

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE RIO GRANDE – FURG
FACULDADE DE DIREITO – FADIR**



TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

EULÁLIA GUIMARÃES SEIXAS

**TRATADOS INTERNACIONAIS, LEGISLAÇÃO TRIIBUTÁRIA
BRASILEIRA E A CONCESSÃO DE ISENÇÃO**

Eulália Guimarães Seixas

**TRATADOS INTERNACIONAIS, LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A
CONCESSÃO DE ISENÇÃO**

**Monografia apresentada junto à Faculdade de
Direito – FADIR – da Universidade Federal de
Rio Grande, como requisito parcial à obtenção
do título de Bacharel.**

**Orientador (a): Liane Francisca Hüning
Birnfeld**

**Rio Grande
2014**

Eulália Guimarães Seixas

**TRATADOS INTERNACIONAIS, LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A
CONCESSÃO DE ISENÇÃO**

**Monografia apresentada junto à Faculdade de
Direito – FADIR – da Universidade Federal de
Rio Grande, como requisito parcial à obtenção
do título de Bacharel.**

**Orientador (a): Liane Francisca Hüning
Birnfeld**

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Liane Francisca Hüning Birnfeld

Prof. Carlos André Birnfeld

Prof. Éder Dion

*À minha família: meus filhos Humberto,
Hermano e Antônia, e meu marido Francisco
Affonso pelo apoio, carinho e dedicação.*

AGRADECIMENTOS

A esta universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a realização de um grande objetivo em minha vida.

A minha orientadora Liane pelo suporte e pelas suas correções e incentivos.

A todos os *professores* da Faculdade de Direito da FURG pelos ensinamentos, pela convivência, amizade e dedicação, meus eternos agradecimentos.

Agradeço ao meu companheiro *Francisco Affonso* pelo amor, paciência, apoio incondicional, contribuição valiosa e incentivo nas horas difíceis de desânimo e cansaço.

Agradeço a minha mãe *Maria Virginia*, que com carinho e apoio, não mediu esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

Ao meu pai Vitor Hugo que apesar de sua ausência física me fortaleceu com sua presença espiritual e que para mim foi muito importante.

Obrigada aos meus filhos amados Humberto, Hermano e Antônia que me fizeram entender que o futuro é feito a partir da constante dedicação no presente!

Meus *agradecimentos* às minhas irmãs, Adelina e Mariana, meus sobrinhos, Giordano e Caetano, meus cunhados Giovane e Dionísio que fizeram parte da minha formação e que vão continuar presentes em minha vida com certeza.

Agradeço aos meus sogros, Ismael e Regina, minha cunhada Rachel, seu companheiro Daniel e meu sobrinho Pedro pelo grande apoio, *imprescindível*, no meu processo de formação.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

“A compreensão do papel e alcance do direito internacional somente se consolidará na medida em que se tenha conscientização da absoluta impossibilidade e inadequação operacional dos sistemas nacionais, isoladamente considerados, como unidades autônomas, muitas vezes, se não francamente antagônicas, ao menos colidentes, para atender as necessidades do tempo presente” (Accioly e Nascimento e Silva).

RESUMO: A proposta do presente trabalho é analisar a forma de ingresso dos tratados internacionais na ordem jurídica interna. Buscar-se-á verificar se há hierarquia da legislação tributária prevista nos tratados internacionais com relação à legislação tributária interna no que tange o instituto da isenção e, também, se o Estado Federal Brasileiro detém o monopólio da soberania e da personalidade internacional para celebrar tratados internacionais com cláusulas de isenção tributária de tributos pertencentes a outros entes federados – Estados e Municípios. Primeiramente, desenvolver-se-á um estudo sobre as fontes do direito tributário. Analisar-se-á a lei em sentido amplo, que é a fonte por excelência do direito tributário, como consequência do princípio da legalidade tributária. Logo em seguida, abordar-se-ão aspectos relevantes no que tange os tratados internacionais, questões conceituais, classificação. Falar-se-á também sobre o conflito existente entre os tratados internacionais e as normas de direito interno. Para tanto, o presente trabalho utiliza a doutrina de Direito Internacional Público, apontando, desde já, para autores como Valério de Oliveira Mazzuoli, G.E. do Nascimento e Silva, Hidelbrando Accioly. Em seguida tratar-se-á, especificamente sobre o instituto da isenção tributária expondo conceito, princípios aplicáveis ao instituto, classificação. Depois de fornecidas as ferramentas basilares, a guisa de conclusão, analisar-se-á a validade dos atos da União que outorgam as isenções tributárias através dos tratados internacionais celebrados por ela. Tentar-se-á verificar se há rompimento do pacto federativo com a ingerência na autonomia financeira e usurpação da competência legislativa dos entes federados, vez que a própria Carta Magna Brasileira, em seu artigo 151, III, limita o poder da União especificamente quanto à concessão de isenção tributárias heterônomas.

PALAVRAS-CHAVES : direito internacional público, tratados internacionais, direito tributário, legislação tributárias, isenção tributária.

ABSTRACT: The purpose of this paper is to analyze the inflow of international treaties in the Brazilian legislation. Be sought will check for hierarchy of tax legislation provided for in international treaties regarding the domestic tax laws regarding the institute of exemption and also the Brazilian Federal State monopoly of sovereignty and international personality to conclude international treaties with tax exemption clauses. First, we develop a study on the sources of tax law. Analyze the law in a broad sense, which is the source par excellence of the tax law, as a consequence of the principle of tax law. Shortly thereafter discuss relevant regarding international treaties, conceptual issues, classification aspects. We will also talk about the conflict between international treaties and rules of national law. We also use the doctrine of Public International Law, and the authors used we can mention right now, Francisco Rezek, GE do Nascimento e Silva and Hidelbrando Accioly. The third chapter will specifically about the institute's tax exemption, will bring concept, principles applicable to institute classification. After providing the basic tools, making use of them, we will analyze the legitimacy of the actions of the Union which grant tax exemptions, through international treaties concluded by it. We will try to check for disruption of the federative pact, since the Magna Charter itself Brasileira, in article 151, III, limits the power of the Union specifically on granting tax exemption heteronomous.

KEYWORDS: public international Law, international treaties, tax law, tax exemption.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO I.....	13
1. Fontes Primárias do Direito Tributário	13
1.1 Constituição Federal.....	14
1.2 Lei Complementar.....	16
1.3 Lei Ordinária.....	18
1.4 Lei Delegada.....	21
1.5 Medida Provisória.....	23
1.6 Decreto Legislativo.....	24
1.7 Tratados Internacionais.....	26
CAPÍTULO II.....	28
2. Tratados Internacionais.....	28
2.1 Conceito.....	31
2.2 Classificação dos Tratados.....	32
2.3 Competência para celebração.....	33
2.4 Competência Material.....	34
2.5 Processo de Formação.....	36
2.6 Natureza Jurídica.....	37
2.7 O Conflito entre Norma Interna e o Tratado Internacional.....	39
2.7.1 Teoria Dualista.....	39
2.7.2 Teoria Monista.....	41
2.7.3 Posicionamento do STF.....	43
CAPÍTULO III.....	47
3. Isenção Tributária.....	47
3.1 Conceito.....	48
3.1.1 Dispensa do pagamento do tributo devido.....	49
3.1.2 Hipótese de não incidência legalmente qualificada.....	49
3.1.3 Fato impeditivo.....	51
3.1.4 Isenção como limitação legal do âmbito de validade da norma.....	51
3.2 Princípios.....	52
3.3 Classificação.....	53
3.4 Isenção mediante Tratados Internacionais.....	58
CONCLUSÃO.....	63
REFERÊNCIAS.....	68

INTRODUÇÃO

Como é cediço, na atualidade, mais e mais vão se implementando as relações entre países em esfera global. Justamente, para o bom andamento destas relações é forçoso, observar, por detrás do movimento político, a necessária adequação de normas de direito interno dos diferentes países frente às questões que se vão forjando no cenário do direito das gentes.

Assim, este trabalho visa analisar a forma de ingresso dos tratados internacionais na ordem jurídica interna. Buscar-se-á verificar se há hierarquia da legislação tributária prevista nos tratados internacionais com relação à legislação tributária interna, e em especial, no que tange o instituto da isenção. Também, analisar-se-á se o Estado Federal Brasileiro detém o monopólio da soberania e da personalidade internacional para celebrar tratados internacionais, especialmente, com cláusulas de isenção tributária.

Será desenvolvido um estudo sobre as fontes do direito tributário. Analisar-se-á a lei em sentido amplo, que é a fonte por excelência do direito tributário, como consequência do princípio da legalidade tributária, qualificada no presente trabalho como instrumento introdutório primário, vez que, toda e qualquer regulação de conduta tem a obrigatoriedade de estar condicionada às disposições legais.

Seguindo a proposta do presente trabalho verificar-se-á se a concessão de isenções de tributos estaduais ou municipais, em sede de tratados internacionais celebrados pela República Federativa do Brasil, é ato válido eivado de constitucionalidade, ou, se há rompimento do pacto federativo uma vez que a própria Carta Magna Brasileira, em seu artigo 151, III, limita o poder da União especificamente quanto à concessão de isenções tributárias heterônomas.

Para tanto, analisa-se a Jurisprudência da Suprema Corte Brasileira no que tange esta questão, mostrando qual o seu posicionamento perante a resolução prática de possíveis conflitos.

Assim, é objeto de estudo do primeiro capítulo as fontes primárias do direito tributário, a saber: a lei constitucional, a lei complementar, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, bem como, os tratados e convenções internacionais, dispostos no art. 96 do Código Tributário Nacional.

Nesta ordem, a Constituição Federal é a estrutura sistemática do Direito Tributário, através dela que ele encontra seu campo de atuação, é a matriz do direito tributário se sobrepondo às demais fontes, pois nela estão contidas as linhas gerais do sistema tributário.

As leis complementares têm um papel fundamental dentro do direito tributário, uma vez que são utilizadas de maneira a complementar as disposições constitucionais, dispondo sobre conflitos de competência entre a União, Estados e Municípios, regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar e preceituando normas gerais em matéria tributária, na forma do art. 146 da CF/88.

A lei ordinária é a espécie normativa que tem a incumbência de instituir os tributos, corolário do princípio da estrita legalidade tributária, conforme o art. 150, I da CF/88.

No que tange as leis delegadas, as medidas provisórias e aos decretos legislativos verifica-se uma atuação mais restrita em matéria tributária, cada qual com suas peculiaridades.

Em relação aos tratados internacionais a opção de inseri-los como fonte introdutória de normas tributárias, justifica-se pelo fato de que, além de estarem inseridos como fontes primárias no próprio Código Tributário Nacional, também, uma vez inseridos na ordem jurídica interna, assumem caráter de norma infraconstitucional, segundo a doutrina brasileira. Mais precisamente, de acordo com a Suprema Corte Brasileira, eles situam-se no mesmo plano de validade das leis ordinárias.

Quanto a estes, abordar-se-á, no segundo capítulo, tendo em vista a finalidade deste trabalho, a conceituação doutrinária bem como, o conceito extraído da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969, a qual foi ratificada pelo Congresso Nacional Brasileiro em 25 de setembro de 2009. No decorrer do mesmo discutir-se-á a competência para a celebração, conforme art. 84, VIII, da Carta Maior; a competência material dos tratados internacionais e o processo de elaboração.

