

TRATADO INTERNACIONAL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹

RESUMO: Este artigo aborda alguns pontos controversos acerca do tratado internacional em relação ao Direito Constitucional brasileiro e ao próprio Sistema Tributário do Brasil. São examinados como se dá a celebração de tratados internacionais pela República Federativa do Brasil, destacando o momento em que se considera internados esses atos internacionais no nosso País, e a polêmica questão se a União, por tratado internacional, pode isentar ou reduzir tributos estaduais, distritais e municipais será tocada. Por fim, reflexões são lançadas sobre a posição hierárquica das convenções internacionais no Direito brasileiro e a questão da exegese do controvertido artigo 98 do Código Tributário Nacional, segundo o ângulo da aplicação de normas.

Palavras-chaves: Direito internacional. Tratado internacional. Direito Constitucional Brasileiro. Sistema Tributário Brasileiro. Artigo 98 do Código Tributário Nacional. Hierarquia e aplicação de normas.

ABSTRACT: The article addresses some controversial points on interpretation and application of international treaties regarding Brazilian Constitutional Law, and the tax system itself. It analyses how international treaties are internalized into Brazilian law system, and the polemic question of international treaties ability to grant tax exemptions over state and municipal (local) taxes. Finally it addresses the problem of hierarchical position regarding statutes and treaties in the Brazilian legal system, and the interpretation of the controversial article 98 of the National Tax Code, under a perspective of statute application.

Keywords: International Law. International Treaty. Brazilian Constitutional Law. Brazilian Tax System. National Tax Code, art. 98. Hierarchy of legal norms and statute application.

Sumário

1. Introdução.

* Texto básico da palestra inaugural, proferida, em Lisboa-Portugal, por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, para os Cursos de Pós-Graduação em Direito Fiscal do Instituto de Direito Econômico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, no dia 2 de novembro de 2006, por ocasião do evento Globalização, Fiscalidade, Direito Internacional.

¹ Procurador da Fazenda Nacional de Categoria Especial. Consultor da União. Professor da Universidade Católica de Brasília – UCB. Diretor Científico do periódico *Revista Fórum de Direito Tributário*. Mestrando em Direito pela UCB.

- 2. A celebração de tratados internacionais pela República Federativa do Brasil.**
- 3. Exigências constitucionais para a internação de tratados internacionais no Brasil.**
- 4. A legitimidade de tratados internacionais para isentar ou reduzir tributos estaduais, distritais e municipais na República Federativa do Brasil.**
- 5. A posição hierárquica dos tratados internacionais segundo a Constituição brasileira, o art. 98 do CTN e a questão de aplicação de normas.**
- 6. Conclusões.**
- 7. Bibliografia.**

1. Introdução

Pretendo abordar, neste trabalho, alguns pontos controversos do Direito Internacional em relação ao Direito Constitucional brasileiro e ao próprio Sistema Tributário do Brasil.

Como visão geral propedêutica do Sistema Tributário brasileiro, cumpre, apenas, mencionar que, sob o aspecto de conjunto normativo, o Sistema Fiscal, do Brasil, se compõe de normas constitucionais, localizadas no topo hierárquico do sistema, e que, praticamente, exaurem a matéria, instituindo um detalhado e amplo estatuto dos contribuintes, mas também de leis complementares, nomeadamente, as normas gerais de Direito Fiscal, de leis ordinárias federais, estaduais, distritais e municipais e diplomas legais do mesmo jaez, como medidas provisórias, tratados internacionais em matéria tributária, resoluções do Senado Federal, Convênios no âmbito do CONFAZ, todos esses diplomas legais devendo obediência tanto à Constituição, como às normas gerais de Direito Fiscal, decretos regulamentares das leis e demais normas complementares infralegais, como portarias, instruções normativas, etc., expedidas pelas autoridades administrativas.

Como espécies tributárias, a Constituição da República Federativa do Brasil discrimina os tributos fiscais, comuns e tradicionais, como os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria; os tributos parafiscais, como as contribuições especiais, de competência quase que exclusiva da União, incidentes sobre grupos da sociedade, e, ainda, como a quinta espécie, os tributos fiscais suplementares e extraordinários, os empréstimos compulsórios, que somente a União pode instituir.

Como princípios constitucionais tributários, temos o princípio da legalidade, da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária, da proibição de confisco, da liberdade de tráfego, além, do princípio de Direito público do devido processo legal substancial ou material.

Traz, também, a Constituição brasileira uma série de imunidades fiscais, cabendo destacar, a título ilustrativo, em relação aos impostos, a imunidade recíproca em relação aos entes da Federação, a imunidade das instituições religiosas, as imunidades dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; a dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, as imunidades sobre produtos e serviços destinados ao exterior do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Esses princípios e essas imunidades estão, em regra, protegidos pelas chamadas *cláusulas pétreas* do art. 60, § 4º, inciso I e IV, da Constituição, de 1988.

Discorrei, entre outros assuntos correlatos, sobre a celebração de tratados internacionais pela República Federativa do Brasil, o momento em que se consideram internados esses atos internacionais no nosso País, a polêmica questão se a União, por tratado internacional, pode isentar ou reduzir tributos estaduais, distritais e municipais, e, pr fim, a posição hierárquica das convenções internacionais no Direito brasileiro e a questão da exegese do controvertido artigo 98 do Código Tributário Nacional.

2. A celebração de tratados internacionais pela República Federativa do Brasil

A Constituição Brasileira, promulgada em 5 de outubro de 1988, já no seu primeiro artigo, reza que *a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.*

E continua, no artigo 18, estabelecendo que *a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos.*

Os entes com autonomia política da Federação brasileira não podem celebrar tratados internacionais, tendo em vista que não são sujeitos de Direito Internacional, de modo que a competência para tal pertence ao Estado soberano, a República Federativa do Brasil.

Assim é que os preceptivos do artigo 21, *caput*, inciso I, combinado com o parágrafo único do seu artigo 4º, ambos da Carta Política brasileira, atribuem competência à União, representando toda Federação brasileira, para manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

Embora se mostre evidente o inadequado uso da linguagem, em verdade, a Constituição não confere à União personalidade jurídica de Direito Internacional Público. Portanto, a União, pessoa política de direito público interno, não é parte do tratado internacional, não sendo titular de soberania, apenas cabe a ela representar toda República Federativa do Brasil, emprestando os seus órgãos. No plano internacional, quem negocia e celebra o tratado é o Estado brasileiro, representado, repita-se, pela União.²

Por sua vez, o supramencionado parágrafo único do artigo 4º do mesmo Estatuto Político, em norma de conteúdo programático, 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.*

Já os preceitos do artigo 84, *caput*, incisos VII e VIII, da Constituição do Brasil conferem competência privativa ao Presidente da República, na condição de Chefe do Estado brasileiro, para *manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos, celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.*

² BARRAL, Weber e PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 70, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 140-149.

O artigo 49, *caput*, inciso I, da mesma Constituição, enfatiza que *é da competência exclusiva do Congresso Nacional, como representante do Poder Legislativo da República Federativa do Brasil, resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.*

Assim, todos os tratados internacionais, seus complementos ou regulamentos, que tragam encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, bem que tratem de matérias submetidas, pela Constituição do Brasil, à reserva legal, como são todos os aspectos substanciais objetivos ou quantitativos e subjetivos dos tributos, devem ser encaminhados ao exame do Poder Legislativo brasileiro.

Referendado o tratado pelo Congresso Nacional, através de decreto legislativo, o Chefe do Estado brasileiro poderá, então, ratificá-lo no exterior, cabendo, internamente, se no uso do poder discricionário tiver ratificado o tratado no exterior, promulgá-lo e publicá-lo por decreto do Executivo, com base em antiga prática brasileira e no artigo 84, *caput*, inciso IV, da Constituição Federal, de 1988, que diz competir, *privativamente, ao Presidente da República sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.*

Parenteticamente, observe-se que alguns tratados prevêm que alterações ou regulamentos futuros deveriam ser considerados como integrante dos mesmos (como se fosse um cheque em branco).

No entanto, não se pode considerar como válida perante o ordenamento jurídico brasileiro a delegação legislativa pretendida por esses tratados, concernentes às revisões, complementações ou aos regulamentos futuros, que seriam incorporados ao texto desses tratados, anteriormente aprovados pelo Legislativo brasileiro, isto não em relação a matérias administrativas de mera execução dos acordos internacionais, mas nos casos de matérias que tragam encargos ou compromissos gravosos novos ao patrimônio do País ou que estejam submetidas ao princípio da legalidade.

Aliás, constantemente o Congresso Nacional brasileiro, por ocasião da expedição dos decretos legislativos aprovadores de atos internacionais, tem advertido que a aprovação do texto do tratado não significa que não estejam sujeitas também à aprovação do Poder Legislativo atos que alterem os respectivos protocolos, assim como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do artigo 49, I, da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Cabe repetir que essa advertência é válida, sobretudo, em relação às matérias, como as tributárias, em que o Direito Brasileiro exige lei no sentido técnico - ato normativo aprovado pelo Congresso Nacional com a observância dos procedimentos legislativos previstos pela Constituição brasileira.

