grau.

A teoria monista, ou unitária, subdivide-se, ainda, em monista nacionalista, monista internacionalista e monista moderada.

4.2.1 Monista com Prevalência do Direito Interno

A corrente monista com prevalência do Direito Interno sobre o Direito Internacional é a mais antiga das correntes monistas, sustentada na soberania do Estado²⁶⁸.

Esta corrente elege a soberania como dogma inabalável nas relações internacionais, trazendo como consequência a idéia de que o Estado soberano a ninguém se subordina, nem mesmo às normas internacionais.

²⁶⁷ HARTLEY, Trevor C. *Constitutional problems of the european union*. Oxford (GB): Hart Publishing, 1999, p. 31.

²⁶⁸ Segundo Celso Duvivier de Albuquerque Mello, esta corrente tem origem em Hegel. *In*: MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 111.

Sustenta ser a constituição interna uma norma suprema, à qual todas as normas internacionais e internas deveriam prestar obediência. O Direito Internacional seria apenas um direito estatal externo²⁶⁹, dedicado às relações exteriores do Estado.

Defende o primado absoluto do Direito Interno – na realidade, nega a existência do Direito Internacional como Direito autônomo e independente, pois este nasceria do Direito Interno, devendo a ele se submeter²⁷⁰. Por esta razão, é de pouca aplicação prática, pois legitimaria a alteração do conteúdo de tratados por lei interna.

Como crítica a essa teoria, além da negativa do Direito Internacional, aponta-se que, mesmo quando há uma ruptura constitucional, os tratados continuam em vigor, afastando a tese de que o Direito Internacional encontraria fundamento na Constituição²⁷¹.

4.2.2 *Monista com Prevalência do Direito Internacional*

A teoria unitária com prevalência do Direito Internacional entende que a soberania dos Estados depende da ordem internacional. Teve sua origem na denominada

²⁶⁹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 373.

²⁷⁰ BAHIA, Saulo José Cabral. *Tratados internacionais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 73.

²⁷¹ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque Mello. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 111.

Escola de Viena, cujos expoentes foram Hans Kelsen e Alfred Verdross²⁷² e é a preferida dos internacionalistas, inclusive brasileiros²⁷³.

Entende-se não haver diferença fundamental entre as duas ordens jurídicas. Hans Kelsen afirmava não haver diferença entre a natureza dos assuntos do Direito Interno e do Direito Internacional, podendo este também se preocupar com as atividades humanas²⁷⁴.

Na lógica da pirâmide idealizada por Hans Kelsen, a norma inferior encontra o seu fundamento de validade na norma imediatamente superior, até chegar à norma fundamental (*Grundnorm*). Hans Kelsen passou a considerar essa norma fundamental a norma de Direito Internacional consuetudinária *pacta sunt servanda*²⁷⁵. A ordem jurídica interna teria então seu fundamento de validade no Direito Internacional.

Havendo oposição entre as ordens interna e externa, não ocorre uma cisão do sistema jurídico, porque é a norma internacional que deve prevalecer. A superioridade do Direito das Gentes se evidencia por meio da existência do instituto da responsabilidade internacional: em caso de violação de norma convencional, a parte lesada pode intentar um processo contra o Estado infrator. No caso inverso, de uma norma convencional contrariar uma lei interna, não existe tal possibilidade²⁷⁶.

²⁷² *Ibidem*, p. 112.

²⁷³ Defendem a teoria monista internacionalista Haroldo Valladão, Oscar Tenório, Celso Duvivier de Albuquerque Mello, Vicente Marotta Rangel, dentre outros.

²⁷⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 373.

²⁷⁵ RIGAUX, François. Hans Kelsen on international law. *European Journal of International Law*. Firenze, n. 2, v. 9, 1998, p. 332, *apud* GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 51.

²⁷⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.

Essa doutrina é adotada pela maioria dos países europeus, que normalmente consideram o Direito Internacional como integrante do Direito Interno²⁷⁷.

4.2.3 *Monista Moderada*

Há, por fim, a denominada teoria monista moderada, que confere o mesmo grau hierárquico ao tratado e à lei ordinária interna. Pelo critério cronológico, prevalece internamente a norma jurídica (tratado ou lei interna) que foi editada mais recentemente²⁷⁸.

Assim, existindo uma lei num determinado sentido e sobrevivendo um tratado internacional dispendo em sentido contrário, aquela fica com sua eficácia suspensa. Do mesmo modo, afasta-se a executoriedade interna do tratado em sobrevivendo lei posterior disciplinando diferentemente a matéria.

Ainda que se possa dizer que na comunidade internacional há uma preponderância do monismo com prevalência do Direito Internacional, os mecanismos de inserção deste no ordenamento jurídico de cada Estado dizem respeito somente ao Direito Interno dos Estados²⁷⁹.

²⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional reformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 16.

²⁷⁸ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e. *Manual de direito internacional público*. 15. ed., rev. e atual. por Paulo Borba Casella, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 66.

²⁷⁹ GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 137.

4.3 Conflito entre Norma Internacional em Face de Lei Interna no Brasil

No Direito Constitucional brasileiro, não se configurou a regra da integração automática do Direito Internacional ao Direito Interno. A Constituição Federal de 1988 perfilhou redação mais afirmativa do enunciado de princípios reguladores das relações internacionais. O aceno à comunidade supraestatal²⁸⁰, não obstante sua relevância, deixou no esquecimento a regra da integração do Direito Internacional ou Comunitário ao Direito Interno.

Perdeu-se a oportunidade de suprir a falta quando da votação das emendas constitucionais de revisão, no ano de 1994, ocasião em que houve proposta que estabelecia a hierarquia do Direito Internacional sobre as normas infraconstitucionais²⁸¹. Na oportunidade, a proposta foi rejeitada²⁸².

²⁸⁰ Cf. artigo 4º, parágrafo único, da Constituição Federal, cuja redação dispõe que “A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.” BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 8.

²⁸¹ O parecer do relator, então Deputado Federal Nelson Jobim, com base na proposta revisional do Deputado Adroaldo Streck, pela inclusão de dois novos parágrafos ao artigo 4º da Constituição Brasileira, que teriam a seguinte redação:

§ 1º – As normas gerais ou comuns de Direito Internacional Público são parte integrante do ordenamento jurídico brasileiro.

§ 2º – As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que a República Federativa do Brasil seja parte vigoram na ordem interna, desde que expressamente estabelecido nos respectivos tratados constitutivos.

²⁸² A proposta recebeu 168 votos a favor e 144 contrários, verificando-se, ainda, 7 abstenções. Entretanto, por não ter atingido mínimo de 293 votos, ou seja, maioria absoluta, a proposta foi considerada rejeitada pelo Congresso Nacional (cf. GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 163).

Não obstante, o tema acerca do conflito entre o Direito Internacional e o Direito Interno é recorrente no judiciário brasileiro.

A fim de se efetuar um estudo mais sistematizado da questão, serão analisadas as antinomias entre o Direito Internacional e norma constitucional e, posteriormente, norma infraconstitucional.

4.3.1 Conflito com Dispositivo Constitucional

Dessume-se da Constituição Federal que os tratados internacionais não prevalecem sobre as disposições constitucionais brasileiras em face da previsão de controle de constitucionalidade daqueles. Com efeito, dispõe o artigo 102, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, competir ao Supremo Tribunal Federal julgar, mediante recurso extraordinário, as decisões, de única ou última instância, que declarem a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal²⁸³.

²⁸³ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
III – julgar mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;”

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 34.

A Constituição Federal brasileira contemplou, nessa hipótese, o controle difuso de constitucionalidade dos tratados, em que qualquer juiz ou tribunal pode aferir a compatibilidade entre o tratado internacional e normas constitucionais.

Salienta Carlos Maximiliano que “A Constituição é a lei suprema do país, contra a sua letra, ou espírito, não prevalecem resoluções dos poderes federais, constituições, decretos, ou sentenças federais, nem tratados, ou quaisquer atos diplomáticos”²⁸⁴.

Analisando a questão, decidiu o Supremo Tribunal Federal ser “Inadmissível a prevalência de tratados e convenções internacionais contra o texto expresso da Lei Magna.”²⁸⁵

Constata-se, assim, que, havendo incompatibilidade entre o Direito Internacional e norma constitucional, é da tradição do Direito brasileiro reconhecer a prevalência desta.

Raul Machado Horta acrescenta que “a posição hierarquicamente suprema da norma constitucional desencadeia a sanção da inconstitucionalidade, quando se verificar o conflito entre a norma fundamental e primária e as normas ordinárias e secundárias.”²⁸⁶

Classifica-se a inconstitucionalidade como de ordem formal ou de ordem material.

A inconstitucionalidade formal, também denominada extrínseca, pode ser orgânica ou formal propriamente dita. Tem-se a inconstitucionalidade orgânica quando a norma tiver sido elaborada por órgão que a Constituição reputa por incompetente. A

²⁸⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 314.

²⁸⁵ RE 109.173/SP, 2ª Turma do STF, Relator Ministro Carlos Madeira, DJ 27.03.1987, p. 5.166 – transcrição parcial da ementa.

²⁸⁶ HORTA, Raul Machado. Normas centrais da Constituição Federal. *Revista de Informação Legislativa*, a. 34, nº 115, jul-set 1997, p. 176.

inconstitucionalidade formal propriamente dita resulta da inobservância do procedimento constitucionalmente previsto para a sua edição²⁸⁷.

Conforme visto no item 3.5.1, supra, a Constituição da República Federativa do Brasil estabelece ser o Presidente da República o responsável pela manifestação da vontade do Estado brasileiro nos tratados internacionais, bem como ela prevê a necessidade de referendo destes pelo Congresso Nacional. Caso não sejam observadas as normas pertinentes, haverá a inconstitucionalidade formal do tratado.

Esse entendimento é compartilhado pela doutrina. Conforme aduz Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros, “No momento em que a Constituição atribui aos poderes Legislativo e Executivo a competência para formar a vontade do Estado e ao Executivo a competência para declará-la, surge a possibilidade da inconstitucionalidade extrínseca ou formal dos tratados internacionais.”²⁸⁸

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, por sua vez, em seu artigo 46, estabelece ser o vício formal na manifestação do consentimento a única hipótese em que o Direito Interno pode ser invocado para configurar a nulidade de um tratado. Dispõe o referido preceito, *litteris*:

Artigo 46 – Disposições do Direito Interno sobre competência para concluir tratados.

1. Um Estado não pode invocar o fato de que o seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse expressa e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental.

²⁸⁷ CLÈVE, Clémerson Merlin. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 1995, p. 32.

²⁸⁸ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 244.

2. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, com a prática normal e de boa-fé.²⁸⁹

Considerando-se a Constituição de um Estado como sua norma fundamental, havendo inconstitucionalidade formal orgânica, é possível o reconhecimento da nulidade de tratado sob os auspícios da ordem interna, em razão da sua inconstitucionalidade, e também sob a ótica do Direito Internacional. Como o texto da Convenção se refere a norma sobre competência para concluir tratados de “importância fundamental”, sem limitar expressamente à Constituição do Estado, acaso existente norma infraconstitucional que expressamente estabeleça essa competência, também ela poderá ser invocada²⁹⁰.

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de manifestar a possibilidade de se declarar a inconstitucionalidade formal de um tratado, *v. g.*, quando do julgamento da medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade nº 1.480/DF. Assim se manifestou a Suprema Corte, *verbis*:

[...]. SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em conseqüência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro – não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) –, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. – O Poder Judiciário – fundado na supremacia da Constituição da República – dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já

²⁸⁹ ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 03 set. 2004.

²⁹⁰ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *Op. cit.*, p. 265. No mesmo sentido GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 205.

incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.²⁹¹

Apreciando a falta de encaminhamento, pelo Presidente da República, do texto de um tratado para referendo do Congresso Nacional, o Supremo Tribunal Federal entendeu haver possível inconstitucionalidade, mas não seria ela de ordem formal especificamente, sendo caso de inconstitucionalidade por omissão. No entanto, por questões de ordem processual, não julgou definitivamente a questão²⁹².

Segundo Antonio Remiro Brotóns, a declaração de inconstitucionalidade formal do tratado seria um passo prévio obrigatório para a alegação de sua nulidade no âmbito internacional²⁹³.

Analisa-se agora o segundo tipo de inconstitucionalidade: a material, ou intrínseca, que ocorre quando o conteúdo do ato normativo se mostra incompatível com o conteúdo da Constituição²⁹⁴.

²⁹¹ MC-ADI 1.480/DF, Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 18.05.2001, p. 429 – transcrição parcial.

²⁹² “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO POR DEPUTADOS FEDERAIS CONTRA ATO OMISSIVO DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA. ACORDO INTERNACIONAL ASSINADO POR MINISTRO DE ESTADO. OMISSÃO DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA EM SUBMETER O ATO AO CONGRESSO NACIONAL. DIREITO SUBJETIVO INEXISTENTE. PRECEDENTES. 1. [...]. 4. Incabível a alegação de invalidade jurídica do ato internacional por ter sido assinado por autoridade absolutamente incompetente, uma vez que, tendo sido celebrado o acordo em 18 de abril de 2000, de há muito se operou a decadência. 5. Pelo fundamento da omissão do Presidente da República em submeter o ato ao Congresso Nacional, o mandado de segurança está prejudicado, visto que o referido ato internacional já foi encaminhado à apreciação do Congresso Nacional por meio da Mensagem Presidencial nº 296, de 02 de abril de 2001 (D.O.U. de 03.04.01). 6. Quando o poder público se abstém do dever de cumprir a Constituição, cabe ação direta de inconstitucionalidade por omissão (CF, artigo 103, § 2º). 7. [...]. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AgR-MS 23.914/DF, Pleno, Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ 24.08.2001, p. 48 – transcrição parcial).

²⁹³ BROTONS, Antonio Remiro. *Derecho internacional público*. Derecho de los tratados. V. 2, Madrid: Tecnos, 1987, p. 139, *apud* GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 204.

²⁹⁴ CLÈVE, Clémerson Merlin. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 1995, p. 33.

A inconstitucionalidade material, apesar de ser a mais freqüente, consiste no ponto mais sensível e conflituoso doutrinariamente. A Constituição Federal de 1988, em razão de sua característica analítica, torna essa questão de fundamental importância, pois erige em norma constitucional muitos preceitos que poderiam ter sido disciplinados em norma infraconstitucional.

Sob a ótica internacional, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados não permite a invocação, pelo Estado pactuante, de violações a seu Direito Interno para justificar o inadimplemento de um tratado²⁹⁵. Conseqüentemente, a inconstitucionalidade material não poderia ser invocada como excludente do cumprimento de um tratado internacional.

A despeito disso, o Supremo Tribunal Federal admite a declaração de inconstitucionalidade de dispositivos de tratado internacional.

No julgamento da representação de inconstitucionalidade nº 803/DF²⁹⁶ e posteriormente na medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.480/DF²⁹⁷, o Supremo Tribunal Federal confirmou entendimento de ser legítimo o controle de constitucionalidade de preceitos contidos em tratado internacional. Merece especial destaque o seguinte excerto contido na ementa do acórdão proferido nesse último julgamento:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – CONVENÇÃO Nº
158/OIT – [...]. – ARGÜIÇÃO DE ILEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL
DOS ATOS QUE INCORPORARAM ESSA CONVENÇÃO

²⁹⁵ Art. 27:

Direito interno e observância de tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 03 set. 2004.

²⁹⁶ Rp 803/DF, Relator Ministro Djaci Falcão, DJ 17.03.1978, p. 1.414.

²⁹⁷ MC-ADI 1.480/DF, Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 18.05.2001, p. 429.

INTERNACIONAL AO DIREITO POSITIVO INTERNO DO BRASIL (DECRETO LEGISLATIVO Nº 68/92 E DECRETO Nº 1.855/96) – POSSIBILIDADE DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – ALEGADA TRANSGRESSÃO AO ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E AO ART. 10, I DO ADCT/88. [...]. SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do *treaty-making power*, pelo Estado brasileiro – não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) –, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. – O Poder Judiciário – fundado na supremacia da Constituição da República – dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência. [...].²⁹⁸

De se destacar que, na realidade, não seria a inconstitucionalidade do próprio tratado, mas de seus respectivos atos de aprovação²⁹⁹. O ato viciado é o decreto legislativo ou o decreto presidencial que atribuiu eficácia interna ao tratado. O juízo de inconstitucionalidade, nesse caso, resolve-se na não-aplicação interna e não na decretação de nulidade do tratado³⁰⁰, permanecendo ele válido no âmbito internacional até sua formal denúncia.

²⁹⁸ Transcrição parcial da ementa.

²⁹⁹ CLÈVE, Clémerson Merlin. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 1995, p. 142. Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da então representação de inconstitucionalidade nº 803/DF, Relator Ministro Djaci Falcão, DJ 17.03.1978, p. 1.414.

³⁰⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 266.

Constata-se, assim, que o órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro entende haver supremacia da Constituição Federal, quer no aspecto formal, quer no material, quando confrontada com tratado internacional.