Ainda, neste contexto do capítulo segundo, será desenvolvida uma questão de extrema importância para o desenrolar do tema; a questão do conflito entre as normas de direito interno e as provenientes do direito internacional, mais precisamente, as normas provenientes de tratados, atos e convenções internacionais. Para tanto, será exposta uma abordagem a respeito das teorias monista e dualista, as quais servem como pano de fundo para a questão.

No terceiro capítulo será estudada a isenção tributária. Lança-se mão de teorias para conceituar o instituto. Abordar-se-ão princípios tributários constitucionais que norteiam o

instituto da isenção, bem como a classificação conforme o Código Tributário Nacional. Avaliam-se as isenções autonômicas e heterônomas e a vedação constitucional contida no art. 151, III da CF/88. Posteriormente, serão tratadas, especificamente, as isenções tributárias concedidas mediante os tratados internacionais.

Tendo passado por estes tópicos; acredita-se ser possível situar por sobre o manto teórico a discussão a que se propõe o presente trabalho.

CAPÍTULO I

1. FONTES PRIMÁRIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para falar em fontes do direito tributário, primeiramente é necessário fazer uma abordagem sobre o quê a doutrina entende por fonte, de maneira geral, dentro da ciência jurídica. Para isso, utilizar-se-á alguns autores que tratam sobre o tema.

Para Miguel Reale: *“Por “fonte do direito” designamos os processos ou meios em virtude dos quais as regras jurídicas se positivam com legítima força obrigatória, isto é, com vigência e eficácia no contexto de uma estrutura normativa”*.¹

Luciano Amaro entende que: *“Fontes são os modos de expressão do direito. Nos sistemas de direito escrito, como o nosso, a fonte básica do direito é a lei, em sentido lato (abrangendo a lei constitucional, as leis complementares, as leis ordinária, etc)”*².

Já Paulo de Barros Carvalho aprofunda o tema dizendo que:

O significado da expressão *fontes do direito* implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante de *“veículo introdutor de normas”*. Isso já nos autoriza a falar em *“normas introduzidas”* e *“normas introdutoras”*. Pois bem, nos limites desta proposta, as *fontes do direito* serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que *introduzam* no ordenamento outras normas (...)³

Diante destes conceitos, nota-se que todos eles pressupõem uma estrutura normativa de poder, ou seja, um centro de poder do qual emanam todas as regras de direito. A fonte do direito está no processo de produção e edição da lei, ou melhor, no processo legislativo, gênese de todas as regras de direito.

Buscar-se-á neste capítulo estudar a lei em sentido amplo, que é a fonte por excelência das normas tributárias, expressão do princípio da legalidade tributária.

A lei, dentro do direito tributário possui um papel de maior evidência se comparada a outras fontes normativas – fontes secundárias. Desse modo, por influência do princípio da legalidade tributária, tem-se que os instrumentos introdutórios primários das normas tributárias são as leis – entendidas aqui em sentido amplo.

¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares do Direito**. 27ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005. p.140.

² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. p.161.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva. 2012. p.79.

Importante salientar, como lembra Luciano Amaro que: “*No direito tributário, centrado no princípio da legalidade, a lei exerce o papel de maior importância*”.⁴ Não discrepando desta linha Roque Antonio Carraza fala que:

(...) a lei, no Direito Tributário, assume uma importância ainda maior que noutras searas jurídicas. Em linhas gerais, só ela pode disciplinar questões que girem em torno da criação e extinção de tributos. É a fonte de produção primária por excelência de normas tributárias, abaixo apenas da Constituição Federal.⁵

Assim, tem-se que a lei é a fonte das normas tributárias de maior relevância. Então, como denomina Paulo de Barros Carvalho, os instrumentos introdutórios primários são: a Constituição Federal; a lei complementar; a lei ordinária; a lei delegada; as medidas provisórias; o decreto legislativo.

Por força do art. 96 do Código Tributário Nacional têm-se também, como fonte primária do direito tributário, além das leis, os tratados e convenções internacionais.

Não se tratará nesta pesquisa das fontes secundárias do direito tributário, tendo em vista que não são objetos específicos da pesquisa, mas importante registrar que o direito tributário também possui instrumentos secundários de produção de normas, são eles, o decreto regulamentar, as instruções ministeriais, as circulares, as portarias, as ordens de serviço e outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas.

Conceituada genericamente a fonte de direito, cumpre direcionar a leitura ao tema referido com vistas à matéria tributária.

1.1 A Constituição Federal

A Constituição Federal é a estrutura sistemática do Direito Tributário, através dela que ele encontra seu campo de atuação, é a matriz do direito tributário se sobrepondo às demais fontes, pois nela estão contidas as linhas gerais do sistema tributário.

Neste sentido Roque Antonio Carraza a elege como a *lei tributária fundamental*: “*A Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos.*”⁶

Para Paulo de Barros Carvalho, as normas constitucionais: “*São verdadeiras sobrenormas, porque falam não diretamente da conduta que suscita vínculos tributários, mas do conteúdo ou da forma que as regras hão de conter.*”⁷ São elas normas gerais com atributo

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. p.161.

⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª edição. São Paulo Malheiros. 2004 p.234.

⁶ *Ibidem*, p.448

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. p.91.

de apontar diretrizes e delinear toda estrutura do direito tributário. Assim, pela dicção do dispositivo Constitucional tem-se: “Art. 24, §1º, CFB/88 – No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.”⁸

Dessa forma, a Constituição Federal, aqui denominada lei constitucional, em matéria tributária assume um grau de extrema importância. É ela que contém as normas de estrutura do Sistema Tributário Brasileiro, e também, é através dela que se estruturam os princípios de natureza tributária. Estes, por sua vez, possuem extrema importância em matéria tributária, vez que, ao passo que garantem e tutelam os direitos individuais dos cidadãos, também, “imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado.”⁹ Nas palavras de Luciano Amaro os princípios constitucionais tributários “constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário.”¹⁰

Por normas de estrutura, como mencionado, a doutrina designa as normas que disciplinam a produção de outras normas, são normas de competência que “autorizam os Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a criarem in abstracto, tributos (...)”¹¹

Raul Machado Horta, neste sentido, fala em “normas centrais”, aquelas que estão ligadas a forma de organização federal de Estado. “A Constituição Federal de 1988 contém na sua estrutura um tipo de norma vinculada diretamente à organização da forma federal de Estado, que denomino de normas centrais.”¹² Para ele a Lei Maior consagrou um federalismo de equilíbrio que concede aos entes federados mediante as normas centrais “instrumentos apropriados ao desenvolvimento da autonomia”¹³

Assim, salienta-se que a Constituição Federal confere autonomia através das normas centrais de competência aos entes federados – União, Estados, Territórios, Distrito Federal e Municípios – no sentido de outorgar competência para elaboração de sua própria legislação em matéria tributária, desde que, primeiramente, esta legislação observe as normas gerais, as quais deverão ser traçadas pela legislação complementar, o que se afirmará a seguir.

⁸ Constituição Federal.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. p.79.

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. p.161.

¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª edição. São Paulo Malheiros. 2004. p.448.

¹² HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 5ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. P.175.

¹³ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 5ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. 176.

1.2 A Lei Complementar

Para Luciano Amaro, a lei complementar é uma espécie normativa que começa a existir dentro do sistema constitucional brasileiro a partir da Constituição de 1967 com a incumbência de complementar as regras constitucionais. É com a seguinte redação que a referida Constituição a introduz no sistema jurídico brasileiro:

Art. 18, § 1º CF/67 – Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.¹⁴

A natureza das leis complementares, segundo Paulo de Barros Carvalho é ontológico-formal, uma vez que a referida espécie normativa versa sobre matérias especialmente previstas no texto constitucional e, ainda, exige um *quorum* especial no processo de elaboração, conforme preceitua o art. 69, CFB/88.

É dessa forma, que ele conceitua a lei complementar:

[...] lei complementar é aquela que, dispondo de matéria expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao *quorum* qualificado (...). Daí afirmar-se que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal.¹⁵

Roque Antonio Carrazza também a conceitua partindo de sua natureza: “*Lei complementar, em suma, é aquela prevista, expressa ou implicitamente, no Código Máximo e editada mediante especial processo de elaboração.*”¹⁶

Da análise dos conceitos supra mencionados percebe-se que ambos contemplam dois elementos essenciais no que tange as leis complementares, são eles: o pressuposto material, ontológico e o requisito formal. É pela presença de ambos que a doutrina afirma o caráter ontológico-formal desta espécie normativa.

A lei complementar aparece no sistema jurídico brasileiro como uma espécie normativa de extrema importância. Sendo sua natureza ontológico-formal percebe-se que ela não possui a rigidez das normas dispostas no texto constitucional, nem a flexibilidade se comparada às demais espécies normativas. Para Paulo de Barros Carvalho ela possui caráter intercalar dentro do sistema jurídico brasileiro, assim, para ele a lei complementar “*Viu afirmada sua posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e, ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais.*”¹⁷

¹⁴ Constituição Federal de 1967

¹⁵ CARVALHO, paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva. 2012 p.261

¹⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª edição. São Paulo: Malheiros. 2004.p.852.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. p.93.

Por seu trâmite mais complexo, entende a doutrina constitucional brasileira que ela goza de maior estabilidade em relação às leis comuns, assim ocupando uma posição hierarquicamente superior às demais espécies normativas. Necessita de *quorum* qualificado para aprovação, maioria absoluta nas duas casas do Congresso Nacional, como prevê o art. 69 da CFB/88 – “*As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.*”¹⁸

Esta supremacia hierárquica, de cunho formal, não material, para Paulo de Barros Carvalho, encontra-se expressamente disposta no texto constitucional: “*Art. 59 § único – Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.*”¹⁹ Assim, segundo o autor, ela representa um eficaz instrumento de articulação das normas do sistema:

Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. (...). Não há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis que, por disposição expressa no parágrafo único do art. 59, nela terão que buscar o fundamento formal de suas validades (...)²⁰

Pedro Lenza, em contrapartida, não adere à tese de hierarquia das espécies legislativas, uma vez que todas elas encontram seu fundamento de validade na Constituição Federal. Assim, ele afirma uma paridade normativa entre as espécies legislativas.

Não obstante a discussão acerca da hierarquia da lei complementar; quis o constituinte de 1988, reservar a ela linhas gerais em matéria tributária. Assim o fez no art. 146.

A lei complementar possui duas espécies de atuação em matéria tributária: uma função típica, a de regulamentar, complementar a redação constitucional; a outra função residual, a de instituir tributo. Dentro da sua função precípua, está a de dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados (art. 146, I, CF); a regulação das limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II, CF) e a competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Já na sua função residual, as matérias sob reserva constitucional são, apenas exemplarmente, a instituição de empréstimo compulsório; a instituição de impostos sobre grandes fortunas, etc.

Pois é justamente em respeito ao ditame constitucional e em comunicação ao sistema tributário; princípios tributários; limites à tributação; parâmetros gerais; que é recebido pelo ordenamento com o status de lei complementar o Código Tributário Nacional.

¹⁸ Constituição Federal, art. 69.

¹⁹ Constituição Federal, art. 59.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p.93.

À referida lei (Lei nº 5.112/66), da mais alta importância, toca o mister dos regramentos gerias.