A esse respeito, o abalizado internacionalista, Consultor-Geral do Ministério das Relações Exteriores do Brasil e Professor do Curso de Mestrado da Universidade Católica de Brasília, Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros alerta para a necessidade de incorporação das normas internacionais complementares, de modo que a celebração, a aprovação pelo Congresso Nacional, a ratificação, a promulgação e publicação também são necessárias, principalmente quando tais acordos contenham cláusulas gravosas ou onerosas ao patrimônio nacional, *ex vi* artigo 49, I da Constituição Federal:

Vê-se, destarte, que os congressistas mantiveram o repúdio aos acordos internacionais com redação vazada em termos demasiadamente amplos e pouco precisos, de tal modo que o seu real conteúdo é dado por ajustes complementares.

O plenário da Câmara dos Deputados concordou em prosseguir inserindo dispositivo nos decretos Legislativos que force a submissão dos ajustes complementares ao crivo do Parlamento.

Os motivos que levam o Congresso a incluir tal preceito ficaram bem nítidos no processo de referenda da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda entre o Brasil e a Tchecoslováquia, celebrada a 26 de agosto de 1986.

No Senado, o relator da matéria, senador Cid Sabóia de Carvalho, emitiu parecer, na sessão de 24 de outubro de 1989, sustentando que: (...) é bom que fique claro, no texto do Decreto Legislativo em questão, a sujeição à aprovação pelo Congresso Nacional de quaisquer atos que possam resultar

em revisão da presente Convenção ou estabelecer-lhe ajustes complementares.³

De modo que é uma praxe, nos decretos legislativos, que referendam atos internacionais, no Brasil, constar preceptivo com a seguinte redação: *São sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão do referido Tratado ou que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, nos termos do art. 49, inciso I, da Constituição Federal.*

Dispositivo no mesmo sentido passou a constar, também, dos decretos do Presidente da República de promulgação de tratados internacionais, em virtude do Parecer nº CJ/031, de 05 de abril de 2000, da Consultoria Jurídica do Ministério das Relações Exteriores do Brasil.

3. Exigências constitucionais para a internacionalização de tratados internacionais no Brasil

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, no § 2º do artigo 5º, não satisfeita com o enorme rol de direitos fundamentais previstos no *caput* do mesmo artigo, e, talvez, precavida de não olvidar algum outro, estatui que 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.*

Nesse mesmo diapasão, a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, acrescentou o § 3º ao artigo 5º, da Constituição brasileira, estabelecendo que 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.*

Já o parágrafo único, do artigo 4º, da mesma Constituição, projeta norma programática no sentido de a República Federativa do Brasil buscar a integração

³ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1995, p. 418-419.

dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Ademais, o artigo 102, inciso III, alínea *b*, da Carta Política brasileira, atribui competência do Supremo Tribunal Federal, na condição de guardião da Constituição, para declarar, em recurso extraordinário, a inconstitucionalidade de tratado internacional ou lei federal.

Por sua vez, o Código Tributária Nacional do Brasil – Lei nº 5.172, de 1966, recebido pela Carta Política, de 1988, com hierarquia de lei complementar, pois trata de matéria que a Constituição brasileira exige esta lei especial, havendo previsão de *quorum* para aprovação de maioria absoluta de votos do Congresso Nacional (art. 146), enquanto que, para lei ordinária, o *quorum* é de maioria simples, - nos artigos 96, 98 e 100, coloca os tratados internacionais como um dos integrantes da legislação tributária.

É a Constituição de cada País que estabelece o mecanismo de internacionalização dos tratados internacionais no respectivo Direito.⁴

Consoante a Constituição brasileira, de 1988, os tratados internacionais, inclusos os que tratam sobre matérias tributárias, devem percorrer o seguinte caminho:

- assinatura da minuta do tratado pelo Presidente da República (CF, art. 84, VII e VIII);
- referendo do Congresso Nacional, através de decreto legislativo (CF, art. 49, I), autorizando a ratificação do tratado;
- ratificação, obrigando o País no exterior;
- e a internalização do tratado, que se dá com publicação do decreto promulgador do Presidente da República (CF, art. 84, IV e VIII).^{5 6}

⁴ Vide valiosas proposições doutrinárias, a esse respeito, de COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Tratados internacionais em matéria tributária* (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988). **Revista de Direito Tributário** 59/180-194, ed. Revista dos Tribunais, e XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, 4^a. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, pp. 96 a 122.

⁵ No que se refere à jurisprudência da Corte Constitucional do Brasil – o STF: quanto ao exato momento em que a norma de um tratado, convenção, acordo, ato ou regulamento internacional passa a fazer parte do nosso ordenamento jurídico interno, trago à colação a

manifestação do Relator do feito o Ex^{mo} Sr. Ministro Celso de Mello na **Decisão da Carta Rogatória nº 8.279-4**, publicada do *DJU* de 14 de maio de **1998**, p. 34:

MERCOSUL. **Protocolo de Medidas Cautelares** (Ouro Preto/MG). Ato de direito internacional público. Convenção ainda não incorporada ao direito interno brasileiro. Procedimento constitucional de incorporação dos atos internacionais que ainda não se concluiu.

O Protocolo de Medidas Cautelares adotado pelo Conselho do Mercado Comum (MERCOSUL), por ocasião de sua VII Reunião, realizada em Ouro Preto/MG, em dezembro de 1994, **embora aprovado pelo Congresso Nacional** (Decreto Legislativo nº 192/95), **não se acha formalmente incorporado ao sistema de direito positivo interno** vigente no Brasil, pois, **a despeito de já ratificado** (instrumento de ratificação depositado em 18/3/97), **ainda não foi promulgado, mediante decreto, pelo Presidente da República.**

Considerações doutrinárias e jurisprudenciais em torno da questão da exequutoriedade das convenções ou tratados internacionais no âmbito do direito interno brasileiro.

Precedentes: *RTJ* 58/70, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro - ADI nº 1.480-DF, Rel. Min. Celso de Mello.

(...)

Nem se alegue, para justificar a pretendida concessão de *exequatur*, que as diligências rogadas - embora de caráter executório - encontrariam fundamento em convenção internacional consubstanciada no Protocolo de Medidas Cautelares aprovado pelo Conselho do Mercado Comum (MERCOSUL), por ocasião de sua VII Reunião, realizada em Ouro Preto/MG, nos dias 16 e 17 de dezembro de 1994.

É que esse ato de direito internacional público, muito embora aprovado pelo Congresso Nacional (Decreto Legislativo nº 192/95), **não se acha formalmente incorporado ao sistema de direito positivo interno vigente no Brasil**, pois, **a despeito de já ratificado** (instrumento de ratificação depositado em 18/3/97), **ainda não foi promulgado**, mediante decreto, pelo Presidente da República.

Na realidade, o Protocolo de Medidas Cautelares (MERCOSUL) - que se qualifica como típica Convenção Internacional - **não se incorporou** definitivamente à ordem jurídica doméstica do Estado brasileiro, **eis que ainda não se concluiu o procedimento constitucional de sua recepção pelo sistema normativo brasileiro.**

A questão da **exequutoriedade** dos tratados internacionais no âmbito do direito interno - analisado esse tema na perspectiva do sistema constitucional brasileiro, tal como resultou debatido no julgamento da **ADI nº 1.480-DF**, Rel. Min. Celso de Mello - **supõe** a prévia incorporação desses atos de direito internacional público ao plano da ordem normativa doméstica.

(...)

Sob tal perspectiva, o sistema constitucional brasileiro - que não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno (visão dualista extrema) - satisfaz-se, para efeito de exequutoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção de iter procedimental que compreende a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto convencional (visão dualista moderada).

Uma coisa, porém, é absolutamente inquestionável sob o **nosso** modelo constitucional: a **ratificação** - que se qualifica como típico ato de direito internacional público - **não basta**, por si só, para promover a automática incorporação do tratado ao sistema de direito positivo interno. É que, para esse específico efeito, impõe-se a coalescência das vontades autônomas do Congresso Nacional e do Presidente da República, cujas deliberações individuais - embora necessárias - não se revelam suficientes para, isoladamente, gerarem a integração do texto convencional à ordem interna, tal como adverte José Francisco Rezek ("Direito Internacional Público", p. 69, item n. 34, 5ª ed., 1995, Saraiva).

Desse modo, e para além da controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas, impõe-se reconhecer que, em **nosso** sistema normativo, **é na Constituição da República** que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao ordenamento doméstico brasileiro. Para esse efeito, a Lei Fundamental da República qualifica-se como a *sedes materiae* que se mostra essencial à identificação do procedimento estatal concernente à definição do momento a partir do qual as normas constantes de tratados internacionais **passam a vigorar**, com força executória, no plano do sistema jurídico nacional.

O exame da Carta Política promulgada em 1988 permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da **conjugação** de duas vontades homogêneas: **a do Congresso Nacional**, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e **a do Presidente da República**, que, **além de poder celebrar esses atos de direito internacional** (CF, art. 84, VIII), também dispõe - **enquanto Chefe de Estado que é** - da **competência para promulgá-los mediante decreto**.

A própria **jurisprudência** do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a questão pertinente à **inserção** dos atos internacionais no âmbito do direito positivo interno brasileiro, **destacou** - na perspectiva da disciplina constitucional que rege esse processo de recepção - que, *'Aprovada essa Convenção pelo Congresso Nacional, e regularmente promulgada, suas normas têm aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificarem a legislação interna'* (RTJ 58/70, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro).