4.3.2 *Conflito com Dispositivo Constitucional em Matéria de Direitos Humanos*

O Constituinte brasileiro de 1988 dispensou particular tratamento aos Direitos Humanos, pois a Constituição Federal estabeleceu, no artigo 5º, § 2º³⁰¹, que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes de tratados internacionais.

Existe uma tendência constitucional internacional de se conceder tratamento especial aos tratados internacionais celebrados em matéria de Direitos Humanos, sendo sintoma de uma escala de valores na qual o ser humano passa a ocupar posição central. Dessa tendência não se afastou o Constituinte de 1988; não obstante, a questão acerca do *status* hierárquico das normas convencionais sobre Direitos Humanos no Direito brasileiro ainda comporta grande dissensão.

³⁰¹ Art. 5º, [...].

§ 2º – Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 10..

O mencionado preceito constitucional, até a edição da Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, vinha sendo considerado, por parte da doutrina, como norma incorporadora dos tratados internacionais sobre direitos humanos ao Direito Interno³⁰², ou como um complemento aos demais direitos fundamentais previstos no artigo 5º da Constituição e, conseqüentemente, as disposições dos tratados internacionais sobre Direitos Humanos possuiriam a mesma natureza de normas constitucionais³⁰³, a exemplo da Argentina.

Segundo Antônio Augusto Cançado Trindade, “No presente domínio de proteção, a primazia é da norma mais favorável às vítimas, seja ela norma de direito internacional ou de direito interno. Este e aquele aqui interagem em benefício dos seres protegidos.”³⁰⁴

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, mesmo nesta seara, permanece firme na postura de dar prevalência à norma constitucional conflitante com tratado internacional sobre Direitos Humanos. A Suprema Corte entende, por exemplo, legítima a prisão do depositário infiel admitida pelo inciso LXVII do artigo 5º da Constituição Federal³⁰⁵, a despeito da Convenção Americana sobre Direitos Humanos³⁰⁶.

³⁰² MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Direito constitucional internacional*. 2. ed., Renovar: Rio de Janeiro, 2000, p. 188.

³⁰³ PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 3. ed., São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 82.

³⁰⁴ CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *Direito internacional e direito interno: sua interação na proteção dos direitos humanos*. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/cancadotrindade/cancado_cd.htm>. Acesso em: 17 set. 2005.

³⁰⁵ Assim decidiu o Pleno do STF no HC 72.131/RJ, Relator Ministro Marco Aurélio, Relator para o acórdão Ministro Moreira Alves, DJ 01.08.2003, p. 103. A ementa do HC nº 73.044/SP bem expressa o entendimento do STF na seguinte passagem: “Os compromissos assumidos pelo Brasil em tratado internacional de que seja parte (§ 2º do art. 5º da Constituição) não minimizam o conceito de soberania do Estado-povo na elaboração da sua Constituição; por esta razão, o art. 7º, nº 7, do Pacto de São José da Costa Rica [...] deve ser interpretado com as limitações impostas pelo art. 5º, LXVII, da Constituição.” (HC 73.044/SP, Pleno, Relator Ministro Maurício Corrêa, publ. DJU de 20.09.1996, p. 34.534).

O Supremo Tribunal Federal aduz que o disposto no artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal “não se aplica aos tratados internacionais sobre direitos e garantias fundamentais que ingressaram em nosso ordenamento jurídico após a promulgação da Constituição de 1988, e isso porque ainda não se admite tratado internacional com força de emenda constitucional.”³⁰⁷

No final do ano de 2004, foi editada a Emenda Constitucional nº 45/04, que acrescentou o § 3º ao artigo 5º da Constituição Federal, com a seguinte redação:

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.³⁰⁸

Assim, desde que adotado o procedimento previsto para aprovação de emendas constitucionais, os tratados sobre Direitos Humanos terão o mesmo *status* destas, minimizando, mas não acabando, com as discussões acerca da matéria, vez que a controvérsia permanecerá em relação àqueles que não se enquadrarem na hipótese desse dispositivo constitucional ou que tenham sido ratificados anteriormente à citada emenda constitucional.

4.3.3 *Conflito com Dispositivo Infraconstitucional*

³⁰⁶ A Convenção foi provada na Conferência de São José da Costa Rica em 22.11.1969, a que o Brasil aderiu em 25.09.1992 (Decreto de Promulgação 678, de 06 de novembro de 1992). Dispõe o art. 7º, n. 7º da Convenção: “Ninguém deve ser detido por dívidas, com expressa ressalva aos mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.” OEA. Convenção Americana sobre Direitos Humanos (1969). Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/m_678_1992.htm>. Acesso em: 18 jul. 2005.

³⁰⁷ RE 253.071/GO, 1ª Turma do STF, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 29.06.2001, p. 61.

³⁰⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994.* 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 10.

Resta a análise do conflito entre dispositivo de tratado internacional e lei interna infraconstitucional. Internamente eficazes, tratado e lei interna, surgem dificuldades para se estabelecer qual a norma a ser aplicável em caso de conflito.

No entanto, nem sempre se estará diante de um verdadeiro conflito senão de um conflito aparente de normas. Com efeito, havendo uma norma interna regulando uma determinada situação jurídica e sobrevivendo um tratado internacional, internamente eficaz, disciplinando de modo diferente, o preceito contido neste último deverá ser aplicado, pois o tratado está para a lei interna assim como a norma especial está para a norma geral³⁰⁹. O critério da especialidade está expressamente consagrado no Direito brasileiro na Lei de Introdução ao Código Civil, que dispõe:

Art. 2º [...].

§ 2º – A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.³¹⁰

Na realidade, é indiferente se a lei ou o tratado é anterior, a norma especial sempre prevalece³¹¹.

De se salientar que em diversas situações o Supremo Tribunal Federal aplicou o tratado em detrimento da lei ordinária federal, aplicando o princípio da especialidade³¹².

³⁰⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 175.

³¹⁰ BRASIL. Decreto-lei n. 4657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução ao Código Civil Brasileiro. *Código civil e legislação em vigor*. Theotonio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 20.

³¹¹ Luciano Amaro sustenta, diferentemente, que esse critério somente poderá ser aplicado se o tratado for posterior à lei interna. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 177.

Pode ocorrer, no entanto, que haja efetiva incompatibilidade entre disposições contidas em norma interna e em tratado internacional, de forma que seja impossível o convívio de ambas. Nessa hipótese de conflito real, no Direito brasileiro não há consenso entre a jurisprudência e a doutrina, havendo o embate acerca da aplicação do monismo com prevalência do Direito Internacional, e do monismo moderado com prevalência do Direito Interno.

Compete ao Direito Interno estabelecer a relação entre o Direito Internacional e o Direito Interno. Àquele apenas interessa que o Estado não viole qualquer das obrigações pactuadas³¹³.

Conforme salientado, a Constituição Federal de 1988, seguindo a tradição das demais Constituições brasileiras, manteve a regra de nenhum dispositivo estabelecer a prevalência do tratado ou da lei em caso de conflito.

A doutrina internacionalista pátria proclama a prevalência do Direito Internacional sobre o Direito Interno, adotando o monismo com prevalência do Direito Internacional.

De modo geral, predomina, especialmente na jurisprudência, o monismo moderado. Neste se proclama que o tratado internacional tem a mesma hierarquia da lei

³¹² “[...]. PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E TRATADOS INTERNACIONAIS – Tratados e convenções internacionais – tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (RTJ 83/809) – 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, do critério da especialidade. Precedentes. [...]” (Ext 662/PU – Peru, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 30.05.1997, p. 23.176).

³¹³ GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 137.

federal ordinária, isto é, a paridade entre tratado internacional e lei ordinária federal³¹⁴. A posição adotada pela Suprema Corte brasileira, a despeito de se denominar monista, a partir do momento em que exige o devido procedimento de internalização da norma, afastando o efeito direto dos tratados³¹⁵, mais evidencia um dualismo que um monismo.

³¹⁴ REZEK, José Francisco. *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 464 e ss.

³¹⁵ “MERCOSUL – CARTA ROGATÓRIA PASSIVA – DENEGAÇÃO DE EXEQUATUR – PROTOCOLO DE MEDIDAS CAUTELARES (OURO PRETO/MG) – INAPLICABILIDADE, POR RAZÕES DE ORDEM CIRCUNSTANCIAL – ATO INTERNACIONAL CUJO CICLO DE INCORPORAÇÃO, AO DIREITO INTERNO DO BRASIL, AINDA NÃO SE ACHAVA CONCLUÍDO À DATA DA DECISÃO DENEGATÓRIA DO *EXEQUATUR*, PROFERIDA PELO PRESIDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL, O DIREITO COMUNITÁRIO E O DIREITO NACIONAL DO BRASIL – PRINCÍPIOS DO EFEITO DIRETO E DA APLICABILIDADE IMEDIATA – AUSÊNCIA DE SUA PREVISÃO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO – INEXISTÊNCIA DE CLÁUSULA GERAL DE RECEPÇÃO PLENA E AUTOMÁTICA DE ATOS INTERNACIONAIS, MESMO DAQUELES FUNDADOS EM TRATADOS DE INTEGRAÇÃO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. A RECEPÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DOS ACORDOS CELEBRADOS NO ÂMBITO DO MERCOSUL ESTÁ SUJEITA À DISCIPLINA FIXADA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – A recepção de acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL está sujeita à mesma disciplina constitucional que rege o processo de incorporação, à ordem positiva interna brasileira, dos tratados ou convenções internacionais em geral. É, pois, na Constituição da República, e não em instrumentos normativos de caráter internacional, que reside a definição do iter procedimental pertinente à transposição, para o plano do direito positivo interno do Brasil, dos tratados, convenções ou acordos – inclusive daqueles celebrados no contexto regional do MERCOSUL – concluídos pelo Estado brasileiro. Precedente: ADI 1.480-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. – Embora desejável a adoção de mecanismos constitucionais diferenciados, cuja instituição privilegie o processo de recepção dos atos, acordos, protocolos ou tratados celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL, esse é um tema que depende, essencialmente, quanto à sua solução, de reforma do texto da Constituição brasileira, reclamando, em consequência, modificações de jure constituendo. Enquanto não sobrevier essa necessária reforma constitucional, a questão da vigência doméstica dos acordos celebrados sob a égide do MERCOSUL continuará sujeita ao mesmo tratamento normativo que a Constituição brasileira dispensa aos tratados internacionais em geral. PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DE CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DE TRATADOS DE INTEGRAÇÃO (MERCOSUL). – A recepção dos tratados internacionais em geral e dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL depende, para efeito de sua ulterior execução no plano interno, de uma sucessão causal e ordenada de atos revestidos de caráter político-jurídico, assim definidos: (a) aprovação, pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, de tais convenções; (b) ratificação desses atos internacionais, pelo Chefe de Estado, mediante depósito do respectivo instrumento; (c) promulgação de tais acordos ou tratados, pelo Presidente da República, mediante decreto, em ordem a viabilizar a produção dos seguintes efeitos básicos, essenciais à sua vigência doméstica: (1) publicação oficial do texto do tratado e (2) executoriedade do ato de direito internacional público, que passa, então – e somente então – a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes. O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO NÃO CONSAGRA O PRINCÍPIO DO EFEITO DIRETO E NEM O POSTULADO DA APLICABILIDADE IMEDIATA DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. – A Constituição brasileira não consagrou, em tema de convenções internacionais ou de tratados de integração, nem o princípio do efeito direto, nem o postulado da aplicabilidade imediata. Isso significa, de jure constituto, que, enquanto não se concluir o ciclo de sua transposição, para o direito interno, os tratados internacionais e os acordos de integração, além de não poderem ser invocados, desde logo, pelos particulares, no que se refere aos direitos e obrigações neles fundados (princípio do efeito direto), também não

Como bem salientam Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, o monismo aplicado no Brasil “representa o segundo momento do dualismo, quando a norma já incorporada poderá ou não colidir com a norma interna”³¹⁶. Complementam os citados autores que “ao se estabelecer a necessidade imperiosa de incorporação, independentemente da posição que assumirá posteriormente a norma, evidentemente adota o direito brasileiro uma forma de dualismo, mesmo que na modalidade moderada.”³¹⁷

Desse modo, não seria um dualismo puro em razão de não se exigir uma lei específica incorporadora do tratado ao Direito Interno, bastando para tanto a obediência à forma exigida pela Constituição Federal para a sua validade interna consistente na aprovação do Congresso e promulgação pelo Presidente da República.

Em razão da paridade, haveria prevalência, internamente, da norma jurídica – tratado ou lei interna – editada mais recentemente (*later in time*).

poderão ser aplicados, imediatamente, no âmbito doméstico do Estado brasileiro (postulado da aplicabilidade imediata). – O princípio do efeito direto (aptidão de a norma internacional repercutir, desde logo, em matéria de direitos e obrigações, na esfera jurídica dos particulares) e o postulado da aplicabilidade imediata (que diz respeito à vigência automática da norma internacional na ordem jurídica interna) traduzem diretrizes que não se acham consagradas e nem positivadas no texto da Constituição da República, motivo pelo qual tais princípios não podem ser invocados para legitimar a incidência, no plano do ordenamento doméstico brasileiro, de qualquer convenção internacional, ainda que se cuide de tratado de integração, enquanto não se concluírem os diversos ciclos que compõem o seu processo de incorporação ao sistema de direito interno do Brasil. Magistério da doutrina. – Sob a égide do modelo constitucional brasileiro, mesmo cuidando-se de tratados de integração, ainda subsistem os clássicos mecanismos institucionais de recepção das convenções internacionais em geral, não bastando, para afastá-los, a existência da norma inscrita no art. 4º, parágrafo único, da Constituição da República, que possui conteúdo meramente programático e cujo sentido não torna dispensável a atuação dos instrumentos constitucionais de transposição, para a ordem jurídica doméstica, dos acordos, protocolos e convenções celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL.” (CR 8.279/AT – Argentina, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 10.08.2000, p. 6).

³¹⁶ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento e. *Manual de direito internacional público*. 15. ed., rev. e atual. por Paulo Borba Casella, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 67.

³¹⁷ *Ibidem*, p. 67.

Assim, existindo uma lei ordinária num determinado sentido e sobrevindo um tratado internacional dispendo em sentido contrário, aquela ficaria com sua eficácia suspensa³¹⁸. Denunciado o tratado, a norma voltaria a ter eficácia³¹⁹.

Do mesmo modo, resta afastada a executoriedade interna do tratado em sobrevindo lei posterior disciplinando diferentemente a matéria.

De se destacar ser equivocada a aplicação do princípio *lex posterior derogat lex priori*, defendida inclusive pelo Supremo Tribunal Federal³²⁰, haja vista que, internacionalmente, o tratado continua válido e eficaz. O Estado continua obrigado a dar cumprimento ao acordo (*pacta sunt servanda*)³²¹, sendo responsabilizado internacionalmente pelo seu descumprimento³²². O que fica suspensa é a sua eficácia, tanto que, revogada “a lei conflitante com o tratado, este, se não foi denunciado, e justamente porque não havia sido revogado, recupera a sua inteira vigência”³²³. A lei interna não tem o condão de revogar nem

³¹⁸ REZEK, José Francisco. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional reformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 463.

³¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 56-57.

³²⁰ V. g., extradição nº 662/PU – Peru, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 30.05.1997, p. 23.176.

³²¹ A principal regra de costume internacional consagrada na Convenção de Viena é o princípio de Direito Internacional *pacta sunt servanda*, segundo o qual os acordos são vinculantes. Esta regra está expressa no artigo 26, e também no artigo 2º, § 2º da Carta das Nações Unidas. Pertencendo ao costume internacional, constitui fonte de Direito Internacional. Ela se baseia na confiança recíproca entre as partes, que se comprometem a cumprir o acordo na esperança de que a outra parte faça o mesmo. É o consentimento dos Estados que gera a obrigação de cumprimento do acordo. REZEK, José Francisco. *Tratados e suas relações com o ordenamento jurídico interno: antinomia e norma de conflito*. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, v. 1, nº 2, ago. 1997. p. 54.

³²² Dispõe o artigo 27, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados:

Art. 27:

Direito interno e observância de tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

ONU. *Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados* (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2005.

³²³ REZEK, José Francisco. *Tratados e suas relações com o ordenamento jurídico interno: antinomia e norma de conflito*. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, v. 1, nº 2, ago. 1997. p. 55.

modificar tratados internacionais, devendo-se valer, para tal, da sua denúncia ou nova pactuação internacional.

Na jurisprudência, o julgamento pelo plenário do Supremo Tribunal Federal do recurso extraordinário nº 80.004/SE³²⁴ consistiu em marco importante. Até meados da década de 70, era predominante na Suprema Corte a prevalência do Direito Internacional sobre o Direito Interno. Após o julgamento do referido recurso extraordinário, que durou aproximadamente dois anos (1975 a 1977), o Supremo Tribunal Federal, mudando sua posição anterior, adotou, por maioria de votos³²⁵, o monismo moderado, privilegiando a última manifestação do legislativo.