O Código Tributário Nacional, embora verse sobre matérias que são próprias de lei complementar, não nasceu como lei complementar, pois este diploma legal foi aprovado como lei ordinária (Lei nº 5.112/66). Nasceu em 1965 e foi incorporado ao sistema constitucional vigente pelo princípio da recepção.

Sua elaboração foi sob a égide da Constituição de 1946, diploma este que não conferia à lei complementar o caráter ontológico-formal, o qual somente foi estabelecido com a Constituição de 1967.

Foi recepcionado pela Constituição Federal de 1967 e se manteve na Constituição de 1988. Assim, o CTN é uma lei ordinária com status de lei complementar, motivo pelo qual vigora até a presente data e só pode ser alterada por outra lei complementar, não tendo a lei ordinária força para revogar ou modificar suas normas.

Contudo, diante de tamanha complexidade de um sistema, haja vista sua repercussão, por exemplo, nos campos econômico e financeiro; também no que tange sua relação com a própria soberania estatal, inclusive, lança-se mão praticamente de toda uma estrutura normativa na condução de uma conduta fiscal.

Em outras palavras é no conjunto de todo um sistema normativo que se vai delineando o complexo sistema fiscal em amplo sentido.

1.3 A Lei Ordinária

Embora, a lei complementar, como vimos acima, esteja legitimada a criar tributos exercendo sua função residual, é a lei ordinária que, via de regra, cria os tributos na ordem tributária brasileira. Por isso, a doutrina entende que o princípio da legalidade tributária é implementado através desta espécie normativa.

Conforme colaciona Leandro Paulsen no seu “Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”:

De todos os princípios constitucionais erigidos como garantia fundamental do contribuinte, o mais importante é o da legalidade da tributação, previsto no art. 150, I. Resulta de velha tradição do constitucionalismo segundo a qual o tributo não pode ser instituído sem autorização do povo através de seus representantes, de tal sorte que só a lei ordinária emanada do nível de governo competente pode criar tributo.

(DIAS DE SOUZA, Hamilton. In Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 1, coord. Ives Gandra da Silva Martins. Saraiva, 1998, p.8).²¹

Neste sentido Luciano Amaro diz: “É, por conseguinte, a lei ordinária (da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios) que implementa, em regra, o princípio da legalidade tributária.”²²

Também, nesta mesma linha, Roque Antonio Carrazza argumenta que a ordem jurídica tributária brasileira está alicerçada, não no princípio da legalidade tributária, mas, mais do que isso, no princípio da estrita legalidade, uma vez que as espécies tributárias, com algumas exceções – empréstimos compulsórios, impostos de competência residual da União, contribuições sociais, etc.²³ – só podem ser criadas pela via da lei ordinária.

Estão autorizados a editar leis ordinárias em matéria tributária, dentro das competências designadas pela Carta Maior, as pessoas políticas do Estado Federado, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Seu processo de elaboração constitui-se em um ato complexo. Um acordo de vontades que envolve: iniciativa; deliberação e sanção; promulgação e publicação. Nas palavras de Bullos:

No Brasil a lei ordinária é um ato complexo, porque deflui de um *acordo de vontades* tendentes a realizar o mesmo fim, qual seja, dar ensejo a pautas jurídicas de comportamento idôneas para produzir efeitos normativos concretos e efetivos. O próprio exame do processo de formação das leis ordinárias no Direito Brasileiro demonstra o que acabamos de dizer.²⁴

Participam deste ato complexo de elaboração da lei ordinária, nas palavras de Roque Antonio Carrazza: “*pelo menos dois Poderes do Estado: O Poder Legislativo e o Poder Executivo.*”²⁵

Especificamente em matéria tributária, devido ao fato de que não basta aqui somente a observância ao princípio da legalidade genérica (art. 5º, II, CF/88); necessário é a observação ao princípio da legalidade específica conforme art. 150, I, CF/88. Assim, na boa técnica legislativa, também em respeito à certeza do contribuinte, entre outros princípios, a lei ordinária deverá contemplar todos os aspectos indispensáveis no que tange à relação tributária obrigacional.

Leandro Paulsen trata deste aspecto em tópico denominado de a necessária completude da lei tributária impositiva e aduz:

²¹PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 160-161.

²²AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. p.168.

²³CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ªedição. São Paulo: Malheiros. 2004. p.255.

²⁴BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 7ªedição. São Paulo: Saraiva. 2012 (1191)

²⁵CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ªedição. São Paulo: Malheiros. 2004. p.286.

A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, ou seja, qual a situação geradora da obrigação tributária (aspecto material), onde a sua ocorrência é relevante (aspecto espacial), e quando se deve considerar ocorrida (aspecto temporal), bem como quem está obrigado ao pagamento (aspecto pessoal: sujeito passivo), em favor de quem (aspecto pessoal: sujeito ativo), e qual o montante devido (aspecto quantitativo).²⁶

Neste sentido Paulo de Barros Carvalho afirma que criar um tributo *“equivale à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento no nível da realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica.”*²⁷

Ratifica este entendimento Roque Antonio Carrazza quando afirma que criar um tributo:

(...) é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Em suma, é editar, pormenorizadamente, *a norma jurídica tributária*. Esta norma, por injunção do princípio da legalidade, repitamos, deve ser, no mais das vezes, veiculada por meio de lei ordinária (...)²⁸

Entretanto, conforme referido anteriormente, no bojo do sistema tributário como um todo, não há como dissociar-se da norma geral. A lei prestigiará em primeiro lugar a Constituição Federal, tanto em termos de princípios e garantias, bem como quanto ao reenvio às normas gerais que ela preconiza. Neste sentido é que o CTN é costumeiramente tratado pela doutrina como “A lei da lei tributária”.

De forma objetiva, a lei respeitará tudo aquilo quanto esteja compreendido na lei geral. Neste sentido, o CTN rege em matéria tributária, conforme os ditames do art. 146 da Constituição Federal que delega com clareza à lei complementar a tarefa de estabelecer as normas gerais especialmente quanto à definição dos tributos; fato gerador; base de cálculo e contribuintes dos impostos nominados; em conformidade com o inciso III e alíneas do artigo mencionado.

Em vista desta dinâmica, em relação aos impostos nominados, pouco resta na atuação do legislador ordinário. Restringe-se este, na prática, em inovar basicamente sobre a definição da alíquota. Leandro Paulsen afirma com retidão:

Cabendo à lei complementar definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos nominados, muito pouco resta para os entes tributantes. Já estando condicionado os principais aspectos, apenas a alíquota é que pode ser

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. (p. 162)

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. (p.94)

²⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª edição. São Paulo: Malheiros. 2004(p.230)

definida com maior margem de discricionariedade pelo legislador ordinário de cada pessoa política relativamente aos impostos de sua competência.²⁹

Resumidamente, podemos dizer que a criação de tributos é apanágio da lei ordinária (exceto as exceções da CF). “*É o instrumento por excelência da imposição tributária*”³⁰. Dessa forma, cabe a ela a definição e o delineamento, em sua totalidade, dos elementos indispensáveis ao nascimento da norma jurídica tributária em sentido estrito.

Resumidamente, cabendo à lei ordinária a criação de tributos; independentemente da discussão acerca do conteúdo da norma; possivelmente o legislador quis com a adoção desta espécie dar resposta à altura diante da forte dinâmica das relações sociais de modo geral. Adota, portanto lei de processo mais célere tendo em vista o *quorum* de aprovação mais facilitado se comparado ao estabelecido para a lei complementar. Este processo está previsto no art. 47 da CF/88.

1.4 Lei Delegada

Esta espécie normativa é de iniciativa do Presidente da República, o qual deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. Este ato é exclusivo e discricionário do Chefe do Executivo. Assim, a redação constitucional: “*Art. 68, CF – As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.*”³¹

Afirma a doutrina que ocorre uma delegação externa da atividade legiferante. Esta delegação a que se refere o artigo é conhecida pela doutrina como *externa corporis*.³²

A manifestação do Congresso a respeito da solicitação presidencial se dará mediante resolução, nos termos do § 2º do art. 68. Esta deverá estabelecer o conteúdo e os termos de seu exercício.

A lei delegada gera sérias dúvidas a respeito de sua natureza, porém a doutrina a entende e a classifica como um ato normativo primário, embora existam argumentos que a classificariam com ato secundário. Assim, segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho: “*Se em sua formalização, a lei delegada poderia ser situada entre os atos secundários, quanto a seu conteúdo e eficácia é ela um típico ato primário.*”³³

²⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p.75.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. p.94.

³¹ Constituição Federal de 1988.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. p.96.

³³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 36ªedição.São Paulo:Saraiva. 2010. p.232.

Não há óbice, em matéria tributária, quanto à possibilidade via lei delegada. Contudo, esta espécie normativa encontra considerável restrição em sua esfera de atuação. À luz do art. 68, § 1º, resta excluída de sua esfera de alcance aquelas matérias reservadas à lei complementar. Ademais, pela inteligência do art. 150, I, que ratifica o princípio da reserva legal absoluta, obtempera-se por outras restrições nesta matéria. Neste sentido Roque Antônio conduz seu entendimento:

Na medida em que a Constituição não permitiu expressamente que o chefe do executivo, por meio da lei delegada, criasse ou majorasse tributos, deve prevalecer a interpretação que prestigia o princípio da legalidade tributária.³⁴

Na mesma linha, o STF se posicionou a respeito da delegação legislativa em matéria tributária em relação à outorga de subsídio, isenção, redução da base de cálculo, concessão de anistia ou remissão, o Supremo afirma que tais matérias só poderão ser tratadas mediante lei específica, sob pena de ferir o princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Neste mesmo sentido está o trecho da ementa, a seguir:

O legislador, em consequencia, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo - que constitui instância juridicamente inadequada - o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias tematicas - (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de calculo tributaria, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos -, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua propria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. - Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja sedes materiae - tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil - só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo.³⁵

Contudo, tendo em vista a característica de exceção da espécie em questão, que o autor Pedro Lenza qualifica como “*exceção ao princípio de indelegabilidade de atribuições*,”³⁶ conforme art. 68 § 1º, já relacionado; vê-se o prestígio ao princípio da repartição de poderes.

Não obstante o caráter subsidiário que se evidencia à referida espécie normativa é, contudo veículo apto no sistema tributário a par de outras como se verá a seguir.

³⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª edição. São Paulo: Malheiros. 2004. p.279.

³⁵ ADI 1296 MC/PEPERNAMBUCO MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min.CELSO DEMELLO Julgamento: 14/06/1995 Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

³⁶ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p.534.

1.5 Medida Provisória

Em caso de relevância e urgência, a Constituição Federal outorga ao Chefe do Poder Executivo poderes para a criação de medidas provisórias, com força de lei. Veja-se o texto constitucional:

Art 62, CF – Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.³⁷

Tanto Paulo de Barros Carvalho, quanto Manoel Gonçalves Ferreira Filho, afirmam que esta espécie normativa, trazida pela Constituição de 1988, foi introduzida no Direito Brasileiro, com o intuito de substituir o decreto-lei. Afirma Ferreira Filho: “A Constituição em vigor substituiu o decreto-lei do direito anterior pelas medidas provisórias”.³⁸

Por ser um ato de legiferação de urgência, somente podendo ser editado em casos de relevância e urgência, possui eficácia imediata, com força de lei, desde o momento de sua publicação, podendo, no prazo de 60 dias a partir desta, ser convertida em lei, sendo ainda prorrogável uma única vez.