Esse entendimento jurisprudencial veio a ser **confirmado** e reiterado no julgamento da **ADI nº 1.480-DF**, Rel. Min. Celso de Mello, ocasião em que se enfatizou, **uma vez mais**, que o **decreto presidencial**, que **sucede à aprovação congressional do ato internacional** e à **troca dos respectivos instrumentos de ratificação**, revela-se - enquanto momento culminante do processo de incorporação desse ato internacional ao sistema jurídico doméstico - manifestação essencial e insuprimível, especialmente se considerados os três efeitos básicos que lhe são pertinentes: (a) a **promulgação** do tratado internacional; (b) a **publicação** oficial de seu texto; e (c) a **executoriedade** do ato internacional, que passa, então, e **somente então**, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno."

⁶ Também quanto ao momento exato em que norma de um ato internacional se incorpora ao nosso ordenamento jurídico interno, trago à colação o seguinte trecho da Ementa do

Assim é que o Texto Constitucional Originário, de 1988, diante do focalizado preceito do art. 5º, § 2º, não pretendeu tornar norma constitucional todos os tratados que a República Federativa do Brasil tivesse celebrado ou viesse a celebrar.

Explicitando: a Constituição brasileira, promulgada em 5 de outubro de 1988, apenas admitiu a possibilidade de serem reconhecidos como direitos e garantias fundamentais outros direitos humanos decorrentes de tratados internacionais celebrados pelo Brasil até 5 de outubro de 1988, e que, por acaso, não tivessem sido expressos no Texto Constitucional originário.

Pensar o contrário seria admitir que a Constituição do Brasil pudesse ter permitido emendadas a ela, por tratados internacionais, com *quorum* para aprovação de maioria simples de voto do Congresso Nacional, já que não havia norma constitucional específica expressa, quanto ao *quorum* exigido para aprovação de todo e qualquer tratado internacional, e, sendo assim, o *quorum* exigido para a aprovação, por parte do Poder Legislativo, de todos os tratados era sempre de maioria simples de votos, nos termos do artigo 47 da Lei Maior brasileira.⁷

Superior Tribunal de Justiça, decorrente da decisão unânime de sua 3ª. Turma, por ensejo do julgamento do REsp 157.561, Relator Ministro CARLOS ALBERTO MENEZES (publicado no DJU de 8/3/1999, p. 220):

ATRASO EM VÔO INTERNACIONAL. INDENIZAÇÃO TARIFADA. CONVERSÃO DE VARSÓVIA. PROTOCOLO ADICIONAL N. 3, *REFORMATIO IN PEJUS*.

1. A aprovação pelo Congresso Nacional de tratado internacional mediante a edição de decreto legislativo, não basta para fazê-lo vigorar no Brasil, sendo indispensável a sua promulgação pelo Presidente da República, publicando-se no *Diário Oficial da União* o respectivo decreto presidencial.

2. Na hipótese, sequer estando em vigor internacional, presentemente, o Protocolo Adicional n. 03, que depende de um número determinado de ratificações por parte de outros países e da edição de um decreto presidencial, aplica-se a Convenção de Varsóvia, promulgada pelo Decreto n. 56.463/65.

(...).”

⁷ Reza o art. 47 da Constituição brasileira que, *salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.*

E, mesmo agora, com a Emenda Constitucional nº 45/2004, que acrescentou o § 3º ao artigo 5º da Lei Suprema, o *quorum* previsto pela Constituição para a aprovação dos tratados, que não tratem sobre direitos humanos, continua sendo de maioria simples de votos.

O novo preceptivo do § 3º, do artigo 5º, da Lei Suprema brasileira, não consagra a teoria da recepção plena ou direta dos tratados, mesmo os concernentes aos direitos humanos; ao contrário, já que estipula, também, um outro mecanismo alternativo de internação desses tratados; uma vez que tal norma, oriunda do Poder Constituinte derivado, prevê que esses tratados internacionais, que tratem sobre direitos humanos, inclusive com eventual interseção com o direito tributário, podem ter hierarquia equiparável às normas constitucionais, desde que referendo, pelo Congresso Nacional, com as mesmas exigências estipuladas para aprovação de emendas constitucionais, vale dizer: aprovação em dois turnos em cada Casa do Congresso Nacional - Senado Federal e Câmara dos Deputados - por três quintos de votos dos respectivos membros.

Destarte, a Carta Política brasileira estabelece a forma como normas de tratados possam compor o ordenamento jurídico nacional, possibilitando, assim, que venham a se tornar internamente obrigatórias, prevendo explicitamente a aprovação do tratado pelo Congresso Nacional, através de decreto legislativo, e, implicitamente, a conseqüente promulgação e a publicação do tratado por meio de decreto presidencial (CF, arts. 84,VIII, e 49, I).

Referendado o tratado pelo Congresso Nacional, pode o Presidente da República ratificá-lo, obrigando, conforme o caso, com este ato, o País no exterior.

Internamente, no entanto, não é, à partir da assinatura da minuta do tratado internacional pelo Chefe do Estado brasileiro, com a conseqüente eficácia retroativa do decreto legislativo que o referendou, nem mesmo à partir da publicação do decreto legislativo que o aprovou, nem à partir da ratificação internacional que o tratado internacional passa a ter vigência e eficácia no Brasil.

Ex vi dos arts. 84, IV e VIII, e 49, I, da C.F./88, da doutrina especializada e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça,

é a publicação do Decreto promulgador do tratado, acordo, ato internacional, etc. no *Diário Oficial da União*, como cume do caminho percorrido, e não a publicação do Decreto Legislativo, como alguns imaginaram, o marco para o início de vigência e eficácia interna de todos os atos internacionais no Brasil.

Desse modo, quando o Código Tributário Nacional inclui os tratados e as convenções internacionais como integrantes da legislação tributária (arts. 96, 98 e 100), considera, implicitamente, que eles passaram pelo mecanismo constitucional de conversão supracitado.

3. A legitimidade de tratados internacionais para isentar ou reduzir tributos estaduais, distritais e municipais na República Federativa do Brasil

Na economia globalizada em que vivemos, é relevante a função de tratados internacionais em matéria tributária, tanto para evitar a pluritributação, nos casos dos impostos diretos, nomeadamente o imposto sobre a renda, quanto para servir como instrumentos de harmonização tributária com repercussão nos preços dos produtos, nos tributos indiretos, que incidem nas operações internas ou nas importações, como IVA, o IPI, o ICMS, o ISS,⁸ ou mesmo para a consecução de ganho de competitividade frente à concorrência internacional em relação ao valor dos bens e serviços a serem destinados ao exterior, com a minimização do chamado “custo Brasil da tributação”.

A questão concernente à juridicidade ou não de tratado internacional (ou quaisquer dos seus sinônimos: convenção, acordo, pacto, protocolo, ajuste ou ato internacional), após ter passado pelo mecanismo constitucional de conversão, dispor sobre isenções fiscais, ou incentivos, ou reduções de tributos estaduais, distritais ou municipais, tem sido alvo de disputas doutrinárias.

Controvérsia existente é se a União, por meio de tratados internacionais, poderia isentar ou reduzir tributos estaduais, distritais e municipais, haja vista que a competência tributária em matéria de isenções e benefícios fiscais foi,

⁸ O art. 2º do Tratado de Assunção (Mercosul) prescreve que *O Mercado Comum estará fundado na reciprocidade dos direitos e obrigações entre os Estados-partes.*

detalhadamente, disciplinada pela Constituição Federal, de modo que o artigo 151, *caput*, inciso III, veda à União *instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*; o artigo 150, § 6º, estabelece que *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 estabelecida por lei específica federal, estadual ou municipal, ou que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição*; e o artigo 156, § 3º, incisos II e III, confere poder à lei complementar para excluir da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza serviços para o exterior e para regular a forma como isenções e benefícios fiscais desse imposto serão concedidos e revogados.

Cumpra anotar que acordos internacionais, celebrados pelo Brasil, concedendo isenção de transporte aéreo internacional, foram recebidos pelo artigo 178 da Constituição de 1988, enquanto esses conservarem vigência.

Esta corrente de interpretação se apega na simetria interna existente entre o poder de isentar e de tributar, isto é, no detalhismo constitucional das atribuições de competência para tributar e isentar.

De modo que, para esta corrente exegética, em face, ainda, do artigo 21, *caput*, inciso I, e do artigo 151, *caput*, inciso III,⁹ ambos da Constituição brasileira, a União Federal só passaria a poder isentar tributos dos outros entes da Federação, por meio de tratado internacional, se emenda constitucional assim autorizasse.