No que diz respeito ao conflito entre lei complementar e tratado internacional, a doutrina brasileira pouco se dedicou ao tema, praticamente se limitando à análise do confronto entre tratado internacional e normas constitucional e ordinária. Contudo, pode ocorrer que disposições contidas no tratado conflitem com lei complementar ou que, por exigência constitucional, somente poderiam ser reguladas por lei complementar.

Rememora-se que a lei complementar, prevista no artigo 59, inciso II, da Constituição Federal, exige um processo legislativo diferenciado, com *quorum* qualificado de

³²⁴ “CONVENÇÃO DE GENEBRA, LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CAMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS, AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL, IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI N. 427, DE 22.01.1969. Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do Dec.-lei nº 427/69, que institui o registro obrigatório da nota promissória em repartição fazendária, sob pena de nulidade do título. Sendo o aval um instituto do Direito Cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi apostado. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE 80.004/SE, Pleno, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, DJ 29.12.1977, p. 9.433).

³²⁵ Foi vencido o relator, Ministro Xavier de Albuquerque, estava impedido o Ministro Moreira Alves e não participou do julgamento o Ministro Djaci Falcão.

maioria absoluta em cada casa do Congresso Nacional³²⁶. O tratado, por sua vez, não possui um processo diferenciado, seguindo o mesmo trâmite de uma norma ordinária, com aprovação por maioria simples. Pedro Bohomoletz de Abreu Dallari aponta como justificativa à tese de equiparação de tratado à lei ordinária federal, adotada pela jurisprudência brasileira, o fato de lhes ser aplicável o mesmo processo legislativo³²⁷.

Em razão dessa diferença formal na edição da lei complementar em relação à ratificação do tratado, Pedro Bohomoletz de Abreu Dallari sustenta não ser possível a inserção de tratado internacional em contraposição a preceito de lei complementar, pois “em se verificando, subverte as regras disciplinadoras da hierarquia das normas jurídicas, tendo em vista o sistema de quóruns de processo legislativo brasileiro.”³²⁸

No julgamento da compatibilidade da Convenção nº 158, da Organização Internacional do Trabalho, com a Constituição Federal, ADI 1.480/DF³²⁹, o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de se manifestar sobre a impossibilidade de um tratado internacional ter eficácia como lei complementar. Especificamente sobre o tema, assim se pronunciou, *verbis*:

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. – O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil – ou aos quais o Brasil venha a aderir – não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de

³²⁶ Cf. art. 69 da Constituição Federal.

³²⁷ DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. *Constituição e tratados internacionais*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 111.

³²⁸ *Ibidem*, p. 112.

³²⁹ MC-ADI 1.480/DF, Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 18.05.2001, p. 429.

determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.³³⁰

Divergindo da maioria, o Ministro Carlos Velloso entendeu ser possível tratado internacional disciplinar matéria reservada à lei complementar. Assim se manifestou o magistrado:

Não ocorre a inconstitucionalidade formal argüida, por isso que o tratado incorpora-se ao direito interno como lei, lei como gênero, do qual lei complementar, lei ordinária, lei delegada e medida provisória constituem espécies. Firmado o Tratado pelo Presidente da República (C.F., art. 84, VIII) e ratificado este pelo Congresso Nacional (C.F., art. 49, 1), dá-se a sua incorporação ao direito interno como lei complementar, se, relativamente à matéria, a Constituição exige essa espécie de lei, mesmo porque não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, senão que a Constituição reserva para aquela certas matérias. Noutras palavras, se a C.F., para determinada matéria, exige lei complementar, e um certo Tratado dispendo a respeito de tal matéria, é ratificado pelo Congresso Nacional e, por decreto do Chefe do Executivo, é incorporado ao direito interno, é como lei complementar que se dá essa incorporação.³³¹

Em que pese o entendimento da maioria dos componentes do Supremo Tribunal Federal, entende-se que o fato de haver um rito processual diverso para a ratificação de um tratado em relação àquele previsto para a lei complementar não justifica a impossibilidade de se veicular matéria a esta reservada. José Souto Maior Borges defende que o tratado possui eficácia análoga não de lei ordinária federal, mas de lei nacional, concluindo ser sintaticamente equiparável a lei complementar no sentido material³³².

Ademais, conforme assente na doutrina, a Constituição Federal não limita a matéria que pode ser objeto de tratado internacional, por conseguinte, este pode veicular qualquer matéria, inclusive as relegadas à lei complementar.

³³⁰ Transcrição parcial da ementa.

³³¹ Trecho extraído do voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento da MC-ADI 1.480/DF.

³³² BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 311.

Esse posicionamento, contudo, parece não coincidir com o adotado pelo legislador brasileiro, pois o texto original da Constituição Federal de 1988 consagrava, em seu artigo 5º, § 2º, o respeito aos direitos fundamentais previstos em tratados internacionais. Tal preceito nunca fora observado e a recente Emenda Constitucional nº 45/2004 acrescentou o § 3º ao referido artigo 5º para estabelecer que os tratados sobre Direitos Humanos gozarão de *status* constitucional somente se for observado, para o seu referendo, o mesmo rito previsto para as emendas constitucionais, como visto anteriormente. *Mutatis mutandis*, há uma grande probabilidade de formalidade similar ser exigida para permitir que o tratado internacional venha a disciplinar matéria reservada à lei complementar.

5 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A VEICULAÇÃO DE NORMA ISENTIVA

Os tratados internacionais que dispõem sobre matéria tributária, ordinariamente, visam a evitar a dupla tributação internacional e prevenir a evasão tributária. No entanto, existem outras modalidades de tratados que, embora não diretamente ligados a questões tributárias, acabam por regular estas matérias, como ocorre com tratados sobre comércio bilateral e com os de integração econômica³³³.

Dentre os tratados de integração econômica, pode se destacar o Tratado de Assunção de 1991, que instituiu o Mercosul – Mercado Comum do Sul. Por meio desse tratado se objetiva a integração econômica dos países do Cone Sul e a harmonização de suas respectivas legislações tributárias. Em seu artigo 7º, o Tratado de Assunção consagra uma cláusula de não-discriminação, que dispõe:

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 aplique ao produto nacional.³³⁴

Essa cláusula de não-discriminação também é prevista em tratados comerciais amplos, como é o caso do Acordo GATT (*General Agreement on Trade and*

³³³ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 203.

Tariffs)³³⁵, que posteriormente deu lugar à criação da Organização Mundial do Comércio – OMC.

Os acordos de navegação aérea também contêm cláusula desonerando a tributação de suprimentos e insumos, como é o caso da Convenção de Aviação Civil Internacional – CACI³³⁶.

Dignos de destaque são os tratados bilaterais de Itaipu, firmado entre a República Federativa do Brasil e a República do Paraguai, em 26 de abril de 1973³³⁷, e o Acordo para isenção de impostos relativos à implementação do projeto do gasoduto Brasil-Bolívia, 05 de agosto de 1996³³⁸.

O artigo XII do Tratado de Itaipu disciplinou o regime tributário da nova empresa binacional, vedando a cobrança de impostos, taxas e empréstimos compulsórios que

³³⁴ TRATADO DE ASSUNÇÃO (1991). Tratado para a constituição de um mercado comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República do Uruguai. Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/trassuncao.htm>>. Acesso em: 22 mar. 2005.

³³⁵ ARTIGO III – TRATAMENTO NACIONAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS E DE REGULAMENTAÇÃO INTERNOS

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 aos aplicados, direta ou indiretamente, a produtos similares de origem nacional. Além disto, nos casos em que não houver no território importador produção substancial de produto similar de origem nacional, nenhuma Parte Contratante aplicará tributos internos novos ou mais elevados sobre os produtos de outras Partes Contratantes com o fim de conceder proteção à produção de produtos, diretamente competidores ou substitutos, não taxados de maneira semelhante; os tributos internos dessa natureza, existentes, serão objeto de negociação para a sua redução ou eliminação.

2. Os produtos originários de qualquer Parte Contratante importados no território de qualquer outra Parte Contratante gozarão de tratamento não menos favorável que a concedido a produtos similares de origem nacional no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem a sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno. As disposições deste parágrafo não impedirão a aplicação das taxas diferenciais de transportes, baseadas exclusivamente na utilização econômica dos meios de transporte e não na origem de produtos. Tatado do GATT (1948). Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/m_313_1948.htm>. Acesso em: 22 mar. 2005.

³³⁶ Cf. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 217. Texto da Convenção disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/m_21713_1946.htm>.

³³⁷ Referendado pelo Decreto Legislativo nº 23, de 30 de maio de 1973, promulgado pelo Decreto presidencial nº 72.707, de 28 de agosto de 1973.

viessem a onerar direta ou indiretamente a Itaipu Binacional³³⁹. A exoneração abrange tributos de entidades tributantes de todos os níveis, atingindo impostos estaduais e municipais.

Do mesmo modo, o tratado do gasoduto Brasil-Bolívia prevê isenção total de impostos vigentes e futuros das diversas esferas de competência dos pactuantes que possam vir a incidir sobre quaisquer bens e serviços destinados ao uso direto ou à incorporação na construção do gasoduto. As isenções se aplicam aos próprios executores do projeto, bem como a terceiros contratados³⁴⁰.

³³⁸ Referendado pelo Decreto Legislativo nº 128, de 13 de dezembro de 1996, promulgado pelo Decreto presidencial nº 2.142, de 05 de fevereiro de 1997.

³³⁹ ARTIGO XII – As altas Partes Contratantes adotarão, quanto à tributação, as seguintes normas:

a) não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, à ITAIPU e aos serviços de eletricidade por ela prestado;

b) não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, sobre os materiais e equipamentos que a ITAIPU adquira em qualquer dos dois países ou importe de um terceiro país, para utilizá-los nos trabalhos de construção da central elétrica, seus acessórios e obras complementares, ou para incorporá-lo à central elétrica, seus acessórios e obras complementares, ou para incorporá-los à central elétrica, seus acessórios e obras complementares. Da mesma forma, não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, que incidam sobre as operações relativas a esses materiais e equipamentos, nas quais a ITAIPU seja parte;

Texto integral disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D72707.htm>. Acesso em: 25 mai. 2004.

³⁴⁰ Artigo 1º

1 – Estarão isentas dos impostos atualmente vigentes nas diversas esferas de competência das Partes Contratantes, assim como daqueles que se criem no futuro pelas autoridades competentes das referidas Partes, as operações que compreendam:

a) importação de bens e serviços destinados ao uso direto ou a incorporação na construção do gasoduto Brasil-Bolívia;

b) compra, fornecimento e circulação locais de bens e serviços destinados ao uso direto ou à incorporação na construção do referido gasoduto;

c) financiamento, crédito, câmbio de diversas, seguro e seus correspondentes pagamentos e remessas a terceiros.

2 – Estas isenções serão aplicáveis quando as mencionadas operações forem realizadas ou contratadas pelos executores do gasoduto, diretamente ou por intermédio de empresas especialmente por eles selecionadas para esse fim.

Artigo 2º – Para efeito deste Acordo, os executores do Projeto serão designados pelas Partes Contratantes. As partes Contratantes comunicarão mutuamente estas designações por via diplomática.

Artigo 3º – As isenções referidas no Artigo 1º serão aplicadas exclusivamente em fase de construção do gasoduto até que se alcance a capacidade de 30 milhões de m³/dia.

Texto integral disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/bitbol.ht>>. Acesso em: 25 mai. 2004.

As disposições dos tratados podem conflitar com preceitos internos que regulam a tributação de determinados bens ou serviços, ou mesmo quanto à política fiscal interna de cada ente federativo. Essa incompatibilidade será abordada no próximo item.

5.1 O Artigo 98 do Código Tributário Nacional

O sistema jurídico brasileiro contempla, especificamente no campo do Direito Tributário, dispositivo normativo que estabelece regra preventiva de conflitos caso haja antinomia entre a normativa interna e tratado internacional³⁴¹. Trata-se do artigo 98 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, cujo preceito assevera que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”³⁴²

Segundo José Souto Maior Borges, diz-se preventiva de conflitos porque consagra o cumprimento do tratado, com plena executividade da máxima *pacta sunt servanda*³⁴³.

Hugo de Brito Machado afirma, com razão, haver evidente impropriedade terminológica na disposição legal em questão, porque um tratado internacional não pode

³⁴¹ REZEK, José Francisco. Jurisprudência do Supremo e direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, nº 37, jul./set. de 1986, p. 122.

³⁴² BRASIL. *Código tributário nacional*. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 48.

³⁴³ BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 82.

revogar nem modificar a legislação interna³⁴⁴. Efetivamente, a lei, uma vez revogada, não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou – não há efeito repristinatório³⁴⁵. Já ocorrendo a denúncia de um tratado, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. O preceito legal consigna, na realidade, que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior³⁴⁶. Há, na realidade, paralisia parcial da parte regradada diferentemente pela legislação interna³⁴⁷.

Superada a imprecisão técnica, há quem conteste a legitimidade constitucional desse dispositivo, como Luciano da Silva Amaro, com o argumento de que o tema sobre a hierarquia de normas deveria estar disciplinado na Constituição Federal e não em norma infraconstitucional³⁴⁸.

E a Constituição Federal em alguns dispositivos consagra a prevalência dos tratados frente a normativa interna. O artigo 5º, §§ 2º e 3º, com os acréscimos trazidos com a Emenda Constitucional nº 45, de 31 de dezembro de 2004, consagra *status* de norma constitucional aos tratados sobre Direitos Humanos. Do mesmo modo, o artigo 178 da

³⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 56-57.

³⁴⁵ Cf. artigo 2º, § 3º, da Lei de Introdução do Código Civil, cuja redação é a seguinte: “Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.”
BRASIL. Decreto-lei n. 4657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução ao Código Civil Brasileiro. *Código civil e legislação em vigor*. Theotônio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 20.

³⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 57.

³⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais, regionais, bilaterais ou multilaterais – uma visão jurídica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 92.

³⁴⁸ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.178.

Constituição determina a observância das convenções sobre transporte aéreo, aquático e terrestre e, conseqüentemente, a sua hierarquia em relação às normas infraconstitucionais³⁴⁹.

Entende-se, no entanto, que o artigo 98 do Código Tributário Nacional possui o seu plano de eficácia e validade, pois se trata de norma geral de Direito Tributário, que disciplina, especificamente para esse ramo do Direito, a posição hierárquica dos tratados no ordenamento jurídico interno.

Com efeito, o constituinte de 1988 remeteu à lei complementar a atribuição de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária³⁵⁰.

As leis complementares à Constituição desenvolvem os princípios básicos contidos nos dispositivos constitucionais. Foram previstas com o objetivo de resguardar certas matérias de caráter paraconstitucional contra mudanças constantes e apressadas, motivo pelo

³⁴⁹ Art. 178. A lei disporá sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 53.

³⁵⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 44.

qual exigem *quorum* qualificado³⁵¹. José Afonso da Silva define ser função e finalidade das leis complementares integrar a eficácia de normas constitucionais referentes à estrutura do Estado, à formação dos Poderes e suas relações³⁵².

O tema referente à supremacia da lei complementar frente a lei ordinária mostra-se polêmico. José Souto Maior Borges³⁵³ e Geraldo Ataliba³⁵⁴, em estudos específicos sobre o tema, demonstraram não haver hierarquia entre as leis ordinárias e as leis complementares. Concluíram que o diferencial entre ambas está na matéria fixada na Constituição, que deverá ser regulada ou por lei ordinária ou por lei complementar, conforme estiver estabelecido no fundamento de validade do ordenamento jurídico³⁵⁵.

José Afonso da Silva, por sua vez, rebate esse entendimento salientando que “o próprio Souto Maior Borges (no regime da Constituição anterior), que criticou acerbamente a doutrina da relação hierárquica, acaba reconhecendo-a em relação à maioria dos casos previstos de lei complementar”³⁵⁶. Hugo de Brito Machado, seguindo esse

³⁵¹ BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOSA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do Mercosul*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas; Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1994, p. 33.

³⁵² SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. rev. ampl. e atual., 3ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 1999, p. 241.

³⁵³ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

³⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na constituição*. São Paulo: RT, 1971.

³⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 24-26. Geraldo Ataliba, originariamente, entendia haver superioridade da lei complementar sobre a ordinária, mas, após aula proferida por José Souto Maior Borges, mudou seu entendimento acrescentando um adendo à página 29 de seu livro, onde expressamente consigna “é preconcebida, injustificada e sem fundamento a opinião segundo a qual a lei complementar é superior hierarquicamente à lei ordinária. [...] Só o que as distingue é a matéria sobre que podem versar [...]” In: ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na constituição*. São Paulo: RT, 1971, adendo acrescentado à p. 29.

³⁵⁶ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. rev. ampl. e atual., 3ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 1999, p. 247.

raciocínio, sustenta que a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula³⁵⁷.