O § 1º do dispositivo constitucional que a regulamenta, traz um rol extensivo, acerca das matérias que a ela são vedadas, dentre elas: nacionalidade; cidadania; direitos políticos; partidos políticos; direito eleitoral; direito penal; processual penal e processo civil; organização do Poder Judiciário e do Ministério Público; a carreira e garantia de seus membros; planos plurianuais; diretrizes orçamentárias; orçamento e crédito adicionais e suplementares; matérias que vise a detenção ou seqüestro de bens; de poupança popular; ou qualquer outro ativo financeiro; as reservadas a lei complementar e as já disciplinadas em projeto de lei aprovado pelo Congresso e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

Leandro Paulsen ao tratar das medidas provisórias nos comentários ao art. 150, I da CF/88 no seu “Direito Tributário e Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, afirma com clareza que:

As medidas provisórias, tendo força de lei são aptas à instituição ou majoração de tributos, para as quais se faça necessária lei ordinária. Ainda que, após a EC nº 32, haja limitações temáticas à edição de medidas provisórias (art. 62 § 1º da CF), tal como ocorria com o antigo Decreto-Lei, tais limitações não atingem a área tributária. Dever-se-á observar apenas as restrições impostas pelo art.246 da CF,

³⁷ Constituição Federal 1988.

³⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 36ªedição.São Paulo:Saraiva. 2010. p.236.

abaixo referida, e a impossibilidade de tratar matéria reservada à lei complementar (art. 62, § 1º, III, na nova redação).³⁹

Contudo, é forçoso observar, de acordo com a redação do § 2º do art. 62 da CF/88, que nos casos de instituição e majoração de impostos esta espécie normativa só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

A observância ao preceito acima referido gera questionamento doutrinário tendo em vista o princípio da anterioridade tributária. Neste sentido é que Paulo de Barros Carvalho entende que o uso desta espécie seria mero deslocamento de iniciativa legislativa. Nas suas palavras:

Penso que nos horizontes do direito constitucional tributário, do modo como está posto, a medida cumprirá a função de mera iniciativa do Chefe do Executivo, no sentido de desencadear o processo de elaboração da lei em que será convertido o projeto aprovado.⁴⁰

Independentemente do acerto ou não da crítica doutrinária quis o constituinte que, desde que não trate de matérias reservadas à lei complementar, vedação expressa no art. 62, III, CF, as medidas provisórias sejam instrumento idôneo no trato de relações jurídico-tributárias que veiculem deveres instrumentais ou formais, bem como às próprias exações.

1.6 Decretos Legislativos

O decreto legislativo é ato do Congresso Nacional cuja finalidade consiste em regular matérias de competência exclusiva deste, as quais estão previstas no art. 49, CF. É utilizado para referendar atos do Chefe do Poder Executivo e também para regular as relações jurídicas resultantes da edição das medidas provisórias não convertidas em lei, conforme § 3º do art. 62 da CF/88.

Vê-se, desde já, a importância do instituto no que tange à matéria tributária conforme as linhas traçadas no tópico anterior desde capítulo, em relação à medida provisória.

É, ainda, ato de peculiaridade ímpar, vez que ele é o veículo introdutor dos tratados e convenções internacionais na ordem jurídica interna. Nas palavras de Bullos: “*O art. 49, I, autoriza o Congresso Nacional a aprovar atos e tratados internacionais via decreto legislativo*”⁴¹.

³⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário e Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 172.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p.106.

⁴¹ BULLOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva. 2012. p.1219.

Para o autor acima referido, a Constituição Federal é omissa no que tange seu processo de elaboração, uma vez que cabe ao Congresso Nacional dispor sobre sua regulamentação. “*Cabe ao próprio Congresso Nacional, portanto, disciplinar o procedimento de formação dos decretos legislativos*”.⁴² Ainda para ele os decretos legislativos submetem-se a um processo especial de elaboração, que compreende instrução, discussão e votação nas duas casas do Congresso Nacional – Câmara dos Deputados e Senado Federal.

Após aprovado, o decreto legislativo é promulgado pelo presidente do Senado com posterior publicação pelo Congresso Nacional.

No que tange ao direito internacional; em relação aos tratados; sendo o decreto legislativo o seu veículo introdutor; cumpre evidenciar a natureza jurídica que lhe é atribuída. Segundo Paulo de Barros Carvalho esta espécie normativa encontra-se no mesmo nível das leis ordinárias⁴³. Esta questão está diretamente relacionada ao plano de eficácia da norma, como se verá em momento oportuno. Registra-se, neste ponto, a complexidade da internalização destas normas (tratados e convenções internacionais), haja vista a conjugação com o art. 84, VIII da CF/88.

Leandro Paulsen cita Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho para lecionar sobre o itinerário desta incorporação:

“...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 a 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;” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O Direito Internacional e o Sistema Tributário Brasileiro. RFDT 25/9, jan-fev/07).⁴⁴

De acordo Pedro Lenza esclarece:

Desta feita, concordando o Congresso Nacional com a celebração do ato internacional, elabora-se o Decreto Legislativo, que é instrumento adequado para referendar e aprovar a decisão do Chefe do Executivo, dando-se a este “carta branca” para ratificar a assinatura já depositada, ou ainda, aderir, se já não o tiver feito.⁴⁵

Entre outras questões de grande importância, como por exemplo, a que diz respeito ao conflito de normas, como se verá adiante, está a que se refere à matéria, ou seja, o conteúdo dos tratados e sua conexão com o tema da reserva de lei complementar; o que dará ensejo a aprofundamento em capítulo específico do presente trabalho.

⁴² BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 1219.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva. 2012. p.106.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário e Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 172.

⁴⁵ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p.551.

1.7 Tratados Internacionais

Quanto aos tratados internacionais na linha de programa traçado pelo constituinte originário revela-se a intenção norteadora para o trato das relações na esfera internacional. Assim, a Constituição de 1988 com base no fundamento da soberania sob a rubrica de Princípios Fundamentais, desde já, sinaliza o compromisso de integração a nível internacional. Ademais, sob a rubrica de Direitos e Garantias Fundamentais confere ao tratado internacional que verse sobre direitos humanos status de norma constitucional. Mais ainda, confere ao tratado internacional o poder de incluir no ordenamento, direitos e garantias ao lado dos já existentes. Submete, ainda, o Brasil; aqui propriamente quanto à natureza de agente do cenário internacional; à jurisdição de Tribunal Penal Internacional.

Na seara tributária, norma de qualidades ímpares como se vê, recebeu da legislação infraconstitucional a qualidade de fonte primária das normas tributárias. Reza o art. 96 do Código Tributário Nacional que *“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”*. Neste sentido, conforme o art. 98 do mesmo diploma *“os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”*.

Justifica-se, em função dos limites da pesquisa proposta, a restrição quanto ao trato da matéria no que diz respeito às normas complementares, presente que o objetivo do estudo consiste em visualizar a possibilidade de isenção tributária via tratados internacionais.

Posto isso, cumpre verificar o formato dos acordos internacionais com respaldo na Convenção de Viena de 1969 sobre o Direito dos Tratados, tendo em vista a condição de signatário do Estado Brasileiro. Reza o art. 2º da Convenção de Viena que os tratados são acordos formais, escritos, celebrados entre dois ou mais sujeitos de direito internacional, com o objetivo de produzir efeitos jurídicos.

Na medida em que não há impedimento para o tratamento de matéria tributária em sede de tratados e convenções internacionais, na letra do art. 98 do Código Tributário Nacional, vinculam normas e, portanto são fontes de direito tributário. Respeitam, contudo, o complexo processo de incorporação ao direito pátrio, como já referido em comentário aos arts. 84, VIII e 49, I da CF/88, principalmente.

Para Uadi Lammêgo Bullos, após incorporarem-se ao direito interno, *“os tratados e convenções de Direito das Gentes situam-se, no sistema jurídico brasileiro, no mesmo*

*plano de validade, de eficácia e de autoridade das leis ordinárias, e não das leis complementares.*⁴⁶

Quanto a este aspecto, ou seja, quanto ao *status* normativo dos tratados, a doutrina brasileira ainda diverge. Contudo, o Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de conferir-lhes paridade normativa com a legislação ordinária.

A este respeito trata-se, a seguir, de modo mais aprofundado. Entretanto, desde já, chama-se a atenção para o elevado número de questões que podem gerar controvérsia no que diz respeito à natureza jurídica dos tratados, como por exemplo, questões relativas à hierarquia das normas; eficácia da norma; limitações materiais, entre outras.

⁴⁶ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 1191.

CAPÍTULO II

2. TRATADOS INTERNACIONAIS

Para entender o conceito de tratado internacional, bem como sua classificação, natureza, e visualizá-lo como fonte das regras jurídicas de direito internacional e de direito tributário, é imprescindível que, primeiramente, faça-se uma abordagem a respeito dos fundamentos do direito internacional público. A partir daí, constrói-se o pano de fundo para avaliá-lo como norma internalizada.

Segundo Valério de Oliveira Mazuoli, analisar os fundamentos do Direito internacional significa entender por que razões as normas provenientes deste ramo do direito possuem força vinculante e obrigatória em relação à sociedade internacional. Nas suas palavras: “[...] *que razão existe para que os Estados (e também as organizações internacionais) tenham que se submeter a sua vontade e limitar a sua liberdade a um imperativo jurídico internacional, que lhes ordena e preceitua uma determinada conduta?*”⁴⁷

Neste mesmo sentido Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Hidelbrando Accioly, ao tratarem dos fundamentos do direito internacional, afirmam que a determinação dos fundamentos deverão “*ater-se tão somente às razões jurídicas que explicam os motivos de sua aceitação pelo homem e sua aplicação pelos Estados.*”⁴⁸

Segundo a doutrina brasileira, duas correntes são capazes de explicar seu fundamento, o porquê de sua obrigatoriedade. Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Hidelbrando Accioly afirmam que as doutrinas capazes de explicar a razão de ser do direito internacional podem ser agrupadas em duas correntes distintas, a voluntarista e a naturalista. Já Valério de Oliveira Mazuoli acrescenta uma terceira corrente a estas duas. Para ele, uma concepção mais moderna e mais coerente encontra no princípio *pacta sunt servanda* a norma fundamental do direito internacional.

Quanto às duas primeiras doutrinas os autores eleitos dispõem:

As doutrinas que procuram explicar a razão de ser do direito internacional podem ser filiadas a duas correntes, ou seja, a voluntarista e a naturalista. Para os defensores da doutrina voluntarista, ou do direito positivo, a obrigatoriedade do direito internacional decorre da vontade dos próprios estados; para outra corrente, a obrigatoriedade é baseada em razões objetivas, isto é, acima da vontade dos estados.⁴⁹

⁴⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.114.

⁴⁸ NASCIMENTO E SILVA, G.E. do. ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 15ªedição. São Paulo:Saraiva, 2002. p.20.

⁴⁹ NASCIMENTO E SILVA, G.E. do. ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 20ªedição. São Paulo:Saraiva, 2012. p.135.

Segundo a corrente voluntarista a aceitação e a obrigatoriedade do direito internacional baseiam-se ora vontade coletiva dos estados, ora, no consentimento mútuo. Mazzuoli afirma que esta corrente, de origens no Direito Romano, está pautada no positivismo, vez que as regras às quais o Estado se vincula são advindas somente do seu consentimento. Afirma ainda, no que tange ao consentimento, que a manifestação da vontade poderá ser tácita de acordo com a aceitação dos costumes internacionais, entendidos estes, como fonte do direito internacional.