Existe uma corrente intermediária que, em síntese, admite que tratados internacionais poderiam prever a isenção de tributos estaduais, distritais e municipais, desde que com prévia autorização dos entes da Federação relacionados com esses atos internacionais, ou se tais exonerações fossem ratificados, conforme o caso, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

⁹ O preceptivo do art. 151, *caput*, inciso III, da CF/88 veda à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A doutrina brasileira dominante, no entanto, vem entendendo que essas atribuições e competências e as vedações retro se dirigem às isenções ou a outros benefícios fiscais heterônomos, ou seja, concedidos internamente. Sendo assim, tratados internacionais já podem conceder tais benefícios, sem a necessidade de emenda constitucional, tendo em vista que, quem concede os mesmos é a própria República Federativa do Brasil, sujeito de direito internacional com soberania, apenas, representada pelos órgãos da União, a quem, com exclusividade, compete representar, internacionalmente, todos os entes da Federação brasileira.^{10 11 12 13}

¹⁰ Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Republicação atualizada do artigo “Afiml, tratado internacional pode ou não isentar tributos estaduais, distritais e municipais?”, **Revista Fórum de Direito Tributário** n° 18, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005, pp. 67 a 85, anteriormente publicado com o título "Afiml, Tratado Internacional Pode ou não Isentar Tributos Estaduais e Municipais?", no **Volume de Apoio do 6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**, São Paulo: IOB, nov./1997, p. 113-123, e no **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 18, texto 1/12673, 1998. Também do mesmo autor in **Tributação no Mercosul PESQUISAS TRIBUTÁRIAS NOVA SÉRIE** - 3, ref. ao MARTINS, Ives Gandra da Silva, (Coord.). **XXII Simpósio Nacional de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1997. p. 506-507.

¹¹ Nos artigos supra, Oswaldo Othon de Pontes SARAIVA FILHO apresenta a corrente hermenêutica que entende que tratado internacional não pode isentar tributos estaduais, distritais e municipais, assim composta: No artigo 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); DERZI, Misabel Abreu Machado _ em proficientes notas à clássica obra de ALIOMAR BALEEIRO (**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 111-112 e 409-413, além de trazer à colação as opiniões de GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO (Cf. *"Acordo Brasil-Itália de Navegação Aérea. Aspectos Tributários"*. Relatório apresentado in Seminário Internacional sobre Finanças Públicas e Imposição: Confrontos dos Sistemas Latino-Americano e Europeu, (Roma, jul. 1992), arremata: "falece à União competência para firmar tratados e convênios internacionais, concessivos de isenção de tributos estaduais e municipais, exceção feita às hipóteses de exportação de mercadorias ou serviços, que estão expressamente previstas na Constituição"; COSTA, Alcides Jorge. O ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, n. 46, out./dez. 1988, p. 161-171; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação do Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 32-35; CASSONE, Vittorio. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 187; MALERBI, Diva. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 80; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 148-150; BORGES, José Alfredo. Mercosul: Normas de Implantação: Força Vinculante. **Revista dos Tribunais**, n. 721, nov. 1995, p. 39-48; MARAFON, Plínio José e outra. Tributação no Mercosul. In:

Pesquisas..., p. 466-469. Othon SARAIVA FILHO apresenta, também, a corrente intermediária, que predomina a tese de que tratado internacional poderia conceder isenções de tributos estaduais e municipais, com prévias autorizações ou ratificações por parte desses entes da Federação: CARRAZZA, Roque Antônio. Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais. **Revista de Direito Tributário**, n. 64, p. 187, 188 e 190; DELGADO, José Augusto. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 71; BASTOS, Celso Ribeiro e outros. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 120; ICHIHARA, Yoshiaki. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 243; GRECO, Marco Aurélio. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 45. SARAIVA FILHO, nos mesmos artigos, mostra a corrente que entende que pode, na qual se filia: COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados Internacionais em Matéria Tributária perante a Constituição Federal do Brasil de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 180-194; ROCHA, Valdir de Oliveira. Tratados Internacionais e Vigência das Isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 5, texto 1/3964, Caderno 1, 1ª quinzena mar. 1991, p. 82-83; e Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas Tributárias, Nova Série** _ n. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais e CEU, 1997, p. 279-281; MACHADO, Hugo de Brito. Isenções Tributárias no Mercosul. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 11, texto 1/11103, 1ª quinzena jun.1997, p. 267-269; e Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 90-91; AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 174-176; RODRIGUES, Denise Lucena. Parecer PGFN/CAT/nº 907/93. **Caderno de Direito Tributário**, n. 5, out./dez. 1993, p. 186-191; MARTINS, Natanael. Tratados Internacionais em Matéria Tributária. **Revista de Direito Tributário**, n. 54, out./dez. 1990, p. 105-106; BRASIL, Francisco de Paula Souza. Legislação Tributária e Tratados Internacionais. **Revista Forense**, v. 308, out./dez. 1989, p. 35-41; BALERA, Wagner. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 254-255; AKSELRAD, Moisés. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 226-228; HARADA, Kiyoshi. Tributação no Mercosul. In: **Pesquisas...**, p. 209-210; BARRAL, Welber. Tratados Internacionais e Normas Fiscais. **Repertório IOB de Jurisprudência**, Caderno 1, n. 2, 2. quinzena jan. 1994, p. 34; BORGES, Antônio de Moura. A Instituição de Isenções de Tributos Estaduais, Distritais e Municipais por meio de Tratados Internacionais. **Informando Direito**, Brasília, ano II, n. VI, jun. 2001.

¹² Destaco do artigo do Doutor Antônio de Moura BORGES (em trabalho e local supra citados), *in verbis*: "O comando inserto no artigo 151, inciso III, da Constituição brasileira, dirige-se à União como pessoa jurídica parcial central, pois nessa qualidade, ainda que não existisse tal dispositivo, não poderia conceder isenções de tributos estaduais, distritais e municipais. Nas relações internacionais, porém, a União atua representando o Estado brasileiro, entre outras medidas, subscrevendo tratados internacionais. Estados, Distrito Federal e Municípios não podem figurar como sujeitos desses instrumentos, considerando que a ordem jurídica internacional os desconhece, isentos de soberania que são. Verifica-se, pois, que a Constituição Federal, ao vedar expressamente as isenções heterônomas, assim o fez no plano interno das competências tributárias autônomas, não abrangendo, tal vedação, os atos celebrados pela União na qualidade de representante da República Federativa do Brasil, no plano das relações internacionais. Não fosse assim, referida vedação à isenção heterônoma estaria atingindo a República Federativa do Brasil como um todo, ao invés de apenas resguardar as competências tributárias de cada ente da Federação. Não é política

Da obra *Lições Preliminares de Direito*, de autoria do jusfilósofo brasileiro Miguel Reale, espinçamos a seguinte passagem:

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*.¹⁴

Consoante palavras de José Souto Maior Borges, *é a República Federativa do Brasil que celebra tratado e, portanto, a União, Estados-Membros DF e Municípios (CF, arts. 1º e 18, caput), que, no ato convencional, se **presentam** (PONTES DE MIRANDA) e não apenas **representam** a federação*.¹⁵

Quem celebra o tratado é o Presidente da República do Brasil, na qualidade de o Chefe do Estado brasileiro, *ad referendum* do Congresso Nacional.

nem juridicamente aceitável que os efeitos dos tratados internacionais restrinjam-se à esfera jurídica na União, excluindo as demais entidades componentes da República Federativa do Brasil. Situação como tal seria prejudicial não apenas à economia brasileira, mas igualmente à reputação do Brasil nas relações internacionais."

¹³ A preocupação extremada com a autonomia jurídica dos Estados-membros, que veio a prevalecer na primeira Constituição Republicana de 1891, chegou a irritar o gênio Rui Barbosa, por ocasião do seu discurso proferido na Sessão do Congresso Nacional do dia 16 de novembro de 1890, sobre "Organização das Finanças Republicanas", a ponto de fazê-lo desabafar: "Senhores, não somos uma federação de povos até ontem separados e reunidos de ontem para hoje. Pelo contrário, é da união que partimos (...) Grassa por aí, senhores, um apetite desordenado e doentio de federalismo, cuja expansão sem corretivo seria a perversão e a ruína da reforma federal (...) Ontem, de federação não tínhamos nada. Hoje, não há federação que nos baste" (*Obras Completas*. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1946, v. 17, t. I, p. 146, 148 e 151).

¹⁴ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 235.

¹⁵ BORGES, José Souto Maior **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 459.

Cumprе ressaltar, nos termos do artigo 4º, inciso V, e parágrafo único, da Constituição do Brasil, que as medidas visando obstar a bitributação ou pluritributação internacional e a promover a harmonização tributária, por meio de tratados internacionais, têm como supedâneo a igualdade, a integração e a reciprocidade interestatal.

Por outro lado, o preceptivo do artigo 178 da Lei Maior corrobora a linha adotada no sentido de que tratados internacionais podem cuidar de isenção ou redução de tributos de todas as esferas da Federação brasileira.

Neste tocante, o *Informativo do STF* nº 137 traz a seguinte notícia: “Iniciado o julgamento de recurso extraordinário em que se discute a constitucionalidade de tratado internacional que institui isenção de tributos de competência dos Estados-membros da Federação. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que entendera não recepcionada pela CF/88 a isenção de ICMS relativa a mercadoria importada de país signatário do Tratado Geral de Tarifas e Comércio - GATT, quando isento o similar nacional. O Min. Ilmar Galvão, relator, proferiu voto no sentido da constitucionalidade do GATT por entender que a norma inscrita no art. 151, III, da CF (“Art. 151. É vedado à União: ... III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”), limita-se a impedir que a União institua, no âmbito de sua competência interna federal, isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais, não se aplicando, portanto, às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional. Após, o julgamento foi adiado em virtude do pedido de vista do Min. Sepúlveda Pertence. RE 229.096-RS, rel. Min. Ilmar Galvão, 4.2.99.”¹⁶

Também, por ocasião do julgamento da ADI 1600-8, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a norma do artigo 151, III, da Constituição brasileira, que veda a União isentar tributos estaduais, distritais e municipais, só se aplica nas relações das entidades federadas entre si, nas isenções e nos benefícios fiscais

¹⁶ **Informativo do STF nº 137** (disponível em www.stf.gov.br).

heterônomos, não se aplicando em relação à República Federativa do Brasil na ordem externa (DJ de 20/6/2003).