Em que pese essa última posição, atualmente há uma tendência de se entender pela a inexistência de hierarquia entre as lei ordinárias e as complementares³⁵⁸, e mesmo entre leis federais, estaduais, distritais ou municipais, cada qual atuando dentro da esfera de competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal³⁵⁹.

As leis complementares podem ser classificadas em dois grupos, conforme fundamentem ou não a validade de atos normativos³⁶⁰. O Código Tributário Nacional trata de normas gerais de Direito Tributário e, portanto, serve de fundamento para normas ordinárias, federais, estaduais e municipais. Com efeito, na parte que ora interessa, o Código Tributário estabelece o conteúdo das leis tributárias, a vigência, os meios de alteração ou modificação, de revogação parcial ou total (ab-rogação), a aplicação e a interpretação da legislação tributária. Devido a essas características, há inegável hierarquia entre essa lei complementar e a normativa ordinária que nela tem de buscar seu fundamento de validade^{361, 362}.

³⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da lei complementar. *Themis – Revista da ESMEC* 1/103 e ss., nº 1, Fortaleza: ESMEC, 1997, *apud* SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 248.

³⁵⁸ Em sentido contrário, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que dispositivos de Lei Complementar não podem ser alterados por Lei ordinária, ainda que o tema versado naquela não seja reservado propriamente à Lei Complementar. Nesse sentido o decidido atualmente sobre isenções de PIS e COFINS instituídos pela MP 1.858-10 e pela Lei 9.718/98, contrariando o disposto na LC 70/91 (REsp 383.362/PR, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 06.03.2006, p. 277).

³⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 60.

³⁶⁰ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. rev. ampl. e atual., 3ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 1999, p. 247. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 84-90.

³⁶¹ *Ibidem*, p. 247.

³⁶² José Francisco Rezek, comentando o artigo 98 do CTN, assevera que “uma lei complementar à Constituição, disciplinando quanto por esta tenha sido entregue ao seu domínio, pode, sem dúvida, vincular a produção legislativa ordinária ao respeito pelos tratados em vigor. Leia-se o artigo 98 do Código Tributário Nacional:

‘Os tratados e as convenções Internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.’

O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar à Constituição, pois veicula matéria a ela reservada. Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal, a quem cabe a guarda precípua da Constituição Federal, já confirmou a sua recepção pela normativa constitucional atual³⁶³.

Especialmente quanto ao artigo 98, Sacha Calmon Navarro Coêlho propugna:

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.³⁶⁴

Alberto Pinheiro Xavier vale-se desse dispositivo legal para sustentar que as normas internacionais são superiores às normas internas, ao concluir que “o art. 98 do Código Tributário Nacional – que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário – é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei”³⁶⁵.

Em tal quadro, a lei ordinária conflitante com tratado preexistente há de sucumbir, mas em razão de outro conflito: o que a contrapõe à lei complementar. Esta não se confunde com a própria carta constitucional, mas subjeta a lei ordinária inscrita em seu âmbito temático.” *In: Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 474-475 – grifos no original.

³⁶³ Assim, *v.g.*, o decidido na MC-ADI 1.917/DF:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EXTINÇÃO. As formas de extinção do crédito tributário estão previstas no Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta de 1988 como lei complementar. [...]” (MC-ADI 1.917/DF, Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 19.09.2003, p. 15 – transcrição parcial da ementa).

³⁶⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados internacionais em matéria tributária perante a constituição federal do Brasil de 1988*. *Revista de Direito Tributário*, nº 59, 1992, p. 186.

³⁶⁵ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 114-115.

Para Aliomar Baleeiro, este dispositivo “expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente”³⁶⁶.

Betina Treiger Grupenmacher, por sua vez, sustenta que o artigo 98 do Código Tributário Nacional não estabelece a superioridade hierárquica dos tratados internacionais, mas explicita o princípio de que *lex specialis derogat generali, lex generalis non derogat lex specialis*³⁶⁷. Para a autora, a prevalência dos tratados, em matéria tributária, não decorre de sua superioridade hierárquica, mas em razão de ser norma especial em relação à norma interna³⁶⁸.

No mesmo sentido, Diva Prestes Marcondes Malerbi aduz que

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 da norma especial. O tratado cria, em relação às hipóteses por ele previstas e aos países nesse 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.³⁶⁹

Conclui a autora que, sendo os tratados leis especiais, prevalecem sobre a lei que cria o tributo e não são revogados por lei geral posterior³⁷⁰.

³⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 639.

³⁶⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 107.

³⁶⁸ Esse princípio já está previsto na Lei de Introdução ao Código Civil, em seu artigo 2º, § 2º, que assevera: “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.”

BRASIL. Decreto-lei 4657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil. *Código civil e legislação em vigor*. Theotônio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 20.

³⁶⁹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 77.

³⁷⁰ *Ibidem*, p. 77.

Seria um contra-senso haver a celebração de tratados junto aos demais Estados se o acordo viesse a ser frustrado por modificações ocorridas no Direito Interno, sem que tenha havido expressa intenção de denúncia desse tratado. O dispositivo, por conseguinte, não padece que qualquer inconstitucionalidade. Ao contrário, possui seu fundamento de validade no artigo 146, inciso III, da atual Constituição Federal.

Desse modo, entende-se que a norma inserta no referido dispositivo legal é constitucional, cumprindo o seu papel de veicular norma geral acerca da aplicação dos tratados internacionais em face da lei interna³⁷¹. As demais normas, ordinárias federais, ordinárias e complementares estaduais, distritais e municipais são condicionadas ao contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Merece destaque a Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, do Estado do Paraná, que trata do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Em seu Capítulo II, que trata “das imunidades, não-incidências e benefícios fiscais”, expressamente consigna que deverão ser observadas as disposições contidas em tratados internacionais. O dispositivo legal contém a seguinte redação:

Art. 3º Fica o Poder Executivo autorizado a celebrar convênios concessivos de benefícios fiscais na forma prevista em lei complementar a que se refere o art. 155, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal.

Parágrafo único. Ao regulamentar a matéria tributária, o Poder Executivo arrolará as hipóteses de imunidade e benefícios fiscais, observadas as disposições previstas:

I – em tratados e convenções internacionais;

³⁷¹ No mesmo sentido, GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 115.

II – em convênios celebrados ou ratificados na forma da lei complementar a que se refere o art. 155, inciso XII, “g” da Constituição Federal.³⁷²

Pelo que se tem notícia, esta é a única legislação estadual que possui comando geral de observância dos tratados dirigido ao Chefe do Executivo. Louvável a atitude do legislador paranaense, vez que consagra, em legislação específica desse ente da federação, a norma geral prevista no Código Tributário Nacional.

5.2 O Artigo 151, inciso III, da Constituição Federal

Superada a questão referente à observância do disposto em norma internacional, persiste a questão referente à constitucionalidade de tratado que venha a conceder isenções tributárias.

Rotineiramente, são celebrados tratados internacionais em matéria tributária que envolvem tributos que são de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios – especialmente tratados comerciais e de integração econômica, que disciplinam tributos sobre o consumo e a prestação de serviços. O Tratado de Assunção, de 1994, o Tratado de Itaipu e o Tratado Gasoduto Brasil-Bolívia³⁷³ são casos emblemáticos.

³⁷² PARANÁ. Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Disponível em: <<http://celepar7cta.pr.gov.br/SEEG/sumulas.nsf/319b106715f69a4b03256efc00601826/9bb6cab258a8657403256e99006818c1?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2005.

³⁷³ O caso específico do gasoduto possui a particularidade de os Estados e o Distrito Federal terem celebrado, em 25 de julho de 1997, o Convênio ICMS nº 68, onde os entes federados pactuaram a isenção do ICMS em

Ocorrendo incompatibilidade entre a Constituição e o tratado, este será maculado de inconstitucionalidade, que pode ser de ordem formal ou material.

A inconstitucionalidade formal – ou orgânica –, em especial aquela que diz respeito ao vício quanto ao órgão que exarou a vontade do Estado, não há dúvidas de haver a possibilidade de ser declarada essa inconstitucionalidade, quer pelo controle concentrado, quer pelo difuso. Recordar-se que a própria Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, em seu artigo 46, (1), estabelece a possibilidade de, nessa hipótese, ser invocado o Direito Interno para o descumprimento do tratado³⁷⁴. O assunto já foi pormenorizado no item 3.5.1, onde se tratou também do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

O tema que remanesce e se mostra controvertido na doutrina e na jurisprudência consiste na legitimidade do tratado internacional exonerante de operações que seriam fatos geradores de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Constituição Federal de 1988, especialmente em matéria tributária, estabeleceu rígido sistema de repartição de competências, distribuídas entre a União, Estados e Municípios, arrolando taxativamente os tributos dos dois últimos, reservando a residual, em matéria de impostos, para a primeira³⁷⁵.

todas as hipóteses previstas no acordo. *In casu*, a discussão sobre eventual isenção heterônoma está parcialmente superada, quanto ao ICMS, restando apenas o ISS, de competência dos Municípios.

³⁷⁴ Artigo 46 – Disposições do Direito Interno sobre competência para concluir tratados.

1. Um Estado não pode invocar o fato de que o seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse expressa e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental.

2. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, com a prática normal e de boa-fé.

ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 03 set. 2004.

³⁷⁵ Esse tema foi pormenorizado no item 1.3.1, supra.

A competência tributária é indelegável e abrange o poder de instituir o tributo e também o de conceder benefícios e isenções³⁷⁶. Assim, respeitadas as limitações constitucionais ao Poder de tributar, somente aquele dotado de competência para exigir um determinado tributo também possui a prerrogativa de não o exigir.

Nesse ponto surge a indagação de quem teria competência para celebrar um tratado que venha a criar exoneração tributária: o ente que possui competência constitucional sobre aquele determinado tributo ou o Estado federal. Destaca-se que o Estado federal, para o *Ius Gentium*, é visto como um único ente de Direito Internacional Público e, conseqüentemente, no caso brasileiro, a competência para celebrar tratados pertence à República Federativa do Brasil. O tema já foi abordado no item 3.5.1, mas se rememora que a Convenção de Montevideu sobre Direitos e Deveres dos Estados, de 1933, expressamente prevê, em seu artigo 2º, que “o Estado federal constitui uma só pessoa ante o Direito Internacional.”³⁷⁷

Por outro lado, a Constituição Federal estabelece competir ao Presidente da República celebrar tratados, *ad referendum* do Congresso Nacional³⁷⁸, à União manter relações internacionais³⁷⁹, e também a Constituição, em seu artigo 151, inciso III, veda à União a concessão de isenções de tributos de competência dos outros entes – a chamada isenção heterônoma³⁸⁰.

Com efeito, o referido preceito expressamente consigna:

³⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 739.

³⁷⁷ CONVENÇÃO DE MONTEVIDÉU SOBRE DIREITOS E DEVERES DOS ESTADOS (1933). Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dirdeestados.htm>>. Acesso em: 14 dez. 2005.

³⁷⁸ Cf. artigo 84, VIII, da Constituição Federal.

³⁷⁹ Cf. artigo 21, inciso I, da Constituição Federal.

Art. 151. É vedado à União:

[...];

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.³⁸¹

Caso venha a ocorrer um pacto celebrado por um Estado-membro, quem se torna responsável internacionalmente é o Estado federal, pois somente este detém capacidade de Direito Internacional^{382, 383}.

Não sendo possível aos Estados, Distrito Federal e Municípios serem sujeitos de tratados internacionais e não sendo lícito à União instituir isenções de tributos que não sejam de sua competência, emerge o problema de saber se é compatível com o sistema jurídico brasileiro a concessão de isenções fiscais por meio de tratados internacionais.

³⁸⁰ Cf. item 2.1, supra.

³⁸¹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 46.

³⁸² VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 147.

³⁸³ Um Estado não poderia celebrar tratado internacional, pois lhe falece competência para tanto. Caso venha a pactuar, tal tratado seria formalmente inconstitucional e poderia dar ensejo à declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal e não haveria obrigação internacional da República Federativa do Brasil pois viola regra fundamental sobre competência. Aliás, se nesse tratado se concedesse uma isenção do ICMS, haveria outra inconstitucionalidade formal, pois um Estado-membro não pode conceder esse tipo de isenção sem prévia deliberação dos outros Estados, conforme expressamente determina o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII – cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 47.

A deliberação dos Estados e do Distrito Federal é feita por meio de convênios celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. O convênio se mostra uma etapa necessária à instituição da isenção, pois esta somente é implementada por decreto legislativo de cada unidade da federação.

Há grandes nomes na doutrina, como Alcides Jorge Costa³⁸⁴, Diva Prestes Marcondes Malerbi³⁸⁵, Francisco Renato Codevila Pinheiro Filho³⁸⁶, Ives Gandra da Silva Martins³⁸⁷, José Alfredo Borges³⁸⁸, José Carlos Moreira Alves³⁸⁹, Marilene Talarico Martins Rodrigues³⁹⁰, Misabel Abreu Machado Derzi³⁹¹, Plínio José Marafon³⁹², Roque Antônio Carrazza³⁹³ e Vittorio Cassone³⁹⁴, que entendem não ser possível a concessão de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por meio de tratados internacionais.

Do outro lado, defendendo a possibilidade dessa matéria ser veiculada por meio de tratados internacionais há autores igualmente renomados, como Antônio de Moura

³⁸⁴ COSTA, Alcides Jorge. O ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, v. 12, nº 46, out./dez. de 1988, p. 161-171.

³⁸⁵ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 80.

³⁸⁶ PINHEIRO FILHO, Francisco Renato Codevila. *Direito Tributário Constitucional: doutrina e jurisprudência*. Brasília: Fortium, 2005, p. 342.

³⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 32-35.

³⁸⁸ BORGES, José Alfredo. Mercosul: normas de implantação, força vinculante. *Revista dos tribunais*, v. 84, nº 721, p. 39-48, nov. 1995.

³⁸⁹ ALVES, José Carlos Moreira. Conferência inaugural do XXII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 18 de outubro de 1997. In: YAMASHITA, Fugimi (dir. e coord.). *Grandes Temas da Atualidade: 6º simpósio nacional IOB de direito tributário*. São Paulo: Rumo Gráfica, 1997, p. 12.

³⁹⁰ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Tributação no mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 148-150.

³⁹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 639/643.

³⁹² MARAFON, Plínio José. Tributação no mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 466-469.

³⁹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 763.

³⁹⁴ CASSONE, Vittorio. MERCOSUL – tratados internacionais: seu ingresso na ordem jurídica interna e a isenção de tributos estaduais e municipais. In: YAMASHITA, Fugimi (dir. e coord.). *Grandes Temas da Atualidade: 6º simpósio nacional IOB de direito tributário*. São Paulo: Rumo Gráfica, 1997, p. 89.

Borges³⁹⁵, Francisco de Paula Souza Brasil³⁹⁶, Hugo de Brito Machado³⁹⁷, José Souto Maior Borges³⁹⁸, Kiyoshi Harada³⁹⁹, Luciano da Silva Amaro⁴⁰⁰, Moisés Akselrad⁴⁰¹, Natanael Martins⁴⁰², Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho⁴⁰³, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁰⁴, Valdir de Oliveira Rocha⁴⁰⁵, Wagner Balera⁴⁰⁶ e Welber Barral⁴⁰⁷.

A primeira corrente entende não ser possível a concessão de isenções de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios por meio de tratados internacionais partindo da premissa da equivalência hierárquica entre tratados e lei ordinária

³⁹⁵ BORGES, Antonio de Moura. A instituição de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por meio de tratados internacionais. In: *Informando Direito – Informativo dos Alunos do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília*, Ano II, nº VI, junho/01, p. 08.

³⁹⁶ BRASIL, Francisco de Paula Souza. Legislação tributária e tratados internacionais. *Revista Forense*, v. 85, nº 308, out./dez. 1989, p. 35-41.

³⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Isenções Tributárias no Mercosul. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1. quinzena de junho de 1997, nº 11/97, texto 1/11103, p. 267-269.

³⁹⁸ BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 82.

³⁹⁹ HARADA, Kiyoshi. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 209-210.

⁴⁰⁰ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 174-176.

⁴⁰¹ AKSELRAD, Moisés. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 226-228.

⁴⁰² MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, nº 54, out./dez. de 1990, p. 105-106.

⁴⁰³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Tratado internacional pode isentar tributos estaduais, distritais e municipais? In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: MP, 2006, p. 296. O autor, no entanto, já defendeu tese diversa: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Afinal, tratado internacional pode ou não isentar tributos estaduais e municipais? In: YAMASHITA, Fugimi (dir. e coord.). *Grandes Temas da Atualidade: 6º simpósio nacional IOB de direito tributário*. São Paulo: Rumo Gráfica, 1997, p. 123.

⁴⁰⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados internacionais em matéria tributária perante a constituição federal do Brasil de 1988. *Revista de Direito Tributário*, nº 59, 1992, p. 180-194.

⁴⁰⁵ ROCHA, Valdir de Oliveira. Tratados internacionais e vigência das isenções por eles concedidos, em face da constituição de 1988. *Repertório IOB de Jurisprudência*, Caderno 1, 1. quinzena de março de 1991, nº 8/91, p. 83.