Geraldo e Silva e Hidelbrando Accioly, referem que importante vertente desta corrente está na *teoria da autolimitação* desenvolvida por Jellinek, na qual o fundamento do direito internacional encontra-se numa vontade metafísica do estado, “*que estabelece limitações ao seu poder absoluto.*”⁵⁰

Resumidamente, a corrente voluntarista fundamenta o direito internacional numa obrigação auto-imposta.

Entre as críticas que se dirigem às teorias adeptas da corrente voluntarista, a mais concreta, segundo Mazzuoli, é aquela que aduz que a obrigatoriedade baseada na vontade dos estados geraria elevada insegurança nas relações internacionais, sendo, inclusive, um contrassenso afirmar uma obrigatoriedade baseada na vontade livre. Em outras palavras, a própria soberania, entendida aqui como poder autônomo do Estado, bastaria para gerar insegurança na medida em que não fosse da vontade do Estado submeter-se a uma determinada norma internacional. Quanto à corrente voluntarista, Herbert L. A. Hart assim refere:

Estas tentaram conciliar a soberania (absoluta) dos Estados com a existência de regras vinculativas do direito internacional, tratando todas as obrigações internacionais como auto-impostas, tal como a obrigação que nasce de uma promessa.⁵¹

Como se vê, identifica-se a fragilidade da corrente diante da oposição da soberania às auto-imposições.

Já a corrente naturalista, ou também denominada objetivista, possui suas bases no direito natural. Para esta corrente o fundamento do direito internacional repousa sobre a existência de razões de ordem objetiva, princípios e normas superiores às de direito interno.

Os adeptos a essa corrente entendem o direito como uma “*necessidade advinda de fatores sociais*”⁵² e, não uma manifestação da vontade humana, assim a vinculação às regras

⁵⁰ NASCIMENTO E SILVA, G.E. do. ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p.135.

⁵¹ HART, Herbert L.A. **O conceito de Direito**. 2ª edição. Tradução: A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1994. p. 240.

⁵² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.116.

de direito internacional transcendem à vontade dos estados. Mazzuoli destaca alguns autores de maior relevância no desenvolvimento desta teoria, tais como Maurice Bourquin, George Scelle e H. Lauterpacht.⁵³

A adoção da corrente naturalista do direito internacional implica na aceitação da existência de normas cogentes de direito internacional. Para a corrente, nas palavras de Paulo Borba Casella: “A aceitação da objetividade do direito internacional, exprime que existam e possam existir normas cogentes de direito internacional”.⁵⁴ Nesta concepção as normas são válidas independentemente do consentimento estatal e da recepção ou ratificação na ordem jurídica interna. No sentido das normas cogentes de direito internacional, é possível encontrar respaldo na própria Convenção de Viena. A convenção, nos seus arts. 53 e 64, admite a existência de normas cogentes de direito internacional – *jus cogens*.

Conforme referido anteriormente, uma terceira corrente, que fundamenta o direito internacional no princípio *pacta sunt servanda*, propõe o entendimento de que a aceitação e vinculação ao direito internacional baseiam-se em princípios que transcendem a vontade dos estados, levando em consideração, entretanto, o consentimento. Refere-se, a corrente, ao o consentimento como sendo perceptivo. Para Resek apud Mazzuoli:

Esse tipo de consentimento é chamado de perceptivo (em contraposição ao consentimento criativo, que cria normatividade jurídica concreta), pois nasce e ganha forma em virtude da pura razão humana, ou se apóia em maior ou menor medida, num imperativo ético, em que o sistema estatal passa a não mais ter a prerrogativa de manipulação.⁵⁵

Esta corrente, a exemplo da corrente naturalista também foi prestigiada pela Convenção de Viena de 1969 sobre o Direito dos Tratados, que em seu artigo 26, adotou a norma *pacta sunt servanda*, dispondo que: “*Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.*”⁵⁶

Vê-se, a partir das posições teóricas, que as correntes que fundamentam o direito internacional, em certa medida, se complementam, haja vista a captação de uma e outra como regra inserida na Convenção de Viena de 1969.

Assim, cumpre passar ao conceito dos tratados internacionais, tendo em vista que não se dissociam dos seus fundamentos.

⁵³ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.116.

⁵⁴ CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**/ Paulo Borba Casella, Hildebrando Accioly e G.E. do Nascimento e Silva. 20ª ed. São Peulo: Saraiva, 2012.p. 143.

⁵⁵ Cf. Jose Francisco Resek. **Direito Internacional Publico**. p.3 apud MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.117.

⁵⁶ Convenção de viena sobre Direito dos Tratados de 1969. Art. 26.

2.1 Conceito

Inicia-se expondo alguns conceitos jurídicos de tratados internacionais extraídos da doutrina brasileira. Para Francisco Rezek: *“Tratado é todo acordo formal concluídos entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”*.⁵⁷

Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva conceituam afirmando que *“por tratado entende-se o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais”*.⁵⁸

Valério de Oliveira Mazzuoli assim o define: *“entende-se por tratado todo acordo formal, concluído entre sujeitos de Direito internacional público, regido pelo direito das gentes e que visa à produção de efeitos de direito para as partes contratantes”*.⁵⁹

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados estabelece em seu art. 2º, § 1º alínea “a”, que *“tratado significa 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 específica”*.⁶⁰

Dentre os conceitos abordados, pode-se notar que não há dissonância ao redor de seu conceito. A doutrina brasileira entende que para a sua configuração existem elementos conceituais essenciais, e que na presença deles estar-se-á diante de um tratado internacional. São eles: acordo internacional; celebração por escrito; entre Estados ou organizações internacionais; instrumento único ou em dois ou mais conexos, a produção de efeitos jurídicos para os contratantes.

Cabe salientar, pela inteligência do art. 2º, § 1º, alínea “a” da Convenção de Viena de 1969, que não importa a denominação, mas a simples presença dos elementos essenciais já o definiria como um tratado. Nas palavras de Mazzuoli: *“O que importa saber para a configuração da existência de um tratado, assim, é se estão presentes os requisitos ou elementos essenciais acima estudados, e não esta ou aquela denominação que se lhe atribui”*.⁶¹

Pode-se inferir, no conjunto destas definições doutrinárias, bem como da definição trazida pela Convenção de Viena de 1969, que o tratado é um acordo necessariamente formal; não obstante a denominação que se lhe empreste; concluído entre

⁵⁷ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 14.

⁵⁸ NASCIMENTO E SILVA, G.E. do. ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002. 28.

⁵⁹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.189.

⁶⁰ REZEK, Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 530.

⁶¹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.197.

duas ou mais pessoas jurídicas internacionais; regidos pelo direito internacional e destinados a produção de efeitos jurídicos.

Em vista destas considerações, é possível ampliar o conceito por sobre a esfera da classificação destes atos.

2.2 Classificação dos Tratados

A classificação, segundo Francisco Rezek, tem como escopo contribuir “[...] *para o melhor e mais rápido entendimento de aspectos da gênese, da vigência ou da extinção dos tratados internacionais.*”⁶² Para ele a classificação segundo critérios formais, se dá em função do número de partes; do procedimento; da natureza das normas; da execução no tempo e da execução no espaço. Veja-se, a classificação segundo o referido autor:

Quanto ao número de partes ele pode ser bilateral, presentes duas partes contratantes ou multilateral quando o número de pactuantes for igual ou superior a três.

Quanto ao procedimento podem ser bifásicos ou unifásicos. Bifásicos são aqueles que percorrem quatro fases até sua conclusão; estas fases consistem em: assinatura, aprovação, ratificação e promulgação. Unifásicos são aqueles que possuem forma simplificada de elaboração.

Quanto à natureza das normas podem ser contratuais ou normativos. Serão contratuais quando os pactuantes realizam uma operação jurídica. Serão normativos, também denominados de tratados-leis, quando os sujeitos que o celebram editam uma regra objetivamente válida.

Quanto à execução no tempo podem ser transitórios ou permanentes. São transitórios aqueles que regulam relações jurídicas estáticas. Dizem-se permanentes quando estabelecem um quadro jurídico que se pretende eterno por isso, dinâmico.

Quanto à execução no espaço podem abarcar todo território ou parte deste.⁶³ Referido autor chama a atenção ao art. 29 da Convenção de Viena de 1969, no sentido de que a regra geral é a da vinculação de todo o território.

Mazzuoli classifica os tratados quanto aos critérios formais: número de partes, procedimento, e quanto aos critérios materiais: natureza jurídica, execução no tempo, execução no espaço e estrutura da execução. Sua classificação não difere da exposta acima, a de Francisco Rezek, porém acrescenta a classificação quanto à estrutura da execução. Assim,

⁶² REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 25.

⁶³ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 25.

os tratados podem ser: bilaterais, multilaterais; unifásicos, bifásicos; tratados-lei e tratados-contrato; transitórios e permanentes; totais ou parciais e mutalizáveis ou não mutalizáveis.

A classificação proposta entre mutalizáveis ou não mutalizáveis é quanto à estrutura da execução. Mutalizáveis são aqueles em que o descumprimento por uma das partes não compromete a execução do acordo como um todo; ao passo que os não mutalizáveis não concebem a divisão de sua execução.

Ultrapassada a classificação dos tratados, resumidamente, tendo em vista o fato de que, quanto a esta a doutrina é uníssona; é com base nesta classificação, inclusive, que se passa a adiante. Cumpre, nesta tarefa, avaliar, na prática, os ditames para a formalização e incorporação de tratados na ordem interna.

2.3 Competência para Celebração

A competência para a celebração de tratados internacionais está disposta na Constituição Federal no seu art. 84, inciso VIII, com a seguinte redação: “*Art. 84. Compete, privativamente ao Presidente da República: VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos ao referendo do Congresso Nacional.*”⁶⁴

No que tange ao referendo (parte final do *caput*), já foi abordado em tópico anterior, cabendo lembrar, entretanto, que este se dá pela via do decreto legislativo. Lembrando-se, ainda, na dicção do art. 49, I a competência exclusiva do Congresso para a edição de tal ato.

A competência privativa do Chefe de Estado para a celebração de compromissos internacionais e de tratados, é, entretanto, abrandada pela faculdade da delegação. É com base no art. 7º, § 2º da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969, que infere esta faculdade. É a letra do parágrafo segundo:

“2. Em virtude de suas funções e independentemente da apresentação de plenos poderes, são considerados representantes do seu Estado: a) os chefes de Estado, chefes de governo e ministros das Relações Exteriores, para todos os atos relativos à conclusão de um tratado; b) os chefes de missão diplomática para a adoção de texto de um tratado entre o Estado acreditante e o Estado acreditado; c) os representantes acreditados pelos Estados perante uma conferência ou organização internacional ou um de seus órgãos, para a adoção do texto de um tratado em tal conferência, organização ou órgãos.”⁶⁵

Esta atribuição de poderes delegados está incluída na Convenção em sua SEÇÃO. 1 da PARTE II, sob a rubrica de CONCLUSÃO DE TRATADOS, que tem início no art. 6º

⁶⁴ Constituição Federal de 1988.