Nesse julgamento, o Relator para o acórdão o senhor Ministro Nélson Jobim, tomou como fundamentação em trecho do seu voto, o entendimento de José Afonso Silva, citado por Sacha Calmon Navarro Coelho, *in verbis*:

Por todos, leio SACHA CALMON:

“... ”

José Afonso da Silva é enfático:

‘O Estado Federal, a República Federativa do Brasil, é que é a pessoa jurídica de direito internacional.

Na verdade, quando se diz que a União é pessoa jurídica de direito internacional, não se está dizendo bem, mas quer-se referir a duas coisas: (a) as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, integram a competência desta, conforme dispõe o art. 21, incisos I-IV; (b) os Estados federados não têm competência em matéria internacional, nem são entidades reconhecidas pelo Direito Internacional, são simplesmente de direito interno.’

É imperioso, pois, distinguir a União Federal quando representa o Estado Brasileiro na ordem internacional e a União como pessoa jurídica de Direito Público interno. Assim, quando o art. 151, 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 para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais ou municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67, ... A isenção oriunda da lei da União invasiva da competência estadual e municipal é algo diverso da isenção decorrente de tratado. ...

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 de lei complementar ou federal).

A isenção heterônoma decorrente de lei. A isenção convencional, de tratado internacional. Quanto a essa ultima, o Direito brasileiro o que prescreve é a sua obediência pela Nação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). ...”¹⁷

O âmbito de aplicação do art. 151, da CF, em todos os seus incisos, é o das relações das entidades federadas, entre si.

¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário brasileiro.**, Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 548 e 551. Faz também esta citação: SARAIVA FILHO, Afinal, tratado internacional pode ou não isentar tributos estaduais, distritais e municipais? **RFDT**, nº 16, p. 72.

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,¹⁸ e as Súmulas 20 e 71 do STJ.¹⁹

...

Essas Súmulas não dizem com regra equivalente do atual art. 151, III.

Essa regra não tem similar nas Constituições anteriores.

Por tudo isso, concluo ser inconstitucional, como está posto na LC 87/96, a instituição do ICMS sobre prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros – intermunicipal, interestadual e internacional.

...

Concluo, também, ser inconstitucional, com fundamento no art. 150, II, da CF, a exigência de ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os Convênios de isenção de empresas estrangeiras.

Conforme já havia ponderado, caso o Estado brasileiro não pudesse, por meio de pactos internacionais, disciplinar tributos estaduais e municipais sobre o consumo (ICMS e ISS), não apenas nas exportações, isentando-os ou reduzindo-os, praticamente, inviabilizaria esses tratados sobre tributação num mundo cada vez mais globalizado em que vivemos, e que, por isso mesmo, requer a busca de harmonização das cargas tributárias entre os diversos Estados soberanos.^{20 21}

Aduza-se que, com a mini-reforma tributária, advinda da Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, foi reconhecida a necessidade de uma maior intervenção de normas gerais tributárias nacionais, a serem editadas pela União,

¹⁸ Súmula do STF nº 575: *A mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional.*

¹⁹ Súmulas do STJ. Nº 20: *A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.* Nº 71: *O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento de ICM.*

²⁰ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de. Artigos já citados, sendo o mais recente o artigo Afinal, tratados internacionais pode ou não isentar tributos estaduais, distritais e municipais?, **RFDT**, nº 18. p. 72.

²¹ A este respeito, José Souto Maior BORGES indaga, para depois concluir: “Que país concordaria em celebrar com o Brasil tratado cujas cláusulas tivessem a sua aplicação condicionada à aquiescência de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios? Tratado dependente, para sua eficácia, de recepção e confirmação em leis estaduais, distritais e municipais não passaria de uma inutilidade institucional, frustrante pela sua inefetividade.” (op. cit., p. 465).

pelo menos em relação às microempresas e às empresas de pequeno porte (CF, art. 146, *caput*, inciso III, alínea *d*, parágrafo único, incisos I ao IV).²²

4. A posição hierárquica dos tratados internacionais segundo a Constituição brasileira, o art. 98 do Código Tributário Nacional e a questão de aplicação de normas

Internamente, os tratados internacionais são equivalentes às leis ordinárias nacionais, salvo nas exceções previstas no art. 5º, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, em que as normas de tratados sobre direitos humanos são equiparadas às normas constitucionais.

Reza o já comentado § 2º do artigo 5º, do Estatuto Político, de 1988, que 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*, vale repisar, tratados sobre direitos humanos celebrados pelo Brasil e em plena vigência até a data de promulgação da Carta Política brasileira, isto é, até 5 de outubro de 1988.

Já o § 3º do artigo 5º da Constituição da República, introduzido pelo artigo 1º da Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004 (*DOU* de 31/12/2004), dispõe que os tratados e as 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.

²² CF: Art. 146. Cabe à lei complementar: ... III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: ... d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, ... Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Diante de tal preceptivo, e pela expressão “que forem aprovados”, mesmo tratando sobre direitos humanos, pode o Congresso, se assim considerar conveniente, mesmo para, conforme as circunstâncias, viabilizar a aprovação, continuar a submeter o exame desses tratados ao processo legislativo comum com *quorum* de maioria simples de votos. Nesse caso, nada muda, e os tratados assim aprovados e promulgados permanecem a ter hierarquia equiparável à das leis ordinárias nacionais.

Passa, entretanto, o Congresso Nacional a ter a faculdade de referendar tratados sobre direitos humanos, utilizando os mesmos procedimentos próprios para a aprovação de emendas constitucionais, de modo que os tratados internacionais sobre direitos humanos, assim referendados, terão estrutura e hierarquia equiparáveis as das normas constitucionais, desde as respectivas promulgações.

Estou que o Congresso Nacional não está obrigado, a partir da entrada em vigor do novo preceptivo constitucional do § 3º, do artigo 5º, acrescentada pela Emenda Constitucional nº 45, de 30/12/2004, ou seja, a partir de 31/12/2004, a sempre se submeter, para aprovação de tratados constitucionais sobre direitos humanos, ao procedimento legislativo semelhante ao exigido para a aprovação de emendas constitucionais.

Interpretação em sentido contrário poderia, ocasionalmente, dificultar, em relação à Constituição originária, promulgada em 5/10/88, a aprovação de novos tratados internacionais sobre direitos humanos, o que seria suficiente para gerar a inconstitucionalidade do artigo 1º da EC nº 45/2004, na parte que acrescenta o § 3º ao artigo 5º da Constituição Federal, tendo em vista que os direitos e garantias individuais fazem parte do núcleo irreduzível da Carta Política Brasileira, de modo que, exigir maiores obstáculos para a internação de direitos humanos no País por tratados internacionais, poderia significar a extinção do direito que assegurava a aprovação de tratados internacionais sobre direitos humanos de maneira mais facilitada, com o *quorum* de exigência, para aprovação, de maioria simples.

Quanto ao passado, refiro-me a eventuais direitos humanos decorrentes de tratados do qual o Brasil seja parte e que ainda não se encontrassem no extenso

rol do artigo 5º, concluídos mediante processos simples, no período após 5 de outubro de 1988 e antes da emenda constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004 (publicada no *DOU* de 31/12/2004), opina o eminente internacionalista Francisco Rezek, no sentido de que, com esta emenda, o Congresso constituinte os teria elevado à categoria dos tratados de nível constitucional.²³

Segundo o referido jurista, essa seria uma equação jurídica da mesma natureza daquela que explica que o nosso Código Tributário, promulgado a seu tempo como lei ordinária, tenha-se promovido a lei complementar à Constituição desde o momento em que a Carta disse que as normas gerais de direito tributário deveriam estar expressas em diplomas dessa estatura.²⁴

Com todas as vênias divirjo.

Primeiro porque normas constitucionais decorrentes do Poder Constituinte derivado têm, em regra, vigência e eficácia imediata, para frente, não cabendo a retroação, salvo se expressamente previsse esse efeito retroativo, o que, na espécie, não sucedeu.

Depois, a Constituição, com a Emenda nº 45, não determinou a obrigatoriedade de que todos os tratados sobre direitos humanos só pudessem, agora, ser aprovados pelo Congresso Nacional com o procedimento especialíssimo de aprovação de emendas constitucionais.

Aliás, se isto fosse realidade, estaria se criando maiores obstáculos para a aprovação de tratados sobre direitos humanos no Brasil, o que, como já dito, seria inadmissível.

Sendo assim, já que não se passou a exigir, em todos os casos, a extensão aos tratados internacionais das mesmas exigências previstas para a aprovação de emendas constitucionais, tendo sido criado apenas uma faculdade ao Poder Legislativo brasileiro, em minha modestíssima opinião, os tratados sobre direitos humanos, que mereceram o referendo do Congresso Nacional, foram ratificados no exterior e promulgados internamente, após a promulgação da Constituição, em

²³ REZEK, J.F. **Direito internacional público: curso elementar**, 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 100 a 103.