⁴⁰⁶ BALERA, Wagner. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 254-255.

⁴⁰⁷ BARRAL, Welber. Tratados internacionais e normas fiscais. *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo, v. 1, n. 2, jan. 1994, p. 34.

federal, não se sobrepondo aqueles à Constituição Federal. Em razão disso, não seria lícita a pactuação internacional, pelo Poder Executivo Federal, por afrontar o referido artigo 151, inciso III, além do artigo 150, § 6º⁴⁰⁸, da Constituição Federal, que exige lei específica para a concessão de isenções. Para esta corrente, haveria, ainda, a quebra do princípio federativo do Estado brasileiro, por haver invasão, pela União, de competência tributária dos demais entes⁴⁰⁹.

Sintetiza Vittorio Cassone que “se os Tratados internacionais ingressam na ordem interna como lei ordinária, não podem prevalecer sobre a ‘competência’ tributária dos Estados e dos Municípios, tampouco conceder isenções de tributos de competência destas entidades públicas.”⁴¹⁰

Para essa corrente, a limitação imposta pela Constituição Federal abrange não só a União como ente federativo como o próprio Estado federal, a ordem total. Misabel de Abreu Machado Derzi expõe:

Como descentralização interna parcial, jamais poderia conceder isenção de tributo estadual ou municipal, razão pela qual a proibição de exercer a competência exonerativa heterônoma dirige-se à Federação ou à União dos Estados-Membros – ordem jurídica nacional, superior à simplesmente federal, estadual ou municipal.
[...].

⁴⁰⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 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, 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.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 45.

⁴⁰⁹ CASSONE, Vitório. Mercosul – tratados internacionais: seu ingresso na ordem jurídica interna e a isenção de tributos estaduais e municipais. In: YAMASHITA, Fugimi (dir. e coord.). *Grandes Temas da Atualidade: 6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo: Rumo Gráfica, 1997, p. 114.

⁴¹⁰ *Ibidem*, p. 87.

É essa mesma ordem jurídica nacional – a Federação – que se encontra *autolimitada*, pela norma da Constituição, que proíbe à União conceder isenção de tributo estadual ou municipal, fora daquela exceção. É essa mesma ordem jurídica nacional – a República Federativa – *autolimitada* pela Constituição, que comparece, no plano internacional, para firmar tratados e acordos internacionais.⁴¹¹

Conclui a autora não ser possível admitir a dupla personalidade jurídica do Estado – como ordem central, estaria submetida à Constituição, e, como Federação, agiria com supremacia por meio do chefe do Executivo, o Presidente da República.

De mesmo sentir, Roque Antonio Carrazza aponta que “se a União, como ordem jurídica global (nacional), está impedida de conceder isenções heterônomas [...], nada autoriza concluir – à míngua de qualquer ressalva nesse sentido – que lhe é permitido fazê-lo quando comparece no cenário internacional, firmando tratados.”⁴¹²

A outra tese – que se reputa mais acertada –, por seu turno, propugna pela possibilidade de tratados internacionais veicularem validamente isenções, inclusive de tributos de competência de Estados, Distrito Federal e Municípios.

Para os partidários dessa corrente doutrinária, o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal deve ser interpretado sistematicamente no arcabouço legislativo constitucional, estando dirigido à União Federal, ente federado, e não ao Estado brasileiro. Nessa linha leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho que

quando o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal veda à União a faculdade de “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” não está limitando a competência do Estado brasileiro de concluir acordos tributários que envolvam tributos

⁴¹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 641-642 – grifos no original.

⁴¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 764.

estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67.”⁴¹³

Conforme estudado no item 3.4.2, não se pode confundir a União com o Estado federal – a República Federativa do Brasil. A primeira é pessoa jurídica de Direito Público interno, a segunda é pessoa jurídica de Direito Público externo, conforme definições do Código Civil brasileiro, artigos 41 e 42, e aceitas pela doutrina⁴¹⁴.

Para o Direito Internacional, a União é apenas pessoa jurídica de Direito Público interno, tal como o são os Estados e os Municípios, constituindo, cada qual, uma ordem jurídica parcial com a mesma hierarquia. A ordem total, o Estado federal, é a conjugação das ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios.

Luciane Amaral Corrêa, partindo da interpretação de dispositivos constitucionais, demarca essa distinção:

Tal constatação encontra reforço no parágrafo segundo do artigo 5º da Constituição, que, ao se referir a tratados internacionais em matéria de direitos humanos, o faz mencionando os tratados internacionais de que a República Federativa do Brasil seja parte, inferindo-se do dispositivo que não há tratados internacionais de que a União seja parte, mas sim a República Federativa do Brasil. Ora, toda vez que a Constituição se refere ao Brasil, ao Estado brasileiro, fala em República Federativa do Brasil. Quando utiliza o termo União, está-se referindo a um dos entes internos que compõem a República Federativa do Brasil, a quem cabe, igualmente e devido às características próprias de um Estado Federal, a representação dessa última no plano internacional.⁴¹⁵

⁴¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados internacionais em matéria tributária perante a constituição federal do Brasil de 1988. *Revista de Direito Tributário*, nº 59, 1992, p. 183-184.

⁴¹⁴ Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova constituição. São Paulo: RT, 1990, p. 425; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados internacionais em matéria tributária perante a constituição federal do Brasil de 1988. *Revista de Direito Tributário*, nº 59, 1992, p. 181; REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 235, dentre outros.

⁴¹⁵ CORRÊA, Luciane Amaral. A cláusula do tratamento nacional em matéria tributária do GATT/94 e o Brasil: validade e responsabilidade internacional em face do artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988. *Revista de Informação Legislativa*, a. 38, nº 153, jan./mar. 2002, p. 50.

Desse modo, mostra-se inquestionável a dualidade existente entre União e República Federativa do Brasil, por conseguinte, a vedação prevista no inciso III do artigo 151 atinge a primeira mas não a segunda. Lícita, portanto, a veiculação, em tratados internacionais, de isenções de tributos de Estados, Distrito Federal e Municípios.

Os Estados-membros estão subordinados ao Estado Federal, que goza de soberania⁴¹⁶. Este atua internacionalmente por meio do Chefe de Estado, o Presidente da República⁴¹⁷, representando não apenas a União, mas todos os Estados federados que integram o Estado federal, e é competente, como ente político de Direito Internacional Público, para firmar tratados internacionais que versem sobre parcela de seu poder soberano de instituir tributos.

Reputar inconstitucional a concessão de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais consiste em mitigar a competência do Estado brasileiro no âmbito internacional, afastando a eficácia plena do artigo 21, inciso I, da Constituição Federal e, portanto, a própria soberania internacional, que diz respeito somente ao Estado brasileiro, e não aos Estados federados, Distrito Federal e Municípios⁴¹⁸.

O Estado federal é dotado de soberania tributária externa. Desse modo, ao pactuar isenções fiscais, o Estado brasileiro o faz na prerrogativa de um poder que lhe é inerente, limitando, espontaneamente, sua soberania tributária.

⁴¹⁶ CUNHA, Fabiana Azevedo da. Os limites dos tratados e acordos internacionais e o disposto no artigo 151, inciso III, da constituição da república federativa do Brasil. In: *Centro de Estudos de Direito Tributário da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. Disponível em: <http://cedit.pge.rs.gov.br/artigos_materia_tributaria.htm#FabianaAzevedodaCunha>. Acesso em: 13 nov. 2005.

⁴¹⁷ Cf. artigo 84, VIII, da Constituição Federal.

⁴¹⁸ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 265-266.

Assim, a limitação é do Estado federal ao seu próprio poder de instituir tributos, que, no sistema brasileiro, é repartido, em nível constitucional, entre os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios⁴¹⁹. A concessão de exonerações tributárias por meio de tratados internacionais não consiste, por conseguinte, em isenção heterônoma, pois não se trata de uma heterolimitação, mas uma verdadeira autolimitação, quaisquer que sejam os tributos.

José Souto Maior Borges define com precisão:

não é, a rigor e sob esse aspecto particular de isenção heterônoma, senão autônoma que se trata. Autonomia da pessoa isentante – a Federação – cuja única peculiaridade consiste no caráter plurilateral de sua instituição. Sob essa nova óptica, justifica-se o contraste (a) isenções unilaterais de direito interno (autônomas ou heterônomas), (b) isenções plurilaterais de direito interestatal (autônomas). As primeiras são sempre resultantes de atos de direito interno; as segundas, de atos de direito interestatal. Que coerência terá, porém, sustentar-se que as pessoas constitucionais de direito interno, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, podem isentar de tributos e a Federação Brasileira, que a todos conjuga, não o pode?⁴²⁰

É o próprio Estado federal, por meio dos representantes eleitos pelo povo soberano, que legitimamente abdica de parcela de sua competência tributária objetivando o bem comum.

Sacha Calmon Navarro Coêlho pontua: “Uma coisa é vedar à União a utilização de lei para isentar imposto estadual e municipal. Outra coisa é recepcionar isenção derivada de tratado internacional (e não lei complementar ou federal).”⁴²¹ E complementa: “Isenção heterônoma decorre de lei. A isenção convencional, de tratado internacional. Quanto

⁴¹⁹ A repartição de competência tributária foi abordada no item 1.3.1, supra.

⁴²⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 293.

⁴²¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais, regionais, bilaterais ou multilaterais – uma visão jurídica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 99.

a essa última, o Direito brasileiro prescreve a sua obediência pela Nação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).”⁴²²

Quanto à questão da fragilização da federação em razão de um tratado estar veiculando isenções fiscais – argumento trazido pelos partidários da primeira corrente –, objetiva-se não haver discordância na doutrina pátria de que os tratados podem veicular quaisquer matérias⁴²³. Vedar tratados que disciplinem questões de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, seria limitá-los à competência da União; conseqüentemente, os atos internacionais estariam restritos à competência privativa⁴²⁴, comum⁴²⁵ ou concorrente⁴²⁶, da União e, nesta última hipótese, limitada apenas à edição de normas gerais⁴²⁷. Essa conclusão levaria à inviabilidade de qualquer tratativa internacional, uma verdadeira *capitis diminutio* do Estado brasileiro⁴²⁸.

Resta ainda a questão, trazida pelos partidários da primeira corrente, da suposta quebra do princípio da legalidade previsto no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, em razão de não haver lei isentiva específica do ente dotado de competência tributária. Não se nega que a isenção deve observância aos mesmos princípios da tributação, inclusive ao da legalidade, positivado no mencionado preceito constitucional – tema, alías,

⁴²² *Ibidem*, p. 99.

⁴²³ REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 14/15. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 193. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 204.

⁴²⁴ Cf. artigo 22 da Constituição Federal.

⁴²⁵ Cf. artigo 23 da Constituição Federal.

⁴²⁶ Cf. artigo 24 da Constituição Federal.

⁴²⁷ Cf. artigo 24, § 1º, da Constituição Federal.

⁴²⁸ Nesse mesmo sentido: BORGES, Antonio de Moura. A instituição de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por meio de tratados internacionais. In: *Informando Direito – Informativo dos Alunos do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília*, Ano II, nº VI, junho/01, p. 08.

abordado no Capítulo 2, supra. Cumpre destacar, porém, que tal preceito é dirigido aos entes federativos no âmbito das respectivas competências tributárias e não à República Federativa do Brasil. No entanto, não se deixa de observar o princípio da legalidade, vez que haverá norma isentiva veiculada em tratado internacional e, por conseguinte, respeitado o princípio da legalidade: a isenção foi concedida por meio de lei em sentido amplo, inclusive com a participação do Poder Legislativo, nesse caso, na função legislativa nacional. Nesse sentido observa José Souto Maior Borges:

A procedência da tese que afirma, no direito brasileiro, o duplo caráter, formal e material, do princípio da legalidade da tributação está comprovada, porque o seu conteúdo é hoje determinado na Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Esta, com fundamento na Emenda Constitucional [à Constituição de 1946] n. 18, regulou o sistema tributário nacional e no art. 5º, item XV, alínea *b*, da Constituição de 1946, estabeleceu normas gerais de direito tributário, aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.⁴²⁹

De se destacar que a isenção prevista no tratado somente será eficaz após o processo de validação e eficácia do tratado no ordenamento jurídico brasileiro, que ocorrerá por meio de edição de decretos do Legislativo e do Executivo⁴³⁰.

Nesse ponto emerge outro argumento hábil o suficiente para legitimar a pactuação isentiva. O Congresso Nacional, ao referendar o tratado, não atuará na função legislativa federal, mas como função deliberativa nacional. Geraldo Ataliba bem acentua essas funções do Congresso, asseverando que a este “incumbe editar leis nacionais e leis federais, cumulativamente.[...]”⁴³¹ E complementa que os órgãos do ente central:

⁴²⁹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 41.

⁴³⁰ CUNHA, Fabiana Azevedo da. Os limites dos tratados e acordos internacionais e o disposto no artigo 151, inciso III, da constituição da república federativa do Brasil. In: *Centro de Estudos de Direito Tributário da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. Disponível em: <http://cedit.pge.rs.gov.br/artigos_materia_tributaria.htm#FabianaAzevedodaCunha>. Acesso em: 13 nov. 2005.

⁴³¹ ATALIBA, Geraldo. Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro. In: PRADE, Péricles (org.). *Estudos Jurídicos em Homenagem a Vicente Ráo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 131/132.

são alternativa ou cumulativamente nacionais (vale dizer, brasileiros) e federais (vale dizer, da União), pessoa que não se confunde com estado federado algum. Seus instrumentos, entre os quais a lei, não são, concomitantemente, nacionais e federais. São-no exclusivamente uma ou outra coisa.⁴³²

Esse órgão legislativo é composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal. No bicameralismo do Estado Federal vigente no Brasil, “a Câmara alta representa os Estados federados; a baixa o povo”⁴³³. Em se verificando ser lesivo a algum ente federado, é dever do Senado, como órgão representativo dos Estados e do Distrito Federal, obstar a aprovação do tratado. Desvirtuada ou não, por questões partidárias, essa é a função do Senado.

Ademais, o artigo 4º, parágrafo único, da Constituição Federal, estabelece como princípio norteador da República em matéria internacional, a integração econômica, política, social e cultural da América Latina⁴³⁴. Como salienta José Souto Maior Borges, esse dispositivo é, na realidade, um protoprincípio e, por conseguinte, a base de toda a Constituição. Expressamente assim se manifesta:

O art. 4º, parágrafo único está, ele próprio, inserto no título I da Constituição Federal, assim nomeado: “Dos princípios fundamentais”. Trata-se, portanto, de protoprincípios, os mais originários, os que estão no fundo de fundamentos, nos alicerces mais profundos da CF/88. Como pois contrastá-los com a competência tributária privativa dos Estados e Municípios? De

⁴³² *Ibidem*, p. 132/133.

⁴³³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 1990. p. 147-148.

⁴³⁴ Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: [...];

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 8.

modo nenhum seria misturar problemas locais e problemas interestaduais, em insólita confusão.⁴³⁵

Desse modo, a aferição da compatibilidade constitucional das normas internacionais isentivas passa necessariamente pela análise dos princípios basilares do Direito Constitucional brasileiro. A interpretação isolada de preceitos constitucionais pode levar a uma exegese equivocada das normas, contrariando os princípios da nação. Concluir que os tratados não podem veicular exonerações fiscais não se coaduna com uma interpretação sistemática do texto constitucional.

Por fim, merece ser apreciada a “Lei de Responsabilidade Fiscal”, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que trouxe, em seu artigo 14⁴³⁶, restrições à concessão de isenções pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, limitando a concessão de incentivos ou benefícios fiscais de natureza tributária caso estes afetem as metas de resultados fiscais. Por ela, no entanto, não foram proibidos os incentivos fiscais, nem as

⁴³⁵ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 289.

⁴³⁶ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 12 fev. 2005.

isenções, mas sua concessão ficou condicionada à demonstração de que nenhum prejuízo será causado ao equilíbrio das contas públicas.

No entanto, esse dispositivo não altera a possibilidade de ser concedida exoneração por tratado internacional. A norma é dirigida aos legisladores e administradores públicos das três esferas que, no âmbito de suas respectivas competências tributárias, venham a estabelecer renúncia de receitas e não atinge a República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de Direito Público externo. Reitera-se que esta é a detentora da soberania tributária, podendo estabelecer, via tratado internacional, que determinada atividade ou pessoa não seja onerada com tributo.

De qualquer forma, nada impede que, caso a pactuação internacional implique em renúncia tributária de grande monta, venha a ser estabelecida compensação financeira aos prejudicados com a norma internacional. Assim se procedeu, *v. g.*, quando editada a Lei Kandir⁴³⁷, que desonerou do ICMS as exportações dos produtos industrializados e semi-elaborados, criando uma compensação aos Estados exportadores.