⁶⁵ Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969.

que diz: Capacidade dos Estados para concluir tratados – Todo Estado tem capacidade para concluir tratados. A partir daí, vê-se a nível internacional a importância da realização destes tratados, sendo atribuída, assim, a todo e qualquer Estado a capacidade para a conclusão destes.

Não obstante, a demora do Estado brasileiro no trato das questões internacionais como dá notícia o douto magistério de Raul Machado Horta, quando compara o Brasil com o trato avançado de determinados países como a Alemanha, por exemplo, no que tange as relações internacionais; passados algo em torno de 40 anos o Brasil adere à Convenção com o Decreto n.º 7030, de 14 dezembro de 2009.

Desta forma, a Convenção de Viena, pode ser vista hoje como legislação incorporada à ordem interna; e, instituída, portanto, a competência derivada ou secundária por delegação do Chefe de Estado, conforme exposto acima.

Vê-se, contudo, a complexidade no que tange à formalização das relações internacionais. Entre outras questões, que surgirão, como por exemplo, questões referentes ao controle judicial; produção de efeitos, etc.; está aquela que se refere à matéria dos tratados em amplo sentido.

2.4 Competência Material

A competência material dos tratados internacionais é bem extensa não havendo, em princípio, na legislação interna brasileira, proibições e vedações em relação ao conteúdo destes. Há, outrossim, na Constituição Brasileira, permissão expressa quanto aos direitos fundamentais para adição destes via tratado, conforme referência feita anteriormente ao art. 5º da CF/88. Os tratados que versem sobre direitos fundamentais terão, inclusive, força de lei constitucional.

Ademais, além das matérias que versem sobre direitos fundamentais, os tratados poderão veicular outras matérias. Contudo, não alcançarão o *status* de norma constitucional. Segundo Mazzuoli o conteúdo da norma jurídica internacional pode ser determinado por necessidades sociais, econômicas, políticas, morais, culturais, religiosas, entre outras. Aduz mencionado autor: *“Além de serem elaborados com a participação direta dos Estados, de forma democrática, os tratados internacionais trazem consigo a especial força normativa de regularem matérias das mais variadas e das mais importantes.”*⁶⁶

⁶⁶ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.127.

José Souto Maior Borges dá notícia de que parte da doutrina diverge desta opinião, no sentido de que a competência material dos tratados internacionais deve restringir-se àquelas matérias de competência da União. No campo tributário, porém, este entendimento, qual seja, o de que a competência material dos tratados restringe-se às competências da União é impreciso, gerando dúvidas acerca do trato de várias questões, como por exemplo, quanto às isenções tributárias.

Segundo o mesmo autor, *“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.”*⁶⁷ Cabe salientar que tais isenções, para ele, tanto podem ser dos tributos cuja competência pertença à União ou a outro entes federados.

Em que pese à discussão doutrinária acerca do alcance dos tratados na esfera tributária, na prática, já é possível fazer recortes. Neste sentido o STF já se posicionou em relação à matérias sob reserva constitucional de lei complementar. Veja-se a seguinte ementa:

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. - O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em conseqüência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.⁶⁸

Dessa forma, nota-se uma vedação no que tange às matérias sob reserva constitucional de lei complementar. Assim, em matéria tributária, pode-se concluir pela impossibilidade de tratado veicular, por exemplo, normas gerais (art. 146, CF/88) em direito tributário.

Diante deste apanhado já é possível sinalizar para a natureza das normas advindas de tratados internacionais. Vê-se, a princípio, em respeito à Constituição, que nas terão natureza de legislação complementar.

⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 239.

⁶⁸ ADI1480MC/DF-DISTRITOFEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. CELSO DE MELLO Julgamento: 04/09/1997 Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

2.5 Processo de Formação

Neste tópico vamos expor as fases percorridas pelos tratados no processo de sua elaboração. De acordo com a doutrina de Valério de Oliveira Mazzuoli: *“O estudo da processualística de celebração de tratados tem início com a análise de seu processo de formação, conclusão e entrada em vigor no âmbito internacional, de acordo com a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969.”*⁶⁹

São quatro as fases compreendidas na formação dos tratados internacionais, sendo, duas fases internacionais e duas fases internas. As fases internacionais compreendem negociação e assinatura e a ratificação, ambas de competência do Poder Executivo. As fases internas consistem no referendo parlamentar de competência do Poder Legislativo e a promulgação e publicação, cuja competência pertence ao Poder Executivo.

Dessa forma, pode-se notar que o processo de formação dos tratados não se restringe somente ao procedimento internacional, sendo imprescindível a processualística interna de conclusão. Valério de Oliveira Mazzuoli afirma que: *“Os Estados são responsáveis em manter, dentro do seu Direito interno, um sistema de integração das normas internacionais por eles mesmos subscritas. Esta processualística ou vem disciplinada em lei ou regulada pelo texto constitucional, sendo este último o caso do Brasil.”*⁷⁰

Esta processualística interna engloba o Poder Executivo e o Poder Legislativo. Segundo a doutrina, esta conjugação de vontade dos dois poderes no processo de integração das normas internacionais confere ao ato um caráter democrático apto a representar a manifestação de vontade de toda a nação e não somente a vontade da União. Dessa forma, podemos inferir que a celebração dos tratados internacionais vincula, não só a União, mas também, todos os entes federados da República (Estados, Distrito Federal e Municípios).

Segundo Louis Henkin⁷¹ apud Pedro Lenza, este procedimento de celebração dos tratados internacionais é uma configuração clara do mecanismo de *‘Checks and balances’*, vez que descentraliza o poder conferido ao Executivo na celebração dos tratados.

Pela dicção dos arts. 49, I e 84, VIII da Constituição Federal, todo tratado internacional celebrado pelo Presidente da República ou por seu representante plenipotenciário deverá sujeitar-se a referendo do Congresso Nacional, que através do Decreto Legislativo o resolverá definitivamente. A fase interna cuja competência pertence ao

⁶⁹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.219.

⁷⁰ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.359.

⁷¹ HENKIN, Louis. **Constiutionalism, democracy and foreign affairs**, NY: Columbia University Press, 1990, p.59, apud Flavia Piovesan, **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**, p. 80-81. Apud LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematzado**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.553.

Poder Legislativo é a aprovação ou referendo, também denomina, por exemplo, por Pedro Lenza, de ratificação *latu sensu*.

Entende a doutrina que concluído o procedimento de elaboração, ultrapassadas todas as fases necessárias; os tratados passam a integrar a ordem jurídica interna. Neste sentido José Souto Maior Borges afirma: “*Concluído o tratado, as suas normas entram em vigor. Desde então ele adquire plena validade*”⁷²

É neste sentido que o Supremo Tribunal Federal se manifesta:

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.⁷³

Este processo de incorporação associado às suas fases, sensibiliza a doutrina no sentido de descortinar e enquadrar este processo em nominada corrente, como se verá adiante. Assim, o modo de incorporação exposto, corresponde ao que a doutrina denomina de Corrente Dualista Moderada. Resumidamente, não há neste processo a edição de nova legislação; mas somente aquiescência do Congresso através do decreto legislativo. De outra sorte, se ao incorporar a norma internacional houvesse edição de nova lei, estar-se-ia diante da corrente nomeada de Dualismo Extremado.

A processualística de incorporação é de extrema importância e está diretamente ligada à natureza da norma; mais precisamente quanto à sua recepção e diretamente ligada à hierarquia da mesma. Registra-se, por ora, que através da dinâmica de incorporação adotada, é possível sinalizar para questões referentes à supremacia, ou seja, questões que informam qual norma possuirá primazia no ordenamento.

2.6 Natureza Jurídica

Sobre a natureza jurídica dos tratados internacionais paira uma enormidade de divergências e dúvidas. Excetua-se da divergência os tratados que versam sobre direitos humanos aprovados por maioria qualificada nas duas casas do Congresso Nacional, para os

⁷² BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p.283.

⁷³ CR 8279 AgR/AT-ARGENTINA AG. REG. NA CARTA ROGATÓRIA Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 17/06/1998

quais a própria Constituição Federal de 1988 conferiu, expressamente, em seu art. 5º, § 3º, a natureza de normas constitucionais.

Há entendimento no sentido de que os tratados comuns estão para as leis ordinárias; estão para as leis complementares; e, ainda, entendimento no sentido da supralegalidade dos tratados.

No sentido de que o tratado está para a legislação ordinária federal, parte da doutrina, como por exemplo o constitucionalista Pedro Lenza, entende que os tratados, firmados pela República Federativa do Brasil, possuem natureza de lei ordinária federal, e são integrados à legislação interna no mesmo nível hierárquico destas. Registre-se que esta é a posição atual da Suprema Corte Nacional. Veja-se:

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa.⁷⁴

Através deste posicionamento do STF, qual seja, o da paridade normativa dos tratados internacionais com a legislação ordinária federal; é possível fazer-se remissão ao art. 2º, § 1º da LINDB. Reza o referido art.:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º - A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.⁷⁵

Entretanto, tendo em vista a histórica preeminência dos tratados, em sede jurisprudencial, é possível argumentar que a lei posterior, para revogar o tratado deverá o fazer expressamente ou mediante denúncia. Observa-se, contudo, quanto a esta questão de direito intertemporal, respeito ao art. 98, *in fine* do Código Tributário Nacional. Sobre conflitos entre norma, será feita abordagem em tópico específico.

No entendimento em sentido de legislação complementar, José Souto Maior Borges entende que a natureza jurídica dos tratados é semelhante, senão no sentido formal, ao menos em sentido material à natureza das leis complementares, uma vez que as normas advindas deste instrumento vinculam tanto a União, como Estados, Distrito Federal e

⁷⁴ADI 1480 MC/DF- DISTRITO FEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min.CELSO DE MELLO Julgamento: 04/09/1997 Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

⁷⁵ Lei de Introdução às normas Brasileiras.

Municípios. “O tratado é sintaticamente equiparável a uma lei complementar no sentido material, a única que pode internamente veicular normas de direito nacional.”⁷⁶

Quanto ao entendimento pela supralegalidade cita-se Mazzuoli, para quem os tratados não possuem a mesma natureza das leis ordinárias, tendo em vista o caráter de supralegalidade de que dispõem. Nas palavras do autor:

No nosso entender, os tratados internacionais comuns ratificados pelo Estado brasileiro é que se situam num nível hierárquico intermediário, estando abaixo da Constituição, mas acima da legislação infraconstitucional, não podendo ser revogados por lei posterior (posto que não se encontram em situação de paridade normativa com as demais leis nacionais).⁷⁷

Novamente, tendo em vista a falta de comunhão no trato quanto à natureza dos tratados, cabe registrar, que a opção por uma ou outra concepção implica diretamente no plano da eficácia da norma, o que valida passar-se ao próximo tópico.

2.7 Conflito entre Norma Interna e o Tratado Internacional

O trato de conflitos entre normas internas e tratados internacionais implica na análise da relação existente entre o direito interno e o direito internacional público, e, para tanto, torna-se imprescindível analisar do ponto de vista teórico a problemática.

O ponto de partida consiste no questionamento se as ordens jurídicas, interna e internacional, fazem parte do mesmo sistema jurídico, ou se constituem dois ramos distintos e independentes entre si. Segundo a doutrina duas correntes são imprescindíveis para tal análise, a dualista e a monista.