²⁴ *Ibidem*, p. 103.

5 de outubro de 1988 e antes da emenda constitucional nº 45, permanecem com hierarquia equiparável às leis ordinárias nacionais.

Nos termos do artigo 102, III, *b*, da Constituição Federal, compete ao Supremo Tribunal Federal julgar a constitucionalidade de tratados internacionais.

Assim, ressalvadas as retrocitadas hipóteses previstas nos §§ 2º e 3º, do artigo 5º, da Constituição Federal, as normas de tratados se incorporam, normalmente, ao ordenamento jurídico brasileiro com o *status* de normas infraconstitucionais, vale dizer, de leis ordinárias nacionais, sujeitas, portanto, ao controle de constitucionalidade²⁵, sendo esta também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido dessas normas serem, também, susceptíveis de controle de legalidade (CF, arts. 102, III, *a*; 104, III, *a*).

Vejamos um caso particular: A Constituição Federal, de 1988, no seu artigo 5º, inciso LXVII, garante que *não haverá prisão civil por dívida*, mas ressalva dessa garantia exatamente duas hipóteses, em que, portanto, autoriza a prisão por dívida civil - no caso de *responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel*.

No entanto, a Convenção de São José da Costa Rica excluiu da possibilidade da prisão do depositário infiel por dívida civil, e o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento, da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.497-DF, decidiu pela inconstitucionalidade dessa restrição.

²⁵ O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Rp nº 803-DF, rel. Exmº Sr. Ministro DJACI FALCÃO (*in RTJ* 84/724), confirmou a tese da supremacia da Constituição da República de 1967 (EC/69) sobre quaisquer atos de direito internacional público, ao declarar a inconstitucionalidade parcial da Convenção da OIT nº 110. Também no RE nº 109.173-SP, rel. Exmº Sr. Ministro CARLOS MADEIRA (*in RTJ* 121/270-276). É, nesse mesmo diapasão, a decisão do STF na ADIN nº 1.480-3-DF, Rel. Exmo Sr. Min. Celso de Mello, na qual foi examinada a compatibilidade da Convenção OIT nº 158 com a Lei Suprema de 1988 (www.stf.gov.br). Na doutrina, destaco: PONTES DE MIRANDA **Comentários à Constituição de 1967; com a emenda nº 1**, tomo IV, 3ª. ed., RJ, Forense, 1987, p. 146; REZEK, J. F. *Direito internacional público: curso elementar*, 2ª. ed., SP, Saraiva, 1991, pp.103/104, e **Direito dos Tratados**, RJ, Forense, pp. 462/463); MENDES, Gilmar Ferreira **Jurisdição constitucional: o controle abstrato das normas no Brasil e na Alemanha**, SP, Saraiva, 1996, p. 168.

Desse modo, mesmo para os que adotam a tese de que, por força da Emenda Constitucional nº 45, de 2004, os tratados sobre direitos humanos teriam sido recebidos como normas de hierarquia constitucional, especificamente, aqui, por mais razão ainda, não se pode adotar essa concepção, tendo em vista a máxima de que norma legal declarada inconstitucional, é inconstitucional desde a sua origem, de modo que mesmo mudança constitucional posterior, que tenha eficácia imediata, como é normal, e não retroativa, tornando a norma compatível com a Constituição a salva desta pecha.

A título ilustrativo, cabe apresentar um precedente do Supremo Tribunal Federal. Foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, no qual se declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º, da Lei ordinária federal nº 9.718/98, por ter ampliado o conceito de faturamento para toda e qualquer receita da empresa, operacionais ou não, equiparando o faturamento à receita bruta, violando, assim, a discriminação constitucional da incidência da contribuição social sobre o faturamento, diante da redação original do artigo 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição da República do Brasil, de 1988, faturamento concebido como o conjunto de receitas operacionais da empresa, a despeito de a norma constante do texto atual do artigo 195, I, *b*, da mesma Carta, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998 ser conciliável com o disposto no malsinado preceito infraconstitucional, contudo, decidiu-se que não haveria de se falar em convalidação, nem recepção deste § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/97, já que eivado de nulidade original insanável, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição, mesmo tendo esta EC 20/98 sido publicada no *vacatio legis*, ou seja, em data anterior ao início de produção dos efeitos da Lei 9.718, em face da necessidade do atendimento ao princípio da anterioridade nonagesimal do artigo 195, § 6º, da Constituição, ou seja, mesmo tendo a focalizada emenda constitucional sido publicada após a publicação da lei, mas vinte dias antes do início da vigência desta mesma lei.

De modo geral, *quando os tratados trazem tratamento distinto e inconciliável* sobre uma certa matéria, o problema se resolve pela regra ***lex***

posterior derogat priori. Há lugar também para a regra ***lex specialis derogat generali***, quando se apure que, independentemente da ordem cronológica, quiseram as partes excepcionar certo dispositivo de alcance geral em situações determinadas, para as quais previram disciplina peculiar²⁶.

Segundo, ainda, o magistério de Francisco Rezek, havendo *diversidade da fonte de produção normativa* e existindo um conflito real, deixando o Estado nele envolvido de executar fielmente um dos tratados conflitantes, terá ele cometido um ilícito internacional contra o co-pactuante prejudicado. No que concerne à Carta das Nações Unidas, contudo, Rezek adverte: “Ali se lê, no art. 103: *No caso de conflito entre as obrigações dos membros das Nações Unidas em virtude da presente Carta e as obrigações resultantes de qualquer outro acordo internacional, prevalecerão as obrigações assumidas em virtude da presente Carta*”.²⁷

Princípios, como o da prevalência dos direitos humanos, o da igualdade entre os Estados, o da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e o mandamento de busca da integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações, devem nortear a República Federativa do Brasil nas suas relações internacionais e na interpretação da escolha do tratado que deva prevalecer (CF, art. 4º, *caput*, incisos II e IX, e parágrafo único).

Passo a examinar o conflito entre as normas de tratado incorporadas ao Direito interno e as demais normas internas infraconstitucionais, sim, porque, no Direito brasileiro, em regra, é inadmissível, a prevalência de tratado internacional contra a Constituição.

Deve ser dito que as normas de tratado ou convenção internacional, modo geral, sem falar da hipótese do já analisado § 3º do artigo 5º, após passarem a integrar o direito interno ao mesmo nível hierárquico das leis ordinárias e diplomas de grau equivalente, têm aplicação imediata, inclusive naquilo em que modifiquem, no caso concreto, a legislação interna federal, estadual, distrital e municipal (RE nº

²⁶ REZEK, F. J. Op. cit., p. 94.

²⁷ Ibidem, p. 95 e 96.

71.154-PR, in *RTJ* 58/70-74), desde que não prejudiquem direitos adquiridos (CF, art. 5º. XXXVI).²⁸

O tratado internacional, devidamente referendado pelo Congresso Nacional, promulgado pelo Presidente da República e conseqüentemente publicado, é, regra geral, internamente, equivalente a uma lei ordinária nacional,²⁹ não sendo permitido ao tratado cuidar de matéria que requeira lei complementar, a não ser que traga simples normas programáticas e não de execução imediata, isto porque, como não há disposição constitucional, prevendo o mesmo *quorum* de maioria absoluta de votos, para que o Congresso aprove tratados, convenções ou atos internacionais (CF, art. 47), os mesmos, em regra, são aprovados com *quorum* exigido para aprovação de leis ordinárias, ou seja, *quorum* comum de maioria simples.³⁰

Não tendo a Constituição da República do Brasil consagrado o primado das normas de tratado internacional sobre as leis nacionais, concedendo apenas a paridade (exceto no que concerne às normas de tratados sobre direitos humanos, onde aí tratado sobre matéria tributária poderia viabilizar ou promover a defesa deste ou daquele direito humano), o tratado, assim mesmo, não que revogue, mas prevalece, quanto à aplicação de suas normas, sobre as leis internas anteriores à sua promulgação, suspendendo-a para o caso específico do tratado.

O problema sobre qual das duas normas deve prevalecer se acentua, quando se quer saber se lei posterior, representando a última manifestação de vontade do Parlamento, prevalece ou não em relação ao tratado internacional a ela anterior?

²⁸ Cf., nesse diapasão, STF: RE 71.154/PR (*RTJ* 58/70-74).

²⁹ Nesse sentido: SAMPAIO DÓRIA (obra citada, p.41); MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, 2º vol., 2ª. ed., RJ, Forense, 1994, p. 27; e BORGES . José Alfredo. Tratado internacional em matéria tributária como fonte de direito, **Revista de Direito Tributário** 27/28, pp. 170-173, Revista dos Tribunais).

³⁰ Por ocasião do julgamento de pedido de medida liminar na ADIN nº 1.480-3-DF, no qual se discute a constitucionalidade do Decreto Legislativo nº 68, de 16/09/92 e do Decreto nº 1.855, de 10/04/96, que respectivamente aprovaram e promulgaram a Convenção nº 158 da OIT, diante de suposto conflito entre os arts. 4º a 10 do Tratado com o art. 7º, I, da CF/88 e o art. 10, I, do ADCT. O STF entendeu *que os tratados internacionais não podem ingressar na ordem jurídica interna brasileira como leis complementares*.