Ao final, impende concluir que, no âmbito dos tratados internacionais, a República Federativa, atuando perante o Direito das Gentes, pode pactuar exonerações tributárias de impostos federais, estaduais e municipais, eis que estará negociando parcela de soberania, que abrange a soma das competências individuais dos entes federados, e não usurpa competência interna de qualquer destes.

Nada impede, destarte, que o Estado brasileiro, representado externamente por órgãos que coincidem com órgãos da União, pactue sobre matéria tributária do interesse

⁴³⁷ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

não privativo de cada ente federado, mas de toda Federação, isentando ou reduzindo, na órbita externa, tributos federais, estaduais, distritais e municipais.

5.3 O Entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal

A fim de concluir a pesquisa desenvolvida, faz-se necessária a análise do entendimento jurisprudencial⁴³⁸ acerca do tema objeto da presente pesquisa, especialmente a exegese do artigo 98 do Código Tributário Nacional e do artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

Antes da Constituição Federal de 1988, competia ao Supremo Tribunal Federal a guarda da Constituição Federal e também dar a última palavra sobre a interpretação de lei federal⁴³⁹, portanto, a questão acerca dos tratados isentivos ficava a cargo da Suprema Corte.

⁴³⁸ Para uma visão quantitativa das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça nessa matéria, sugere-se a obra de COUTO, Estevão Ferreira. *A relação entre o interno e o internacional: concepções cambiantes de soberania, doutrina e jurisprudência dos tribunais superiores no Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

⁴³⁹ Cf. redação da Emenda Constitucional nº 01/1969:

Art. 119. Compete ao Supremo Tribunal Federal:

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância por outros tribunais, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição ou negar vigência de tratado ou lei federal;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato do governo local contestado em face da Constituição ou de lei federal; ou
- d) der à lei federal interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Tribunal ou o próprio Supremo Tribunal Federal.

Sob a égide da Constituição anterior, o Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades manifestou positivamente sobre a possibilidade de os tratados concederem isenções de tributos de outras unidades da federação. Observe-se, a propósito, as seguintes ementas:

ICM. ISENÇÃO DO PRODUTO DE FABRICAÇÃO NACIONAL. Isenção de produto importado, nos termos do artigo 21 do Tratado de Montevidéu. Inaplicabilidade à espécie dos arts. 3º e 4º do mesmo tratado. Recurso extraordinário conhecido e provido.⁴⁴⁰

ICM. ISENÇÃO. BACALHAU IMPORTADO. GATT. CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 98 DO CTN. SÚMULA 575. Desde que o bacalhau importado da Noruega, conforme e incontroverso, não tem similar nacional, a sua correspondência com a espécie peixe seco e salgado, de origem interna, que goza de isenção do ICM. Segundo o art. III do GATT, o produto importado de outro país signatário do acordo goza da isenção concedida a produtos similares de origem nacional (súmula 575). O convênio interestadual que exclua da isenção do ICM, anteriormente estipulada, dentre outras espécies, o bacalhau, não infirma a que é concedida ao bacalhau importado que não tem similar nacional senão na categoria de peixe seco e salgado, que continua isenta. A cláusula do convênio interestadual não afasta a incidência da norma internacional. Recurso extraordinário conhecido e negado provimento.⁴⁴¹

Aliás, a matéria acabou sendo sumulada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se verifica da redação do enunciado nº 575 da Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal:

Enunciado nº 575: À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional.

BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1967*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 12 out. 2005.

⁴⁴⁰ RE 76.099/SP, Relator Ministro Rodrigues Alckmin, 1ª Turma, DJ 09.05.1975.

⁴⁴¹ RE 105.606/RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Rafael Mayer, DJ 13.12.1985, p. 23.211.

Deve-se salientar, contudo, que a Constituição Federal de 1967, em seu artigo 20, § 2º,⁴⁴² previa expressamente a possibilidade de isenções heterônomas, o que reduzia um pouco o campo de discussão⁴⁴³.

Com a entrada em vigor da Novel Constituição, o controle de legalidade das decisões judiciais, bem como a sua compatibilidade com tratados internacionais, foi atribuído ao Superior Tribunal de Justiça⁴⁴⁴.

O Superior Tribunal de Justiça manteve o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e editou dois enunciados de súmula a respeito do tema:

Enunciado nº 71: O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.

Enunciado nº 20: A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.

Ainda que os precedentes que levaram à edição dos verbetes sumulares tratassem de situações ocorridas antes da Constituição de 1988, sobrevivendo esta, o Superior

⁴⁴² Art. 20 – [...].

§ 2º – A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1967*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 12 out. 2005.

⁴⁴³ No entanto, no julgamento da ação rescisória no 1.303/SP (AR 1.303/SP, Pleno, Relator Ministro Carlos Madeira, DJ 30.06.1989, p. 11.647), o plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, concluiu que a isenção de impostos prevista pelo Código Florestal (norma editada pela União) não abrangia a isenção dos imóveis urbanos, submetidos ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, de competência dos Municípios, mas apenas o Imposto Territorial Rural – ITR, de competência da União.

⁴⁴⁴ Cf. artigo 105, inciso III, da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 45/04, cuja redação é a seguinte:

“Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III – julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
 b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal;
 c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988* – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 52, de 2006, e

Tribunal de Justiça continuou mantendo o mesmo entendimento, conforme se verifica pelo seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. LEITE LONGA VIDA. GATT. TRATAMENTO IGUALITÁRIO. PRODUTO SIMILAR IMPORTADO DO URUGUAI. SIGNATÁRIO DO GATT. OCORRÊNCIA. I – Sendo o leite longa vida isento de ICMS no Estado do Rio Grande do Sul, tal benefício deve ser concedido também ao produto similar importado do Uruguai, signatário do GATT, em face do tratamento igualitário previsto no referido acordo. Precedentes: REsp nº 511.231/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 19/12/2003 e REsp nº 642.663/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/02/2005. II – Agravo regimental improvido.⁴⁴⁵

As primeiras decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito da interpretação do artigo 98, no início da década de 90, foram pela prevalência do tratado frente à normativa interna, conforme se verifica pelo decidido no recurso especial nº 846/SP⁴⁴⁶.

Extrai-se do voto do Ministro Carlos Velloso, vogal, no julgamento desse recurso:

Assim, fiel ao comando constitucional, poderia a lei complementar estabelecer o primado anteriormente referido, já que essa matéria constitui, ao que me parece, norma geral de direito tributário. Destarte, força concluir que, quando o CTN consagrou, no art. 98, o primado do direito externo, fê-lo com expressa autorização constitucional. Vale acrescentar, de outro lado, que a mencionada disposição inscrita no art. 98, CTN, foi bem recebida pela Constituição de 1988, art. 146, III, a dizer, da mesma forma, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária.

[...].

Do exposto, porque entendo que, na órbita da legislação tributária, os tratados e as convenções internacionais, desde que incorporados ao direito interno, prevalecem sobre a legislação interna, assim válida a disposição inscrita no art. 98, CTN, adiro ao voto do Sr. Ministro Relator.

Esse entendimento da prevalência do Direito Internacional sobre o Direito Interno em razão do contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional permanece até hoje

pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994. 26. ed., Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2006, p. 36.

⁴⁴⁵ AgRg no REsp 685.410/RS, Relator Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 13.09.2005, DJ 07.11.2005 p. 107.

⁴⁴⁶ REsp 846/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 05.03.1990, p. 1.402.

em alguns julgados, dos quais se destaca o decidido no agravo regimental no recurso especial nº 78.172/CE:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE TRIGO. ACORDO DE COMPLEMENTAÇÃO ECONÔMICA Nº 14 ENTRE BRASIL E ARGENTINA. 1. A tratar do Protocolo Modificativo do Acordo de Complementação Econômica nº 14, estabelecido entre o Brasil e a Argentina e mandado executar pelo Decreto 125/91, versando o percentual aplicável sobre o valor de importação de trigo, a autoridade fiscal não pode ignorar a eficiência e vigência das condições acertadas. 2. Recurso improvido.⁴⁴⁷

Do voto do Ministro-Relator se extrai a seguinte passagem:

Penso desse modo, em discordância com o entendimento da autoridade impetrada, porque interpreto o art. 98, do CTN [...] com as idéias recebidas de Aliomar Baleeiro, quando, a respeito, ensinou:

“O artigo 98 expressa a hierarquia do Tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente” (Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1970, 1. ed., pg. 364).

No mesmo sentido foi o voto do Ministro Francisco Peçanha Martins no julgamento do recurso especial nº 104.566/SP⁴⁴⁸, inclusive citando a mesma lição de Aliomar Baleeiro.

Em voto-vista proferido no julgamento do recurso especial nº 426.945/PR⁴⁴⁹, a Ministra Denise Arruda, também invocando lições de Aliomar Baleeiro, dentre outros autores, entendeu pela prevalência do tratado frente à norma interna, explicitando que o Código Tributário Nacional “veda o desrespeito ao tratado internacional ou a sua alteração por lei interna”, concluiu que “se o tratado deveria ser observado pela lei interna subsequente; se o mesmo tratado conteria uma relação de especialidade [...], a meu ver, está claramente evidenciada a violação do art. 98 do CTN e do art. 24 da Convenção Brasil-Suécia.” A mesma linha seguiu, no julgamento do recurso especial, o Ministro

⁴⁴⁷ REsp 78.172/CE, 1ª Turma, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 03.06.1996, p. 19.209.

⁴⁴⁸ REsp 104.566/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ 07.06.1999, p. 88.

Francisco Falcão que, baseado no escólio de Hugo de Brito Machado, concluiu que “os tratados internacionais não devem ser alterados por lei ordinária, em face da segurança jurídica que deve presidir as relações internacionais, sob pena da perda da confiança do Brasil perante a ordem internacional.”

Em outra oportunidade, o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela prevalência do tratado, inclusive destacando ser ele fonte de Direito Tributário:

Os tratados e convenções internacionais integram a legislação tributária interna (artigo 96, CTN), revogam-na e modificam-na (artigo 98, CTN). Constando do GATT o benefício da alíquota zero para a vitamina "a" e seus derivados, a legislação interna não tem força para alterá-lo.⁴⁵⁰

Em sentido contrário, há julgado isolado entendendo que a União não poderia, após a Constituição Federal de 1988, celebrar tratados que disciplinem tributos de alheia competência. Assim o decidido no recurso especial 90.871/PE:

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL. 1. O Sistema Tributário instituído pela CF/1988 vedou à União Federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III). 2. Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido. 3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna. 4. O art. 98, do CTN, há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional. 5. Recurso especial improvido.⁴⁵¹

No mesmo sentido foi o entendimento do Ministro Garcia Vieira no julgamento do recurso especial nº 96.051/PR⁴⁵² sobre o Tratado de Itaipu. No entanto, nesse

⁴⁴⁹ REsp 426.945/PR, 1ª Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Relator p/ Acórdão Ministro José Delgado, DJ 25.08.2004, p. 141.

⁴⁵⁰ REsp 154.092/SP, 1ª Turma, Relator Ministro Garcia Vieira, DJ 02.03.1998, p. 43 – transcrição parcial da ementa.

⁴⁵¹ REsp 90.871/PE, 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ 20.10.1997, p. 52.977.

⁴⁵² REsp 96.051/PR, 1ª Turma, Relator Ministro Garcia Vieira, DJ 20.10.1997, p. 52.977.

caso, o tema central não discutia a concessão de isenções da Itaipu, mas dos seus fornecedores. A questão, contudo, foi abordado indiretamente⁴⁵³.

Outros julgados, em posição intermediária, concluem ser lícita a pactuação internacional de extensão de isenções já previstas pelo ente tribuante. Assim o decidido no agravo regimental no agravo de instrumento nº 438.449/RJ, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU – GATT. ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE ISENÇÃO DO ICMS POR MEIO DO TRATADO INTERNACIONAL. SUBSISTÊNCIA DAS SÚMULAS 575/STF, 20/STJ e 71/STJ. O artigo III do Acordo Geral não concedeu nenhuma espécie de isenção, mas tão-somente determinou que o tratamento tributário entre produto nacional e seu respectivo ou similar estrangeiro deve ser isonômico em relação às operações internas. Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força. Recurso especial provido.⁴⁵⁴

No mesmo rumo o voto do Ministro Luiz Fux proferido no recurso especial nº 426.945/PR⁴⁵⁵, do qual se extrai o seguinte excerto:

Se acaso prevalecesse o entendimento esposado no acórdão recorrido seria inviável a concessão de isenção de quaisquer impostos estaduais, como o ICMS, a países signatários de acordos internacionais. Muito embora seja assente que a União não possa conceder isenção heterônoma, é certo também que esta impossibilidade pode ser contornada em relação ao ICMS, desde que exista lei estadual prevendo a isenção, como no caso *sub judice*, [...].

Começa a tomar corpo, no entanto, a tese exposta no recurso extraordinário nº 80.004/SE, de que somente seria aplicável o artigo 98 do Código Tributário Nacional em

⁴⁵³ Salientou o Ministro Garcia Vieira em seu voto: “Como se vê, nenhuma isenção foi concedida pelo citado Tratado à recorrida sobre o fornecimento de refeições aos empregados da Itaipu, mesmo porque é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (C.F. art. 151, III).”

⁴⁵⁴ REsp 309.769/RJ, 2ª Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ 06.09.2004, p. 193.

⁴⁵⁵ REsp 426.945/PR, 1ª Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Relator p/ Acórdão Ministro José Delgado, DJ 25.08.2004, p. 141.

relação a tratados-contratuais e não a tratados-normativos, conforme se depreende do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS À GUIA DE IMPORTAÇÃO. PROTOCOLO DE PROTEÇÃO COMERCIAL BRASIL-URUGUAI. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. Em se tratando de matéria tributária, a superveniência de legislação nacional não revoga disposição contida em tratado internacional contratual, consoante dispõe o art. 98 do CTN. 2. Recurso especial não-provido.⁴⁵⁶

Consta do voto do Ministro-Relator:

A orientação jurisprudencial desta Corte é no sentido de que o preceito inscrito no art. 98 do CTN não admite a revogação de tratado internacional pela legislação tributária antecedente ou superveniente. Preleciona, entretanto, que esse preceito aplica-se aos tratados que a doutrina denomina de tratados internacionais contratuais, ou seja, aqueles que tenham por objeto a importação de produto específico, que não cuidem, como os tratados normativos, de regras gerais disciplinadoras das relações comerciais entre os pactuantes. Exige-se também, a teor de precedentes deste Tribunal, que o tratado contratual contenha disposição expressa que imponha cláusula de isenção.

No mesmo sentido o decidido no recurso especial nº 196.560/RJ⁴⁵⁷.

No entanto, essa discussão somente ocorreu quanto à disciplina de tributos de competência da União (Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza e Imposto sobre Operações Financeiras – IOF).

A distinção entre tratado-contrato e tratado-normativo, apesar de sua aplicação pela jurisprudência, é muito questionada pela doutrina, conforme já salientado anteriormente. Toru Yamamoto defende a aplicabilidade dessa distinção e justifica a superioridade dos tratados-contrato em razão de suas disposições impactarem diretamente os interesses dos Estados pactuantes. Expressamente assim se manifesta:

⁴⁵⁶ REsp 228.324/RS, 2ª Turma, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ 01.07.2005, p. 458.

Abstraídas a polêmica sobre o correto emprego do termo “tratado” e a questão da conversibilidade de “tratado” em lei, parece-nos que a distinção finalística, baseada no caráter contratual ou normativo do tratado, é importante para estabelecer a hierarquia do direito internacional no âmbito interno. Com efeito, as normas que visam atender às reivindicações próprias dos Estados em benefício recíproco, uma vez produzidas, impactam “diretamente” os interesses dos contratantes, vinculando-os vigorosamente, pelo que, se incorporadas nos respectivos ordenamentos jurídicos, a sua revogação unilateral, sem observância do rito internacional, pela superveniência da lei interna adversa afetará a essência do compromisso internacional, baseado na reciprocidade, acarretando prejuízo direto à outra parte, o que nos parece inadmissível no contexto atual do Direito Internacional da Cooperação. Daí parece decorrer a superioridade do tratado contratual sobre a lei interna superveniente.

Já as normas que visam atender às reivindicações do setor privado, uniformizando, internacionalmente, as normas de conduta dos sujeitos de direito privado para conveniência do comércio jurídico internacional, impactam “indiretamente” os interesses dos contratantes, de modo que, conquanto incorporados nos respectivos ordenamentos jurídicos, a sua revogação unilateral, sem observância do rito internacional, pela superveniência da lei interna adversa não afetará o compromisso internacional tão vigorosamente quanto as contratuais, já que o eventual prejuízo será, “primariamente”, do setor privado afetado com a unilateral alteração das regras de jogo e, “secundariamente”, do Estado, muito embora este tenha encampado os interesses daquele. É de se observar que, nesse caso, tanto as normas internacionais quanto as internas regulam o mesmo campo jurídico, atingindo, precipuamente, o setor privado por intermédio do Estado. Daí a possibilidade, a nosso ver, da aplicação do princípio *later in time*, porquanto a finalidade visada pelas normas se equipara.⁴⁵⁸

Merecem destaque várias decisões do próprio Superior Tribunal de Justiça que ignoram eventual diferença entre tratado-contrato e tratado-normativo e reconhece “imunidades” tributárias dos Estados estrangeiros e de seus representantes, previstas na Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, de 1961⁴⁵⁹, e na Convenção de Viena

⁴⁵⁷ REsp 196.560/RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ 10.05.1999, p. 118.