Cabe lembrar, ainda, conforme nota Mazzuoli uma terceira teoria denominada de Doutrinas Conciliatórias, “*integrada pelas denominadas correntes coordenadas ou conciliatórias, que sustenta a coordenação de ambos os sistemas a partir de normas a eles superiores, a exemplo das regras de direito natural.*”⁷⁸ Esta corrente, como afirma o autor, não logrou êxito. Passa-se a expor, portanto, as duas correntes de maior relevo.

2.7.1 Teoria Dualista

A teoria dualista parte do princípio que os ordenamentos jurídicos, interno e internacional, são dois sistemas jurídicos distintos e independentes, mas igualmente válidos.

⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 311.

⁷⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Intewrnacional Público*. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.405.

⁷⁸ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Intewrnacional Público*. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.104.

Segundo esta concepção as fontes do direito internacional não possuem qualquer influência sobre a ordem jurídica interna e vice-versa, não havendo, assim, a possibilidade de qualquer conflito entre elas. Para que um acordo – tratado – firmado entre estados possa ter validade no plano interno é necessária a incorporação deste à ordem jurídica interna mediante o processo de *transformação ou adoção*. Nas palavras de Mazzuoli:

Assim, por ser diferente a identidade das fontes (pois as fontes do Direito Internacional são os tratados e costumes internacionais, e as do Direito interno são as leis e costumes internos) e por regularem tais sistemas matérias diferentes, entre eles (Direito interno e Direito Internacional) não poderia haver conflito, ou seja, uma norma internacional não poderia, em nenhuma hipótese, regular questão interna sem antes ter sido incorporada a esse ordenamento por um procedimento receptivo que a ‘transforme’ em lei nacional [...].⁷⁹

Segundo Accioly, um estaria apto a regular as relações entre Estados (Direito Internacional) e o outro a regular as relações entre indivíduos (direito nacional), assim, para que as normas internacionais possam criar obrigações aos indivíduos devem ser recepcionadas pelo ordenamento interno, através do fenômeno de transformação.

Kelsen em sua obra “Teoria Pura do Direito” critica a teoria dualista, do ponto de vista que não há como conceber a validade de ambos os sistemas jurídicos se considerados distintos e independentes. Ou, o sistema interno é válido, ou o sistema internacional o é. Ele faz uma analogia com as relações entre direito e moral, relações estas que se conflitam, vez que não são consideradas simultaneamente ordens normativas válidas.

Do que essencialmente se trata, ao determinar a relação existente entre Direito estadual e Direito internacional, é da questão de saber se podem existir conflitos insolúveis entre os dois sistemas de normas. Somente quando esta questão tenha de ser respondida afirmativamente é que fica excluída a unidade do Direito estadual e do Direito internacional. Neste caso, sim, só é efetivamente possível uma construção dualista ou pluralista das relações entre Direito estadual e Direito internacional. Mas, em tal hipótese, também não se pode falar de uma validade simultânea de ambos.⁸⁰

Assim, a dualidade entre sistema interno e internacional acarretaria conflitos insolúveis entre ambos sistemas. Para Accioly “*é na explicação do fenômeno de transformação que os defensores do dualismo mostram a debilidade de seu raciocínio, que além do mais, não leva em conta a importância do costume.*”⁸¹

Importante salientar que para esta corrente, as normas de direito internacional passam a ter aplicabilidade na ordem jurídica interna pelo fenômeno de transformação das normas internacionais em normas de direito interno por ato do Poder Legislativo. Assim, uma vez internalizada a norma internacional “passaria a ter o mesmo *status normativo que outra*

⁷⁹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.87.

⁸⁰ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. [Tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 365.

⁸¹ CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**/ Paulo Borba Casella, Hildebrando Accioly e G.E. do Nascimento e Silva. 20ª ed. São Peulo: Saraiva, 2012. p. 237.

norma de direito interno, o que, segundo esta concepção, permitiria que um tratado internacional fosse revogado por uma lei ordinária posterior.”⁸²

2.7.2 Teoria Monista

A teoria monista em oposição à tese tradicional advoga pela unicidade das duas ordens jurídicas; interna e internacional. Esta concepção do *direito uno* baseia-se na identidade de sujeitos e fontes. Assim, um compromisso assumido internacionalmente, assinado e ratificado não necessita de processo de transformação para que seja reconhecido na ordem interna e possa produzir seus efeitos. Em caso de conflito entre as normas surge o problema quanto à primazia de uma ou outra. Assim, diante desta problemática a teoria monista divide-se em duas vertentes, a primeira afirma a primazia do direito interno e a segunda defende o primado do direito internacional, sendo denominadas, respectivamente, de monismo nacionalista e monismo internacionalista.

O monismo nacionalista, segundo Valério de Oliveira Mazzuoli, tem suas bases filosóficas no sistema de Hegel⁸³, para o qual o Estado é detentor de soberania irrestrita e absoluta. Para os adeptos desta corrente o Direito Internacional é uma consequência do Direito interno. Afirma o autor que:

Sob este ponto de vista, o Direito Internacional só é internamente obrigatório porque o Direito interno – no exercício de sua competência soberana – o reconhece como vinculante em relação a si. Segundo esse entendimento, o arbítrio do Estado só encontra limitação no arbítrio de outro Estado.⁸⁴

Kelsen, em “Teoria Pura do Direito” afirma que a escolha por uma teoria ou outra (monismo nacionalista versus monismo internacionalista) é simplesmente uma questão política, por isso fora da ciência jurídica. Ele descreve o monismo nacionalista fazendo uma analogia com o subjetivismo, o egocentrismo que conduzem ao solipsismo do Estado, nas suas palavras:

Do mesmo modo que a mundividência subjetiva, egocêntrica, conduz ao solipsismo, isto é, a concepção de que só o próprio Eu existe como ser soberano, e que tudo mais existe nele e a partir dele, e, assim, não pode sufragar a pretensão dos outros entes a serem também um Eu soberano, também o primado da ordem jurídica do próprio Estado conduz a que apenas este possa ser concebido como soberano, pois a soberania de um, isto é, do nosso próprio Estado, exclui a soberania de todos outros Estados. Neste sentido, o primado da ordem jurídica do nosso próprio Estado pode ser designado como subjetivismo, ou mesmo como solipsismo de Estado.⁸⁵

⁸² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.90.

⁸³ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.95.

⁸⁴ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.95.

⁸⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. [Tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 384.

Já para os adeptos do monismo internacionalista, entre eles Hans Kelsen, o direito interno é uma manifestação do direito internacional, este, com fundamento na norma *pacta sunt servanda*, subordina a ordem jurídica interna, assim, é inconcebível a revogabilidade das normas internacionais pelas normas internas.

Esta corrente traz a ideia de uma sociedade internacional, da qual os Estados fazem parte e, para tanto, o poder constituinte originário deve sujeitar-se à ordem internacional, uma vez que a soberania estatal não é absoluta, mas sim relativa, “[...] o que significa que, não obstante tal poder não se encontrar subordinado a qualquer outro internamente, está subordinado aos princípios e regras do Direito Internacional Público, dos quais decorre a própria noção de soberania estatal.”⁸⁶, conforme afirma José Souto Maior Borges.

Segundo a doutrina o monismo internacionalista foi incorporado expressamente na Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969, em seu art. 27, com a seguinte redação: “Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.”⁸⁷ Referido art. 46 preconiza, resumidamente, que as partes contratantes só poderão invocar as disposições de seu direito interno diante da oposição de regra que seja fundamental, dispondo, nesta linha, a impossibilidade de declaração de nulidade de tratado por questões de vício na manifestação de consentimento.

Ainda, na linha da doutrina internacionalista, o primado do direito internacional, é a posição mais aceitável dentro do contexto da contemporaneidade do direito internacional. Nesta linha obtempera Pedro Baptista Martins, *apud* Valério de Oliveira Mazzuoli, “[...] as nações terão de voltar ao estado originário de isolamento e barbárie, a que as arrastará fatalmente a doutrina anarquista dos defensores da ordem jurídica nacional.”⁸⁸

Em que pese à formulação da corrente monista e dualista, claramente de envergadura doutrinária teórica; em que pese, todo o prestígio e empenho do Estado brasileiro quanto à questão internacional; é possível dizer que a prática forense busca, na solução de conflitos, fundamentos na Constituição Federal, ou seja, mais na lei do que no campo teórico.

⁸⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p.100.

⁸⁷ REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p.541.

⁸⁸ MARTINS, Pedro Baptista. **Da unidade do Direito e da Supremacia do Direito Internacional**. (p.2) *apud* MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.102.

2.7.3 Posicionamento do STF

No Brasil a legislação interna silencia em relação à adoção de uma ou outra teoria (a dualista e a monista), e em virtude disso, segundo Accioly cabe à jurisprudência, dos tribunais brasileiros, afirmarem à postura adotada pelo país. Ele afirma também, que não houve aplicação de nenhuma das teorias em sua forma pura, surgindo assim formas derivadas que ganham denominação própria, as quais destoam de seus sentidos originais. Nas suas palavras:

No Brasil, as duas teorias acima descritas não foram aplicadas em sua forma pura, ganhando interpretações que lhes descaracterizaram o sentido original, cunhando-se, ainda, novas expressões para designar suas modalidades, a saber: dualismo extremado e moderado e monismo radical e moderado.⁸⁹

Os novos contornos da teoria dualista que a divide em extremado e moderado podem ser, sucintamente descritos, respectivamente, da seguinte forma, no primeiro, dualismo extremado, pela exigência de edição de lei distinta para a recepção das normas na ordem interna, ou seja, um processo de transformação da legislação internacional em norma doméstica. No segundo, dualismo moderado, basta apenas, para a incorporação à ordem interna, a aprovação do Congresso mediante Decreto Legislativo seguida da promulgação do executivo mediante Decreto Presidencial, dispensada a nova legislação.

Já no monismo radical, os tratados internacionais se sobrepõem à legislação interna enquanto, que, no monismo moderado prevê-se a simetria dos tratados à legislação interna ordinária, sujeitos ao critério cronológico em casos de conflitos.

Ainda de acordo com a doutrina, no caso de conflito de normas existem dois momentos que devem ser analisados. O primeiro momento, quando à incorporação do tratado; o segundo momento quanto ao status normativo de que este se reveste posteriormente à processualística de incorporação.

A partir desta análise, a doutrina avalia na prática, como se dá a solução de conflitos e propugna pela exigência de um processo de incorporação, que no caso do Brasil dá ensejo ao dualismo na forma moderada. Incorporado o tratado e, portanto, apto a produzir efeitos internos, avalia a questão da primazia de suas normas sobre às normas internas.

O Supremo Tribunal Federal não reconhece a primazia dos tratados às leis internas. Faz exceção (RE 80.004) aos tratados-contrato que versam sobre matéria tributária, por força do disposto no art. 98 do CTN. Em função da força do julgamento deste recurso a

⁸⁹ CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**/ Paulo Borba Casella, Hildebrando Accioly e G.E. do Nascimento e Silva. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 238.

doutrina internacionalista afirma que o Brasil adota, desde então, o monismo moderado na solução de conflitos.⁹⁰

Assim, o posicionamento do STF é no sentido de atribuir status de lei ordinária aos tratados comuns, ratificando a posição de que poderão ser revogados se colidentes com legislação interna a eles superveniente. Assim, na ADI 1.480-3 DF, o STF dispõe:

No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (*Lex posterior derogat priori*), ou, quando cabível do critério de especialidade. Precedentes.⁹¹

Esta Corte justifica seu posicionamento com a alegação de que vedar a derrogação das normas contidas em tratados ou convenções internacionais por legislação a eles posterior seria impedir o Poder Legislativo de desempenhar sua função típica. Mais ainda, alega que a seria através da interpretação constitucional que estes se incorporam ao direito interno no mesmo nível hierárquico das leis ordinárias.