Nesse caso, já que a Constituição da República, em regra, não prevê a superioridade hierárquica do tratado em relação à lei infraconstitucional, concedendo mera paridade normativa, a questão é resolvida ou pela aplicação do critério cronológico *lex posterior derogat priori*- (LICC, art. 4º, § 1º) ou, quando cabível, pela utilização do critério da especialidade *lex specialis derogat generali*- (LICC, art. 4º, § 2º)

A questão se complica quando se deseja saber qual a norma se deve aplicar: se a do tratado anterior, ou da lei infraconstitucional posterior a ele, na hipótese de abranger o caso previsto especificamente no tratado?

Nas oportunidades em que enfrentou a questão, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em 1951, que *o tratado revoga as leis que lhe são anteriores; não pode, entretanto, ser revogado pelas posteriores, se estas não o fizerem expressamente ou se não o denunciarem*³¹. Depois, em 1974 e 1981, deliberou pela *prevalência do tratado, mesmo anterior à lei, porque continham normas específicas*³².

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004,³³ que transcorreu entre 3 de setembro de 1975 a 1º de junho de 1977, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao examinar a inovação efetuada pelo Decreto-lei nº 427/1969 relativamente à Convenção de Genebra - Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias, promulgada no Governo do Presidente Castelo Branco em 1966, no ponto em que criou uma outra hipótese de nulidade para a nota promissória: a falta de registro no cartório, decidiu, por maioria de votos, em face do conflito real de normas, afastar a aplicação do tratado, para aplicar a lei

³¹ Caso União *versus* Cia. Rádio Internacional do Brasil, rel. Exmº Sr. Min. LAFAYETTE DE ANDRADA (pub. in *Revista de Direito Administrativo* vol. 34, pp.106/110).

³² Nesse sentido: HC nº 51.977-DF, rel. Exmº Sr. Min. THOMPSON FLORES (in *RTJ* 70, p.333/335) e HC nº 58.727-DF, rel. Exmº Sr. Min. Soares Mucos (in *RTJ* 100, pp.103/1039). A procurador-geral da Fazenda Nacional, através de seu procurador-geral, Dr. MANOEL MARTINS DOS REIS, emitiu Parecer, no processo S. C. nº 247.343- 58, assim ementado: “- Leis de caráter geral, instituindo taxas, não revogam isenção dada por acordo internacional anterior, que é lei especial.”

³³ Pleno do STF, RE nº 80.004-SE (*RTJ* 83/809-848).

posterior a ele, por representar esta a última vontade do legislador, sem embargo das conseqüências do descumprimento do tratado no plano internacional.

No campo tributário, no entanto, alguns pronunciamentos de nossa Corte Constitucional³⁴ têm sido no sentido da prevalência dos tratados (GATT e ALADI) sobre as leis tributárias, inclusive dos Estados-membros, diante do reconhecimento da validade do art. 98 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, no Recurso Extraordinário nº 90.824-SP (DJU de 19/9/1980), Relator o Ministro Moreira Alves, o Supremo Tribunal Federal assentou que o artigo 98 do Código Tributário Nacional, na sua função de norma geral de direito tributário, assegura que o tratado internacional sobre matéria tributária deve ser respeitado pela legislação fiscal brasileira posterior.

Antes, em 9/3/1976, no Recurso Extraordinário nº 83.428-SP (RTJ 77/985), Relator Ministro Cordeiro Guerra, o STF reconheceu que deve ser observado o artigo 98 do CTN, e, conseqüentemente, admitiu a plena validade no Direito brasileiro da cláusula de igualdade com o tratamento nacional ou cláusula de não-discriminação como prolongamento da cláusula da nação mais favorecida, tendo acatado, assim, isenção do ICM no que tange à produto importado de país signatário do *General Agreement on Tariffs and Trade*, em virtude de norma de

³⁴ A título ilustrativo, transcrevo a seguinte ementa do STF (RREE 113.701-SP, *in* RTJ 125/367-371, e 114.950-SP, *in* RTJ 125/1285-1290), relator o Exmº Sr. Ministro MOREIRA ALVES: “ICM. Extensão de isenção a produto importado de país signatário do GATT sendo isento o similar nacional. Interpretação do § 11 do art. 23 da Carta Magna, na redação dada pela Emenda 23/83. O mencionado dispositivo constitucional é regra de explicitação do âmbito de incidência do ICM a nortear a legislação estadual que o instituir, e não norma de instituição direta desse imposto nessa hipótese de incidência, ou preceito proibitivo da concessão de isenção, nesse caso, do tributo por força de lei estadual ou de tratado internacional. Ainda nos Estados em que a legislação local instituiu o ICM para essa hipótese de incidência permitida pela Emenda Constitucional nº 23/83, se também a legislação estadual concede isenção à saída de determinado produto, essa isenção se estende ao similar importado de país signatário do GATT, e isso porque aquela lei instituidora ter de ser interpretada, para não ofender o disposto no art.98 do CTN, como aplicável a todos os casos que não os ressalvados, em virtude de extensão de isenção, pelos tratados internacionais. Recurso Extraordinário conhecido, mas não provido.” A Súmula 575 do STF tem o seguinte teor: “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida ao similar nacional.”

acordo internacional expresso em tratado (parte II, art. III do GATT/1947), incorporada à legislação tributária nacional, que reza que toda e qualquer mercadoria importada de país signatário do referido acordo deve receber em relação aos tributos de cada país, exceto o imposto sobre importação ou os gravames sobre importação, o mesmo tratamento fiscal dado ao produto nacional similar (no mesmo diapasão: STF, RE nº 84.768-SP, Rel. Min. Moreira Alves).

O Superior Tribunal de Justiça, também de forma reiterada, tem decidido que lei estadual, que instituiu ICM com base na competência explicitada e ampliada pela EC nº 23/83, ao aditar o § 11 do art. 23 da CF/67, *há de ser interpretado em consonância com o princípio da equivalência de tratamento fiscal*, consagrado nos textos GATT e ALADI, por força dos quais *as isenções tributárias que contemplam, o similar nacional devem ser estendidos ao produto importado de países signatários dos tratados em apreço, sob pena de ofensa ao art. 98 do CTN*.³⁵

Algumas decisões judiciais têm tomado, como critério para prevalência do tratado, o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional, mas apenas nas hipóteses dos chamados tratados contratuais e não nos casos de tratados normativos.

Estou que tal distinção não tem fundamento, já que todo tratado normativo não deixa de ser contratual, assim como todo tratado contratual também não deixa de ser normativo.

O controvertido artigo 98, do Código Tributário Nacional, recebido pelo artigo 146, incisos II e III, da Carta Política, de 1988, com categoria de norma de lei complementar, assim dispõe: *Os tratados e as convenções internacionais*

³⁵ Nesse sentido, apenas para exemplificar: STJ, Recurso Especial nº 846-SP, rel. Exmº Sr. Ministro ILMAR GALVÃO, pub. *in* RSTJ 10/354-361. No entanto, o STJ, rel. o Exmº Sr. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, entendeu, em outra oportunidade, que o art. 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual (Resp nº 37.065-5-PR, *in* RSTJ 57/394-398). Súmula 20 do STJ: “A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”.

revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Sobre tal dispositivo legal, Francisco Rezek opina que o legislador, ao produzir o direito interno ordinário, deve observar os compromissos externos da República, no mínimo para não induzi-la em ilícito internacional.³⁶

Defende Rezek que, caso lei ordinária não atenda à recomendação desta norma geral de direito tributário, do calibre de lei complementar, de observar os tratados internacionais a ela anteriores (CTN, art. 98), tal norma de lei ordinária interna sucumbiria por inconstitucionalidade formal, por ofender não diretamente ao tratado, mas a própria norma de hierarquia de lei complementar do artigo 98 do Código Tributário Nacional.³⁷

A questão que vem sendo levantada, no entanto, contra essa concepção é que só a Constituição poderia ter dado essa hierarquia superior ao tratado internacional, e ela assim não o teria feito, dando, apenas, a paridade entre tratado internacional e lei ordinária.

Assim, ou esse artigo 98 do CTN seria inconstitucional, ou representa ele uma mera norma de recomendação para prevenir conflitos.

José Souto Maior Borges reconhece a impropriedade técnica do artigo 98 do CTN: os tratados e as convenções internacionais não revogam a legislação tributária interna. *Trata-se, segundo Souto Maior, de problema de aplicabilidade, não de hierarquia, nem de revogação.*³⁸

O tratado internacional, porque celebrado pela República Federativa do Brasil, e não pela União Federal, que a integra, juntamente com os Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, tem hierarquia análoga à lei nacional e não simplesmente federal.

Daí o seu primado de aplicação em relação às leis não só estaduais, distritais e municipais, mas também em relação às leis ordinárias federais,

³⁶ REZEK, J.F. Op. cit., p. 100.

³⁷ Ibidem, p. 101.

³⁸ BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**, SP: Saraiva, 2006, pp. 467 a 473.

obstando-se com isso a quebra de isonomia constitucional entre os entes integrantes da Federação brasileira.

Ora, foi dito que a República Federativa do Brasil é pessoa de Direito Internacional Público, com soberania, competente, portanto, para celebrar tratado internacional.

O mesmo não acontece com a União, que, como visto, não é parte na celebração de tratados internacionais, apenas, representa, nas relações internacionais e na celebração de tratados, todo o Estado brasileiro.