⁴⁵⁸ YAMAMOTO, Toru. *Direito internacional e direito interno*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000, p. 248.

⁴⁵⁹ Aprovada pelo Decreto legislativo nº 103, de 1964, promulgada pelo Decreto nº 56.435, de 8 de junho de 1965, e entrou em vigor para o Brasil em 24 de abril de 1965. Seu artigo 23 dispõe:

Art. 23 [...]

1. O Estado acreditante e o Chefe da Missão estão isentos de todos os impostos e taxas, nacionais, regionais ou municipais, sobre os locais da Missão de que sejam proprietários ou inquilinos, excetuados os que representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados.

sobre Relações Consulares de 1963⁴⁶⁰, reconhecidamente tratados-normativos. Vide, v. g., o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ESTADO ESTRANGEIRO. IPTU E TAXAS. [...]. 1. Afasta-se a imunidade jurisdicional do Estado estrangeiro quando a questão subjacente é de natureza civil, comercial ou trabalhista, ou, de qualquer forma se enquadre no âmbito do direito privado. Tratando-se de questão tributária ou de direito público, sujeita-se a imunidade aos acordos internacionais firmados pelos Estados soberanos. 2. Os artigos 23 e 32 da Convenção de Viena imunizam o Estado estrangeiro e o Chefe da Missão “de todos os impostos e taxas, nacionais, regionais ou municipais, sobre os locais da Missão de que sejam proprietários ou inquilinos, excetuados os que representem o pagamento de serviços específicos que lhes sejam prestados”. 3. É indevida a cobrança do IPTU, já que abarcado pela regra de imunidade prevista na Convenção. [...]. 5. Recurso ordinário improvido.⁴⁶¹

Com isso se quer demonstrar que o tema longe está de se pacificar nessa Corte, e que o entendimento sumulado de hoje pode se tornar o entendimento ultrapassado de amanhã.

A exoneração de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios por meio de tratados internacionais sob a ótica constitucional, ou seja, a sua compatibilidade com o contido no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, está a cargo

2. A isenção fiscal a que se refere este artigo não se aplica aos impostos e taxas cujo pagamento, na conformidade da legislação do Estado acreditado, incumbir às pessoas que contratem com o Estado acreditante ou com o Chefe da Missão.

⁴⁶⁰ Aprovado pelo Decreto Legislativo nº 6, de 1967, promulgada pelo Decreto nº 61.078, de 26 de julho de 1967, e entrou em vigor para o Brasil em 30 de junho de 1967. Seu artigo 32 dispõe:

Artigo 32

Isenção Fiscal dos Locais Consulares

1. Os locais consulares e a residência do chefe da repartição consular de carreira de que for proprietário o Estado que envia ou pessoa que atue em seu nome, estarão isentos de quaisquer impostos e taxas nacionais, regionais e municipais, excetuadas as taxas cobradas em pagamento de serviços específicos prestados.

2. A isenção fiscal prevista no parágrafo 1º do presente artigo não se aplica aos impostos e taxas que, de acordo com as leis e regulamentos do Estado receptor, devam ser pagos pela pessoa que contratou com o Estado que envia ou com a pessoa que atue em seu nome.

⁴⁶¹ RO 45/RJ, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ 28.11.2005, p. 240 – transcrição parcial da ementa.

do Supremo Tribunal Federal, a quem cabe precipuamente a guarda da Constituição Federal⁴⁶².

O Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento do recurso extraordinário nº 229.096/RS, em que se discute a não-recepção, pela Constituição Federal de 1988, da isenção de ICMS relativa a mercadoria importada instituída pelo tratado do GATT.

O relator, Ministro Ilmar Galvão, proferiu voto dando provimento ao recurso, entendendo pela constitucionalidade das disposições do tratado. Iniciou seu voto estabelecendo a legitimidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional por ser norma geral de Direito Tributário, bem como ser de observância obrigatória por todos os entes federativos pelo seu caráter de lei nacional; sustentou haver diferença entre o Estado federal, como ordem total, e União, como ordem central, e o tratado, por conseguinte, seria uma fonte normativa nacional. Extrai-se do voto do Ministro⁴⁶³:

De examinar-se, inicialmente, por óbvio, se, em verdade, são incompatíveis com a norma do art. 151, III, da Constituição, os tratados que estabelecem isenção de tributo de competência dos Estados.

Esse, justamente, o campo em que se projeta o art. 98 do CTN, ao dispor, de modo enfático, que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna e serão observados pela que lhe sobrevenha”.

Observe-se que a disposição em tela não fez qualquer ressalva ligada à proveniência da lei, se do legislador federal, do estadual ou do municipal. Por um motivo de fácil intuição. É que o CTN, sabidamente, tem status reconhecido de lei complementar, reunindo as normas gerais em matéria de legislação tributária, exigidas pelo art. 146, III, da Carta de 1988.

Conseqüentemente, possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios.

O Relator pontuou, então, que o artigo 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, outra coisa não fez senão explicitar o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária,

⁴⁶² Cf. artigo 102, *caput*, da Constituição Federal.

assinando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da República Federativa do Brasil, ordem total e, como tal, endereçado a todos os brasileiros. Expressamente consignou o Ministro:

Em verdade, se lei de caráter nacional estabeleceu a proeminência dos tratados de natureza tributária sobre as leis, abstração feita de sua origem federal, estadual ou municipal, neles reconheceu o caráter, por igual, de fonte normativa nacional, aliás, em consonância com o conceito de que o Estado Federal, ou a Nação, é pessoa soberana de direito público internacional, que atua, juntamente com os demais Estados soberanos, no palco do direito das gentes, categoria que, ainda no dizer de Geraldo Ataliba (*op. e loc. cit.*), “nenhuma relação guarda com as eventuais divisões políticas internas. (...) Para o direito das gentes – ou seja, para efeitos de direito internacional – há um só Estado. Para o direito interno, o Estado nacional (ou geral) e a União simples pessoa de direito público interno, em oposição aos Estados federados”.

Concluiu, por fim, que a norma inscrita no inciso III do artigo 151 da Constituição Federal limita-se a vedar que, por meio de lei ditada no âmbito da competência de ente central da federação, venha a União a afastar a exigência de tributo estranho à sua competência constitucional, não se dirigindo à pessoa jurídica de Direito Internacional. Vide, a propósito, o seguinte excerto do voto do Ministro Ilmar Galvão:

A visualização do fenômeno jurídico dos tratados sob esse prisma conduz à conclusão, inafastável, de que o tratado que dispõe sobre isenção tributária, como o de que tratam os autos – o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) – não ofende a norma do art. 151, III, da Constituição, segundo a qual “é vedado à União: ... III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Pelo singelo motivo de que se limita o dispositivo a vedar que, por meio de lei ditada no âmbito da competência de ente central da federação, venha a União a afastar a exigência de tributo estranho à sua competência constitucional, fato que, no caso, como demonstrado, não ocorre.

Após esse voto, o Ministro Sepúlveda Pertence pediu vista dos autos, aguardando, desde então, julgamento. Também aguardam julgamento os recursos

⁴⁶³ Acórdão ainda não publicado. Obtida cópia do voto do relator, Ministro Ilmar Galvão, junto à assessoria do Supremo Tribunal Federal.

extraordinários n^{os} 247.578/RJ e 257.844/RJ, relator Ministro Ricardo Lewandowski, cuja matéria é idêntica.

Em pesquisa efetuada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, foram identificadas outras oportunidades em que a Suprema Corte manifestou posicionamento sobre o tema.

O Ministro Sepúlveda Pertence, relator dos embargos de divergência em recurso extraordinário n^o 107.562/SP⁴⁶⁴ sustentou a impossibilidade de tratado internacional conceder isenção fiscal de tributos estaduais. Fundou-se no entendimento de que o tratado ingressa no ordenamento jurídico como lei federal e a Constituição Federal assegura a autonomia dos entes federativos. Extrai-se do voto:

No sistema constitucional brasileiro, segundo a tese dominante na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal, aos tratados internacionais promulgados se reserva, na ordem interna, paridade hierárquica à lei federal ordinária ou, no máximo, em matéria tributária, à da lei complementar (cf. Rezek, *Direito dos Tratados*, 1984, p. 464,475).

Por isso, enquanto direito interno, o tratado não pode cuidar da isenção de impostos estaduais, na medida em que reservada à autonomia do Estado-membro, ou seja, na medida em que dela igualmente não pudesse cuidar a lei federal, sequer a de alçada complementar.

E se não pode regular diretamente a matéria, não pode o tratado, via de consequência, integrar ao seu conteúdo normativo o das leis estaduais de isenção.

São assertivas que se me afiguram corolários inafastáveis da submissão dos tratados à Constituição, na ordem interna brasileira.⁴⁶⁵

O Ministro Célio Borja adotou tese contrária, posicionando-se pela possibilidade de ser veiculada isenção fiscal por meio de tratados. Vide o seguinte excerto do seu voto:

⁴⁶⁴ EDv-RE 107.562/SP, Pleno, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Relator para o Acórdão Ministro Néri da Silveira, DJ 14.09.2001, p. 62.

⁴⁶⁵ Trecho extraído das páginas 18 e 19 do voto do Ministro Sepúlveda Pertence proferido nos EDv-RE 107.562/SP.

Sr. Presidente, confesso-me seduzido pela tese que acaba de sustentar o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, naquilo em que exalta a autonomia dos Estados em face da União; dela, porém, afasto-me quando abandona a regra segundo a qual o Estado Federal, para a comunidade internacional, é uno. A comunidade internacional não precisa indagar se os representantes de um determinado Estado soberano falam apenas em nome do governo federal, obrigando ou não suas unidades federadas, porque sempre se presume que, em se cuidando de federação, quem se obriga, é a nação como um todo. Por isso mesmo a Constituição faz do Presidente da República o representante do Estado brasileiro na esfera internacional, sujeito, embora, às ulteriores aprovações que a Constituição exige: aprovação dos tratados e dos atos internacionais pelo Congresso, sua posterior ratificação e, afinal, a publicação, como lei interna, das cláusulas pactuadas.

Por isso digo, Sr. Presidente, é sedutora a idéia de que a União não pode comprometer impostos que seriam da competência dos Estados; poderia apenas, comprometer os tributos de sua própria competência.

[...].

Ao subscrevê-los [os tratados] um Estado, com quem compromete-se e o que? Compromete a totalidade dos seus órgãos, dos entes que vivem no seu território e, também, a sua própria ordem normativa e a desses órgãos políticos internos do Estado federal, que tem poderes de administração e de governo. Daí, por que o Constituinte, em qualquer Estado federal, concede à Corte Suprema, aos Juízes da União, a guarda dos tratados, como concede a eles a guarda da Lei Federal – a sua interpretação e a sua aplicação.

Penso, Sr. Presidente, que subtrair à jurisdição do Supremo Tribunal Federal o poder de garantir, no Território do Estado Brasileiro, a aplicação de uma regra de tratado internacional a que aderiu o Brasil, é o mesmo que uma denúncia anômala – porque não formalizada perante o GATT – mas é uma revogação unilateral, no seu território, da regra internacional convencional.

[...].

Se não reconhecermos ao órgão jurisdicional supremo da federação tal competência reduz-se à metade a capacidade internacional do Brasil que somente poderia assumir compromissos a que se não opusessem seus Estados-membros.⁴⁶⁶

Ao final, o recurso de embargos de divergência acabou não conhecido por questões de ordem técnica, tendo-se concluído pela ausência de similitude entre as decisões confrontadas. A despeito disso, já foi possível visualizar o posicionamento de alguns ministros da Suprema Corte sobre o tema.

Posteriormente, no julgamento da ação direta de inconstitucionalidade nº 1.600/DF, novamente a questão veio a debate. O *thema decidendum* era a incompatibilidade

⁴⁶⁶ Trecho extraído das páginas 1 e 2 do voto do Ministro Célio Borja proferido nos EDv-RE 107.562/SP.

parcial da Lei Complementar nº 87/96⁴⁶⁷, no ponto em que disciplinava o transporte aéreo. O voto-vencedor, proferido pelo Ministro Nelson Jobim, entendeu inconstitucional a norma no ponto em que previa como fato imponible do ICMS o transporte aéreo internacional. Sustentou que, normalmente, esse tema acaba sendo disciplinado por meio de tratados internacionais, concluindo, fundado na doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁶⁸, ser lícita essa pactuação, mesmo que acarrete isenções de tributos de outros entes. Consta do voto:

Dir-se-ia que os acordos internacionais, firmados pela União, não podem ser opostos aos Estados.

A CF veda à União a instituição de “... isenções de tributos da competência dos Estados ...” (art. 151, III).

Afirmar-se-ia, com isso, que os Estados, não obstante os Tratados, poderiam cobrar o tributo das empresas estrangeiras.

Por todos, leio SACHA CALMON:

[...].

O âmbito de aplicação do art. 151, da CF, em todos os seus incisos, é o das relações das entidades federadas, entre si.

Não tem por objeto a União Federal quando esta se apresenta como a República Federativa do Brasil, na ordem externa.

Lembro a Súmula 575, do STF, e as Súmulas 20 e 71 do STJ.⁴⁶⁹

Explicitou também entendimento similar o Ministro Celso de Mello, com base na doutrina de José Souto Maior Borges e Sacha Calmon Navarro Coêlho. Aduziu o Ministro:

Nem se diga, neste ponto, que os tratados internacionais firmados pela União Federal, porque veiculadores de exoneração tributária, em matéria de ICMS, seriam inconstitucionais, em face do que prescreve, em cláusula vedatória, o art. 151, III, da Constituição da República, que proíbe, a União Federal, “instituir isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

A vedação constitucional em causa incide sobre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, responsável, nessa específica

⁴⁶⁷ Lei Complementar federal que disciplina o ICMS.

⁴⁶⁸ O Ministro se reportou à obra *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 548 e 551.

⁴⁶⁹ Trecho extraído das páginas 29 e 31 do voto do Ministro Nelson Jobim proferido na ADI 1.600/DF.

condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma meramente parcial, inconfundível com a posição institucional de soberania do Estado Federal brasileiro, que ostenta a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constitui, no plano de nossa organização política, a expressão mesma de uma comunidade jurídica global, investida do poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional, essencialmente diversa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, daquela que se consubstancia nas leis e atos de caráter meramente federal.

Sob tal perspectiva, nada impede que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária, em matéria de ICMS, pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional.

Na realidade, a cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno.

Por isso mesmo, entendo que se revela possível à República Federativa do Brasil, em sua qualidade de sujeito de direito internacional público, conceder isenção, em matéria de ICMS, mediante tratado internacional, sem que, ao assim proceder, incida em transgressão ao que dispõe o art. 151, III, da Constituição, pois tal regra constitucional destina-se, em sua eficácia, a vincular, unicamente, a União enquanto entidade estatal de direito público interno, rigorosamente parificada, nessa específica condição institucional, às demais comunidades jurídicas parciais, de dimensão meramente regional e local, como o são os Estados-membros e os Municípios.

Cabe referir, neste ponto, a valiosa lição expendida por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (“Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-membros e Municípios”, in “Direito Tributário – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba”, vol. 1/166-178, 176-177, item n. 5, 1997, Malheiros), que assim se pronuncia a respeito do regime constitucional das isenções decorrentes de tratados internacionais:

[...].

Essa mesma orientação é perfilhada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO (“Curso de Direito Tributário Brasileiro”, p. 550/551, item n. 11.11, 6. ed., 2001, Forense), cujo magistério – lúcido e irrepreensível – reconhece a possibilidade constitucional de tratado internacional, celebrado pela República Federativa do Brasil, obrigar Estados-membros e Municípios, notadamente em matéria tributária:

[...].

Daí o inteiro acerto da observação, que, feita pelo eminente Ministro NELSON JOBIM, com apoio em autorizado magistério doutrinário, enfatiza que a Constituição da República não impede que o Estado Federal brasileiro conceda, em sede convencional, mediante tratado internacional, isenção, em tema de impostos sujeitos à competência dos Estados-membros e/ou dos Municípios, pois, consoante assinalou em seu douto voto, “*O âmbito de aplicação do art. 151, da CF, em todos os seus incisos, é o das relações das entidades federadas, entre si. Não tem por objeto a União Federal quando*

*esta se apresenta como a República Federativa do Brasil, na ordem externa”.*⁴⁷⁰

Por fim, essa tese acabou sendo a vitoriosa, e, ainda que não tenha ocorrido manifestação expressa a respeito, ao voto do Ministro Nelson Jobim aderiram os Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa e Ellen Gracie. Os Ministros Sydney Sanches e Carlos Velloso restaram vencidos e o Ministro Marco Aurélio não examinou a questão sob esse enfoque.