De modo que é razoável a tese de que a República Federativa do Brasil, apenas representada pela União, pode celebrar tratados internacionais isentando ou reduzindo tributos estaduais, distritais e municipais, podendo tais atos, é claro, serem examinados pelo Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade, em face de eventual excesso contra a Federação brasileira.

Vimos, assim, que, nos casos de tratados internacionais, não se aplicam as inúmeras normas constitucionais de definição de competências para isentar, inclusive a chamada norma de vedação de isenções heterônomas (CF, art. 151, III), pois essas normas somente são aplicáveis nas relações internas ou domésticas entre os entes da própria Federação brasileira.

Se assim é, também norma de lei federal não pode ir contra disposição de tratado internacional, sobretudo em matéria tributária, como recomenda a norma de prevenção de conflito do artigo 98 do CTN.

Assim, se determinada isenção ou redução de tributo federal é dado pela República Federativa do Brasil, pelo próprio Estado brasileiro, embora representado pela União Federal, numa relação entre Estados soberanos, não cabe, posteriormente, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, partes que integram o Estado brasileiro, dispor, por respectivas leis, em sentido contrário.

Da mesma forma e com mais clareza ainda, se determinadas isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais são concedidas pela República Federativa do Brasil, por meio de tratados internacionais, só se pode entender que tais medidas foram instituídas pelo próprio Estado brasileiro, portanto, para melhor

me fazer compreender, por todos os entes da Federação que compõem o Brasil, estando todos *presentados* pelo Estado brasileiro, sendo que a União, apenas, representa a República Federativa do Brasil nos tratados internacionais.

Sendo assim, norma legal de um ente parcial da Federação não pode prevalecer sobre norma do todo, do Estado brasileiro, não por questão de uma hierarquia entre tratado internacional e a lei interna, mas por questão mesmo de órbita de aplicação de normas: leis internas são revogadas por leis internas posteriores, a não ser no caso da lei anterior ser específica; já normas de tratados internacionais, para desobrigar o País, devem ser denunciadas pelo Brasil.

Ademais, observando-se o preceptivo constitucional do artigo 4º, *caput*, inciso V, constata-se que, entre os princípios orientadores da República Federativa do Brasil, em suas relações internacionais, está a igualdade entre os Estados Soberanos.

De modo que, caso se queira extinguir ou revogar norma de tratado internacional, desobrigando o País interna e internacionalmente, o certo seria buscar os meios adequados ou convencionados para a órbita de tratados internacionais, dentre eles, o principal que é a denúncia.

Não seria adequado, em face do critério da igualdade entre os Estados soberanos, que deve orientar o País em suas relações internacionais (CF, art. 4º, V), se aceitar que o Brasil possa impor a outra parte contratante a sua lei interna de um dos componentes da Federação brasileira para desfazer o compromisso internacional, sendo que quem compete manter relações internacionais e cuidar de tratados é a República Federativa do Brasil, e não algum dos seus integrantes.

Fica claro e repisado que a questão, aqui, é de órbita de aplicação de normas: nas relações internas, domésticas, devem atuar as leis de cada ente da Federação brasileira, de conformidade com a competência atribuída pela Constituição da República; no entanto, nas relações internacionais, entre Estados soberanos, ou seja, nas relações interestatais, comporta a aplicação de normas do Estado brasileiro, de normas de tratados internacionais e as formas internacionalmente admitidas de extinguir um compromisso interestatal ou

pluriestatal, como a denúncia de tratados, e não normas oriundas de partes-componentes da Federação brasileira.

Destarte, não é razoável conceber que, o Brasil possa impor a outro País ou a Estados soberanos contratantes norma posterior do seu direito interno infraconstitucional.

Ademais, a importância da norma do parágrafo único do artigo 4º, da Constituição do Brasil, deve ser reconhecida, também aqui, quando se diz que lei infraconstitucional posterior ao tratado, deve observá-lo, no sentido de que, mesmo sendo norma programática, tem ela a eficácia de não admitir que normas infraconstitucionais posteriores possam aparecer contra a orientação dada à República Federativa do Brasil de buscar a integração dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Por fim, o próprio princípio da moralidade da Administração pública (CF, art. 37, *caput*), combinado com o princípio da razoabilidade (CF, art. 5º, LIV), também, corroboram que tratado internacional suspendem a aplicação de lei ordinária interna anterior, e que a lei interna brasileira posterior deverá observar o que foi pactuado em tratado internacional. Tudo é uma questão de aplicação de normas dentro de sua órbita.

Interpretação contrária toleraria que o Brasil cometesse ilícitos internacionais, respondendo economicamente por isso, o que parece inadequado.

6. Conclusões

Diante do exposto, resta concluir:

- a) pessoa de Direito Internacional, com soberania e competência para celebrar tratados internacionais é a República Federativa do Brasil, representada pela União;
- b) os tratados internacionais, inclusive, sobre matérias tributárias devem percorrer o seguinte caminho: assinatura da minuta do tratado (CF, art. 84, VII e VIII); referendo do Congresso Nacional, através de decreto legislativo (CF, art. 49, I); autorizando a ratificação do tratado; ratificação, obrigando o País no exterior; e a internalização do tratado, que se dá com publicação do decreto promulgador do

Presidente da República (CF, art. 84, IV e VIII), a partir daí o tratado internacional passa a ser executável no Brasil.

c) tratados internacionais pode legitimamente isentar ou reduzir tributos estaduais, distritais e municipais, posto que quem atua, na espécie, é a própria República Federativa do Brasil em relações externas entre Estados soberanos, sendo que as normas constitucionais de definição de competência para isentar, como a vedação do artigo 151, *caput*, III, só se aplicam nos relacionamentos internos dos entes da Federação brasileira;

d) internamente, os tratados internacionais são equivalentes às leis ordinárias nacionais, salvo nas exceções previstas no art. 5º, §§ 2º e 3º, da CF, em que as normas de tratados sobre direitos humanos são equiparadas às normas constitucionais;

e) a questão, então, na maioria dos casos não é de hierarquia, mas de aplicação de normas em suas órbitas próprias nas relações internas e externas.

f) a norma do artigo 98 do CTN quer expressar que tratado internacional suspende a aplicação da lei interna nos casos específicos cuidados pelo tratado; bem como, recomenda que lei interna posterior observe o que foi pactuado em tratado internacional;

f) existindo um tratado em matéria tributária celebrado pela República Federativa do Brasil, pelo próprio Estado brasileiro, embora representado pela União Federal, numa relação entre Estados soberanos, não cabe, posteriormente, a União ou quaisquer das outras partes que integram o Estado brasileiro, dispor em sentido contrário;

g) caso o Brasil queira se desobrigar do compromisso internacional assumido, o caminho é recorrer ao que foi internacionalmente convencionado ou à denúncia do acordo internacional;

h) sendo assim, norma legal de um ente parcial da Federação não pode prevalecer sobre norma do todo, do Estado brasileiro, não por questão de uma hierarquia entre tratado internacional e a lei interna, mas por questão mesmo de órbita de aplicação de normas: leis internas são revogadas por leis internas

posteriores, a não ser no caso da lei anterior ser específica; já normas de tratados internacionais, para desobrigar o País, são denunciadas pelo Brasil;

i) de fato, entre os princípios orientadores da República Federativa do Brasil, em suas relações internacionais, está, no inciso V do art. 4º da CF, a igualdade entre os Estados Soberanos, sendo relevante, também, a norma programática do art. 4º, parágrafo único, da CF.

j) o próprio princípio da moralidade administrativa (CF, art. 37, *caput*), tomada em conjunto com o princípio da razoabilidade (CF, art. 5º, LIV) corroboram as nossas conclusões.

7. Bibliografia

BARRAL, Weber e PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 70, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 140-149.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**, Teresina: Editora da Universidade Federal do Piauí, 1992.

BORGES, J. Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**, São Paulo: Saraiva, 2005.

CAMPOS, João Mota de. **Direito comunitário**, 7ª edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988), **Revista de Direito Tributário** 59/180-194, SP: Revista dos Tribunais.

DREZI, Misabel Abreu Machado (coordenadora). **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra de Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Tributação no Mercosu/**. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais e CEU, 2002.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

REZEK, J.F. **Direito internacional público: curso elementar**. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes. Republicação atualizada do artigo Afinal, tratado internacional pode ou não isentar tributos estaduais, distritais e municipais? **Revista Fórum de Direito Tributário**. N° 18, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005, pp. 67 a 85, anteriormente publicado com o título Afinal, Tratado Internacional Pode ou não Isentar Tributos Estaduais e Municipais?, no **Volume de Apoio do 6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**, São Paulo: IOB, novembro de 1997, p. 113-123, e no **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 18, texto 1/12673, 1998. Também do mesmo autor in **Tributação no Mercosul PESQUISAS TRIBUTÁRIAS NOVA SÉRIE** - 3, ref. ao XXII Simpósio Nacional de Direito Tributário, coord. Ives Gandra da Silva MARTINS, SP: Editora Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1997. p. 506-507.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da não-discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária., In DERZI Misabel Abreu Machado (Coord.) **Construindo o direito tributário na Constituição – uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**, Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4ª. ed., RJ, Forense, 1995.

www.stf.gov.br – informativos e jurisprudência do STF.