O Ministro Sepúlveda Pertence também acabou acompanhando o voto do Ministro Nelson Jobim, destacando o voto proferido pelo Ministro Celso de Mello. Assim asseverou o Ministro Sepúlveda Pertence: “Dispensó-me, aqui, de resumir ou mesmo reproduzir as passagens fundamentais do voto do Ministro Nelson Jobim, porque acaba de fazê-lo, acrescentando-lhe achegas de grande valor, o eminente Ministro Celso de Mello.” Pode-se visualizar uma eventual alteração de entendimento do Ministro Sepúlveda Pertence, pois anteriormente sustentou tese de não ser possível a disciplina de isenções de tributos de outros entes por tratados internacionais. Contudo, como este não era o tema central decidido na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.600/DF, não há como prever a conclusão do voto-vista que venha a ser proferido no julgamento do recurso extraordinário nº 229.096/RS.

No entanto, pode-se vislumbrar a tendência de o Supremo Tribunal Federal vir a sedimentar o seu entendimento, exarado especialmente na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.600/DF, de ser lícita a pactuação internacional, ainda que se exonere tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

⁴⁷⁰ Trecho extraído das páginas 20 a 25 do voto do Ministro Celso de Mello proferido na ADI 1.600/DF.

CONCLUSÃO

1) A federação é um Estado composto e consiste em uma união de Estados autônomos que formam um único Estado. É um “Estado de Estados” (*staatenstaat*).

2) O Brasil assumiu a forma federal com a proclamação da República, constando expressamente nas Constituições Federais desde a primeira Constituição republicana, de 1891. A origem da federação brasileira ocorreu por desagregação, pois o Estado unitário deu lugar à federação.

3) No Estado federal, há compartilhamento do Poder Político, dividido entre os entes federados e o órgão central. Os Estados-membros participam do governo federal por meio do Senado, órgão de representação daqueles no legislativo central. Na federação, há uma estrutura de sobreposição que recobre os poderes políticos locais. Ao lado da constituição federal, coexistem as constituições de cada Estado-membro, que resultam a edição simultânea e harmônica de atos provenientes de órgãos legislativos, administrativos e judiciais das duas esferas que se sobrepõem. Existe um ordenamento jurídico federal, válido em todo o território nacional, a ser aplicado paralelamente aos ordenamentos jurídicos dos respectivos Estados-membros.

4) No ordenamento jurídico federal, existe uma constituição total, que disciplina o funcionamento do Estado federal, e uma constituição da União. A constituição total, no entanto, não tem existência formal autônoma, estando inserida formalmente na

constituição federal. Nessa constituição, está inserta precisa repartição de competências, delimitando a esfera de atuação de cada um dos entes federativos, preservando suas respectivas autonomias e minimizando a hipótese de conflito. Não existe hierarquia entre o órgão central e os Estados-membros e nem entre estes, pois a cada esfera de poder corresponde uma competência determinada.

5) A soberania tributária pertence ao Estado federal e este reparte o Poder de tributar entre os componentes da federação, pois a autonomia política das entidades que a integram somente se concretiza com a atribuição de autonomia administrativa e financeira. Cada ente possui então competência tributária, sendo vedada a ingerência de uma esfera de poder em relação à matéria que é de competência de outro.

6) A Constituição Federal, ao repartir a competência tributária, estabelece quais situações não poderão ser tributadas, limitando, assim, a competência do ente tributante – são as imunidades. Estabelecidas essas limitações constitucionais ao poder de tributar, o ente que detém a competência tributária é livre para gravar as demais atividades ou fatos. O ente tributante, contudo, pode renunciar ao poder de tributar uma determinada situação, a isso se dá o nome de isenção.

7) A competência para instituir tributos compreende a competência para conceder isenções. O sistema jurídico brasileiro veda expressamente, no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, que a União conceda isenções de tributos de competência de outros entes. Veda-se, assim, a denominada isenção heterônoma.

8) Os tratados internacionais vêm assumindo gradativamente importância fundamental, regulando uma variedade de questões. Não há limitação para as matérias que

podem ser objeto de pactuação internacional, portanto, é lícita a tratativa internacional a respeito de matéria tributária. Os tratados sobre integração econômica, visando a uma harmonização tributária, acabam por disciplinar matéria de competência dos Estados, Distrito Federal ou Municípios e podem colidir com disposições do Direito Interno. Especialmente, pode ocorrer que o tratado venha a conceder benefícios fiscais não previstos na normativa interna.

9) Os tratados podem veicular qualquer matéria de interesse da República Federativa do Brasil, não se limitando à matéria de competência legislativa da União, sob pena de restar inviabilizada certas tratativas internacionais, resultando em uma *capitis diminutio* do Estado brasileiro.

10) A disciplina de exonerações tributárias por meio de tratados internacionais é tema que divide a doutrina pátria e carece de solução definitiva pelo Supremo Tribunal Federal. Há elementos que permitem concluir pela legitimidade de estipulações exonerativas pelos tratados internacionais.

11) O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, por disciplinar normas gerais de Direito Tributário, conforme determinação contida no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal. O artigo 98 desse Código, ao dispor que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”, estabelece regra que contempla a prevalência dos primeiros em relação à legislação interna.

12) O artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, ao vedar a concessão de isenções heterônomas, dirige-se à União como pessoa jurídica de Direito Público interno e não à República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de Direito Público externo.

13) No caso brasileiro, os Estados-membros não possuem capacidade de Direito Internacional. A Constituição Federal atribuiu à União manter relações com os estados estrangeiros (artigo 21, inciso I), por meio do Presidente da República (artigo 84, inciso VII), a quem foi cometida a faculdade de celebrar tratados, convenções e atos internacionais (artigo 84, inciso VIII), *ad referendum* do Congresso Nacional (artigo 49, inciso I).

14) A República Federativa do Brasil e a União são entes que não se confundem. Esta é simples ente federativo central em igualdade com os demais entes que integram a federação brasileira. A primeira é o próprio Estado federal, quem detém personalidade jurídica de Direito Internacional. A Constituição Federal, nos artigos 1º e 5º, § 2º, e o Código Civil brasileiro, em seus artigos 40 e 42, expressamente diferenciam esses entes.

15) A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal legitimam a exoneração tributária via tratados internacionais.

16) As exonerações tributárias veiculadas por meio de tratados internacionais constituem norma de estrutura, limitam a competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios e por estes devem ser observadas.

17) Impedir a pactuação de renúncia de receita por meio de tratados internacionais inviabiliza a consolidação da integração regional e compromete a posição do Brasil como país que visa a ser cada vez mais competitivo no comércio mundial.

REFERÊNCIAS

Livros:

ACCIOLY, Hildebrando. *Manual de direito internacional público*. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 1968.

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

AKSELRAD, Moisés. Tributação no Mercosul. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na constituição de 1988*. São Paulo, Atlas, 1991.

ALVES, José Carlos Moreira. Conferência inaugural do XXII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 18 de outubro de 1997. *In*: YAMASHITA, Fugimi (dir. e coord.). *Grandes Temas da Atualidade: 6º simpósio nacional IOB de direito tributário*. São Paulo: Rumo Gráfica, 1997.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

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

ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na constituição*. São Paulo: RT, 1971.

_____. Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro. *In*: PRADE, Péricles (org.). *Estudos Jurídicos em Homenagem a Vicente Ráo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

BAHIA, Saulo José Cabral. *Tratados internacionais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., rev. e complementada à luz da Constituição de 1988 até a emenda constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi, 5. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BALERA, Wagner. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3 – São Paulo: RT, 1997, p. 254-255.*

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Federalismo simétrico e assimétrico. O ajuste da distribuição de competências e de recursos entre união, estados e municípios em face das vicissitudes de um estado moderno. In: Instituto Brasileiro De Direito Constitucional (coord.). *XIX Congresso Brasileiro de Direito Constitucional. 10 Anos de Constituição: uma análise*. São Paulo: Celso Bastos, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional reformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed., Brasília: UnB, 1999.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI; São Paulo: IBDT, 1992.

BORGES, José Souto Maior Borges. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Direitos humanos e tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOSA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do Mercosul*. Brasília: Senado Federal,

Subsecretaria de Edições Técnicas; Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed., rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *ICMS*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

CASELLA, Paulo Borba; SAPOZNIK, Ralph. A revogação do decreto 69.393/71 e os tratados no direito tributário brasileiro. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

CASSONE, Vitorio. Mercosul – tratados internacionais: seu ingresso na ordem jurídica interna e a isenção de tributos estaduais e municipais. In: YAMASHITA, Fugimi (dir. e coord.). *Grandes Temas da Atualidade: 6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo: Rumo Gráfica, 1997.

CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997.

CLÈVE, Clémerson Merlin. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 1995.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais, bilaterais ou multilaterais – uma visão jurídica da questão. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COUTO, Estevão Ferreira. *A relação entre o interno e o internacional: concepções cambiantes de soberania, doutrina e jurisprudência dos tribunais superiores no Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *O estado federal*. São Paulo, Ática, 1986.

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

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à constituição brasileira de 1988*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1990.

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, 1997.

GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito tributário comparado e tratados internacionais fiscais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997, p. 44-45.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.

HARADA, Kiyoshi. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997.

HARTLEY, Trevor C. *Constitutional problems of the european union*. Oxford (GB): Hart Publishing, 1999.

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual., Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LEUZINGER, Márcia Dieguez. *Meio ambiente: propriedade e repartição constitucional de competência*. Rio de Janeiro: Esplanada, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed., São Paulo: Malheiros, 1995.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997.

MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 25. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

MARAFON, Plínio José. Tributação no mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O estado do futuro*. São Paulo: Pioneira, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997.

MATTOS, Adherbal Meira. Direito internacional e direito brasileiro. In: MENEZES, Wagner (Org.). *O direito internacional e o direito brasileiro: homenagem a José Francisco Rezek*. Ijuí: Unijuí, 2004.

MATTOS, José Dalmo Fairbanks Belfort de. *Manual de direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1979.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MCNAIR, Lord. *The law of treaties*. Oxford (GB): Clarendon Press, 1961.

MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

_____. *O poder legislativo e os tratados internacionais*. LPM, Porto Alegre, 1983.

MELLO, Celso Duvivier Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Vol. I, 12. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. *Direito constitucional internacional*. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MELO FRANCO, Afonso Arinos de. *Curso de direito constitucional brasileiro: teoria geral*. Vol. I, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1968.

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

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Tomo III, 4. ed., rev. e atual., Coimbra: Coimbra, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

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

PINHEIRO FILHO, Francisco Renato Codevila. *Direito Tributário Constitucional: doutrina e jurisprudência*. Brasília: Fortium, 2005.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 3. ed., São Paulo: Max Limonad, 1997.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. Vol. I, 2. ed., Rio de Janeiro: Max Limonad, 1953.

_____. *Parecer nº 65. Questões forenses*. Tomo II, Rio de Janeiro: Borsoi, 1957.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 20. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1993.

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

_____. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional reformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Tributação no mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. As isenções “heterônomas” em face do tratado do gasoduto Brasil-Bolívia. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. Vol. I, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Afinal, tratado internacional pode ou não isentar tributos estaduais e municipais? In: YAMASHITA, Fugimi (dir. e coord.). *Grandes Temas da Atualidade: 6º simpósio nacional IOB de direito tributário*. São Paulo: Rumo Gráfica, 1997.

_____. Tratado internacional pode isentar tributos estaduais, distritais e municipais? In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: MP, 2006.

_____. Tributação no mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série – 3* – São Paulo: RT, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *In*: COSTA, Alcides Jorge Costa; SHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). *Direito Tributário Atual*. Nº 17, São Paulo: Dialética, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. rev. ampl. e atual., 3. tiragem, São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. rev. atual. de acordo com a nova constituição. São Paulo: RT, 1990.

SOARES, Guido Fernando Silva. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: Atlas, 2002.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 10. ed. rev. e ampl. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1994.

TORRES, João Camilo de Oliveira. *A formação do federalismo no Brasil*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1961.

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

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.

YAMAMOTO, Toru. *Direito internacional e direito interno*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria geral do estado*. Trad. de Karin Praefke-Aires Coutinho. 3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

Periódicos:

BARRAL, Welber. Tratados internacionais e normas fiscais. *Repertório IOB de Jurisprudência*: tributário, constitucional e administrativo, nº 2, 1ª quinzena de janeiro de 1994.

BORGES, Antonio de Moura. A instituição de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais por meio de tratados internacionais. In: *Informando Direito – Informativo dos Alunos do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília*, Ano II, nº VI, junho/01.

BORGES, José Alfredo. Mercosul: normas de implantação, força vinculante. *Revista dos tribunais*, v. 84, nº 721, nov. 1995.

BRASIL, Francisco de Paula Souza. Legislação tributária e tratados internacionais. *Revista Forense*, v. 85, nº 308, out./dez. 1989.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados internacionais em matéria tributária perante a constituição federal do Brasil de 1988. *Revista de Direito Tributário*, nº 59, 1992.

CORRÊA, Luciane Amaral. A cláusula do tratamento nacional em matéria tributária do GATT/94 e o Brasil: validade e responsabilidade internacional em face do artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988. *Revista de Informação Legislativa*, a. 38, nº 153, jan./mar. 2002.

COSTA, Alcides Jorge. O ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, v. 12, nº 46, out./dez. de 1988.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Os estados na federação brasileira, de 1891 a 1937. *Revista de Direito Constitucional e Ciência Política*, ano 2, nº 3, jul. 1984. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

DOLINGER, Jacob. As soluções da Suprema Corte brasileira para os conflitos entre o direito interno e o direito internacional: um exercício de ecletismo. *Revista Forense*, vol. 334.

HORTA, Raul Machado. Normas centrais da Constituição Federal. *Revista de Informação Legislativa*, a. 34, nº 115, jul-set 1997.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Isenções Tributárias no Mercosul. *Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, nº 11, 1ª quinzena de junho de 1997.

MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, nº 54, out./dez. de 1990.

MENEZES, Wagner (Org.). *O direito internacional e o direito brasileiro: homenagem a José Francisco Rezek*. Ijuí: Unijuí, 2004.

REZEK, José Francisco. Tratados e suas relações com o ordenamento jurídico interno: antinomia e norma de conflito. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, v. 1, nº 2, ago. 1997.

REZEK, José Francisco. Jurisprudência do Supremo e direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, nº 37, jul./set. de 1986.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Tratados internacionais e vigência das isenções por eles concedidos, em face da Constituição de 1988. *Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, nº 8, 1ª quinzena de março de 1991.

Documentos Eletrônicos

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *Direito internacional e direito interno: sua interação na proteção dos direitos humanos*. Disponível em <http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/cancadotrindade/cancado_cd.htm>. Acesso em: 20 out. 2005.

CENTRO DE INFORMAÇÃO DA ONU EM PORTUGAL. Disponível em: <www.onuportugal.pt>. Acesso em: 21 ago. 2005.

CONFOEDERATIO HELVETICA. Disponível em: <<http://www.admin.ch/>>. Acesso em: 08 nov. 2005.

CUNHA, Fabiana Azevedo da. Os limites dos tratados e acordos internacionais e o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil. *Centro de Estudos de Direito Tributário da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. Disponível em <http://cedit.pge.rs.gov.br/artigos_materia_tributaria.htm#FabianaAzevedodaCunha>. Acesso em :13 nov. 2005.

ESTADO DO PARANÁ. Disponível em <www.pr.gov.br>. Acesso em: 10 set. 2005.

FIND LAW. Disponível em: <<http://www.findlaw.com/casecode/constitution/>>. Acesso em: 20 mai. 2005.

HORTA, Raul Machado. *Pacto federativo e suas dimensões na constituição de 1988: perspectivas*. Disponível em: <<http://www.brnet.com.br/pages/idp/pfdc.htm>>. Acesso em: 28 abr. 2001.

IUSCOMP – THE COMPARATIVE LAW SOCIETY. Disponível em: <<http://www.iuscomp.org/gla/>>. Acesso em 20 mai. 2002.

MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. Disponível em: <www.mer.gov.br>.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Disponível em: <www.planalto.gov.br>.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre a supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do mercosul*. Disponível em: <<http://www.nte.unipar.com.br/akropolis/ak24ass1.htm>>. Acessado em: 19 dez. 2000.

SANTOS, M. A. C. & NEVES, M. C. P.. *Uma análise crítico-teorética sobre o federalismo brasileiro*. Disponível em: <<http://propesq.ufpe.br/anais/direito/ccj.htm>>. Acesso em: 28 abr. 2001.

SENADO FEDERAL. Disponível em: <www.senado.gov.br>.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Disponível em: <www.stj.gov.br>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <www.stf.gov.br>.

WIKIPEDIA – ENCICLOPÉDIA LIVRE. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Conven%C3%A7%C3%A3o_de_Montevide%C3%A9u>.