Contudo, não obstante o posicionamento da Suprema Corte, a doutrina internacionalista dirige seu entendimento em sentido oposto, compreendendo que, uma vez incorporado o tratado ao regramento doméstico, este tem força para derogar toda legislação interna infraconstitucional com ele incompatível. Dessa forma, atribuem um status de supralegalidade, ao tratado, estando este, abaixo apenas da Constituição Federal. Ressalva feita aos tratados que versam sobre direitos fundamentais que possuem natureza de normas constitucionais. Assim, advogam pelo entendimento de que os tratados possuem primazia ao direito interno e possuem forma específica de revogação, através da denúncia. Mazzuoli afirma que:

Seria um contrassenso admitir que um compromisso internacional possa ser revogado por legislação ulterior; tal seria o mesmo que permitir que um Estado, unilateralmente, pudesse revogar um compromisso internacional, quando se sabe que para isso é necessário um ato formal de *denúncia*.⁹²

Então, aceitar o critério temporal para dirimir conflitos entre normas internas e internacionais, segundo esta doutrina, é desconsiderar a existência de uma sociedade internacional e da responsabilidade internacional que esta postura pode acarretar. Segundo

⁹⁰ CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**/ Paulo Borba Casella, Hildebrando Accioly e G.E. do Nascimento e Silva. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 239.

⁹¹ ADI 1480 MC/DF – DISTRITOFEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min.CELSO DE MELLO Julgamento: 04/09/1997 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

⁹² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.396.

Accioly, a responsabilidade internacional “[...] decorre da atitude do estado, ou seja, da inexecução, por este, de obrigações que o direito internacional lhe impõe [...]”⁹³.

Em que pese a divergência de entendimento entre a doutrina e a jurisprudência da Suprema Corte, cumpre registrar, em relação aos tratados, o que dispõe o Código Tributário Nacional em seu art. 98, *in literis*: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”⁹⁴

Pela dicção do artigo nota-se a intenção do legislador em conferir a primazia dos tratados à legislação interna, bem como o afastamento do critério temporal *lex posterior derogat priori*. Todavia, conforme menção feita ao RE nº 80.004, tendo o STF atribuído alcance daquele dispositivo somente aos tratados-contrato, dá interpretação restritiva a este. Veja-se trecho do voto do Min. Cunha Peixoto:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 80.004 – Como se verifica, o dispositivo refere-se a tratados e convenções. Isto, porque os tratados podem ser normativos, ou contratuais. Os primeiros traçam regras sobre ponto de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato no dizer de Tito Fulgêncio. Contratuais são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto. O contratual, é, pois, título de direito subjetivo. Daí o art. 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. É que se trata de um contrato que deve ser respeitado entre as partes.⁹⁵

O STF afirma que a interpretação do dispositivo deve ser restritiva. Este dispositivo só possui força diante dos tratados-contrato. É assim que a Suprema Corte vem decidindo os conflitos desde então em relação ao referido artigo.

Contudo, independentemente, do trato da matéria pela Corte Constitucional; ainda se fazem presentes as vozes da doutrina, com flagrante desconforto. Exemplarmente, Paulo Caliendo, *apud* Mazzuoli, afirma que: “o uso da classificação dos tratados em duas espécies, normativa e contratual, é claramente descabido como fundamentação para a interpretação restritiva do art. 98 do Código Tributário Nacional.”⁹⁶

Ainda por exemplo, registre-se a opinião diametralmente oposta de Roque Antonio Carrazza para quem o art. 98 do CTN é inconstitucional. Para o autor os tratados internacionais em matéria tributária possuem equivalência a normas internas e por este motivo, a lei posterior possui força para revogá-los.

⁹³ CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**/ Paulo Borba Casella, Hildebrando Accioly e G.E. do Nascimento e Silva. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 397.

⁹⁴ Código Tributário Nacional.

⁹⁵ RE80.004 SESE RGI PE RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min.XAVIER DE ALBUQUERQUE Julgamento: 01/06/1977 Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

⁹⁶ CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: RT, 2005,p.94 *apud* MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.427.

Neste ínterim, na exposição e no cotejo da doutrina e da jurisprudência, forma-se substrato razoável para, juntamente com a revisão do padrão normativo realizado no primeiro capítulo do presente trabalho; amudar a matéria descendo à isenção propriamente. Registra-se, por fim, a possibilidade, de lançar de antemão a tônica da matéria no direito pátrio. O tratado internacional, em matéria tributária, resumida e presentemente, é o acordo entre duas ou mais pessoas de direito internacional público, de amplo objetivo, convertido em lei através de processualística híbrida; com *status* de lei infraconstitucional; perpetuado no tempo ou com vida determinada; e, com finalidade pública conjugada universalmente.

CAPÍTULO III

3. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Primeiramente faz-se um recorte, antes de entrar no trato da isenção especificamente, no intuito de começar a abordagem afastando, desde já, confusão que se faz na crença de que a isenção configure imunidade. Feita esta distinção, será possível, ainda que de relance, lançar um primeiro olhar sobre o instituto.

Neste ínterim, cumpre salientar, uma vez que não é raro a confusão entre o instituto da isenção e da imunidade tributária, que, quanto a primeira, trata-se de instituto submetido ao princípio da reserva legal; enquanto que, para a segunda, é matéria sob reserva constitucional. Para Paulo de Barros Carvalho:

[...] uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percursoria tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo [...].⁹⁷

José Souto Maior Borges, com muita propriedade, faz a distinção entre estes dois institutos, isenção e imunidade. Para ele: *“Enquanto esta pré-exclui a criação de regras jurídicas de tributação, aquela subtrai, retira para fora, do campo de incidência da tributação, a pessoa ou o bem isento.”*⁹⁸ Então, é preciso esclarecer, antes de conceituar o instituto da isenção, tarefa esta que encontra diferentes pontos de vista na doutrina brasileira, que a isenção tributária é sempre decorrente de lei, uma vez que está sob a égide do princípio da legalidade tributária.

Dentre as várias teorias que se propuseram a conceituar o instituto, nota-se que algumas assumiram um papel de maior relevo dentro do direito tributário brasileiro. Segundo Paulo de Barros Carvalho, são elas: a Clássica com a tese de que a isenção é a dispensa do pagamento do tributo; a de José Souto Maior Borges, com o aprofundamento das investigações de Alfredo Augusto Becker, a qual propõe a isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada e a teoria que entende ser a isenção um fato impeditivo da eficácia da norma tributária, teoria esta desenvolvida sobre as idéias de Sainz de Bujanda e Salvatore La Rosa,⁹⁹ como noticia o autor.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. p.239.

⁹⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p.190.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. p.563.

Roque Antonio Carrazza também faz menção a estas três teorias abordadas por Paulo de Barros Carvalho, adicionando a estas a teoria desenvolvida por Eliud José Pinto da Costa. Referida teoria, nas palavras de Carrazza, juntamente com as outras, são as teorias de maior relevo no que se refere à matéria. Contudo, filia-se Carrazza, às ideias de Eliud Pinto José da Costa, para quem a isenção “*é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado (isenção parcial).*”¹⁰⁰

A partir de então, o próximo tópico seguirá à conceituação da isenção tributária segundo estas teorias; tendo presente, desde já, em função do que já foi exposto a ideia geral de isenção como poderoso instrumento de extrafiscalidade, do qual o governo lança mão com vistas ao cumprimento de suas finalidades.

3.1 Conceito

Conceituar isenção é tarefa que exige cuidado, uma vez que a doutrina tributária não possui um conceito definitivo e estanque, nem tampouco há congruência a seu respeito. Assim, o fenômeno da isenção tributária é visto na doutrina sob os mais variados ângulos. Dentre os quais Paulo de Barros Carvalho salienta: “*isenção como delimitação negativa da hipótese de incidência; isenção como tutela jurídica do interesse do contribuinte; isenção como limitação ao poder de tributar; isenção como renúncia ao exercício da competência tributária etc.*”¹⁰¹

Em que pese diverso trato doutrinário; neste tópico abordar-se-á aquelas teorias que, segundo Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza e José Souto Maior Borges, obtiveram o maior grau de importância dentro dos rumos traçados pelo direito tributário brasileiro. Segundo estes doutrinadores, tais teorias analisaram o instituto com um grau elevado de profundidade e relevante rigor científico.

Dessa forma, serão expostos quatro conceitos distintos sobre isenção tributária, quais sejam: isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido; isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada; isenção como fato impeditivo e por último, isenção como limitação legal do âmbito de validade da norma tributária, conforme exposição a seguir.

¹⁰⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª edição. São Paulo: Malheiros. 2004. p.796.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva. 2012. p.564.

3.1.1 Isenção como dispensa do pagamento do tributo devido

Segundo esta teoria a isenção consiste na dispensa legal do pagamento do tributo devido. Há, desta forma, o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador *in concreto*. A lei isentiva atua com o escopo de dispensar o pagamento do tributo, ou seja, desonerar o sujeito passivo da obrigação tributária.

Entretanto, em desacordo com este conceito manifesta-se Paulo de Barros Carvalho:

É, de fato, insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percursoria da norma isentiva.¹⁰²

Para Roque Antônio Carrazza o Código Tributário Nacional não adotou este conceito de isenção, e, acrescenta que a dispensa do pagamento do tributo devido é conceito de remissão tributária. Afirma mencionado autor: *“Na verdade, a idéia de dispensa legal do pagamento do tributo devido não se aplica à isenção tributária, mas à remissão tributária, bem como percebeu João Augusto Filho [...]”*¹⁰³

José Souto Maior Borges analisa que, sendo a isenção norma de direito excepcional, vez que cria exceção à abrangência da norma tributária, seria um contra-senso afirmar que há a incidência da norma jurídica tributária no fato isento. Nas suas palavras: *“Ou o fato, pela efetiva incidência da norma, é tributado, ou não o é.”*¹⁰⁴

No seu entendimento, a lei que cria a isenção coloca o fato fora do campo de abrangência da norma de tributação, por isso, torna-se inconcebível afirmar que a isenção é meramente a dispensa do pagamento do tributo devido.

3.1.2 Isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada

Para esta corrente doutrinária, o objetivo primeiro da isenção tributária é impedir o nascimento da obrigação tributária. Esta teoria nasce, segundo Paulo de Barros Carvalho, com o intuito de superar a corrente clássica, ou seja, ela debruça seus fundamentos na crítica à teoria tradicional, para a qual a isenção é meramente a dispensa do pagamento do tributo devido. Paulo de Barros Carvalho refere-se a José Souto Maior Borges corroborando à tese:

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. p.564.

¹⁰³ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª edição. São Paulo: Malheiros. 2004. p.785.

¹⁰⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p.163.

José Souto Maior Borges aprofundou as investigações de Becker, provando por diversas maneiras, o descabimento jurídico da vertente tradicional. Em obra de tomo, fortalece suas convicções com apoio das categorias fundamentais do Direito à luz da Lógica Jurídica.¹⁰⁵

Para esta, teoria a isenção tributária consiste em hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada. José Souto Maior Borges, dito tanto por Paulo de Barros Carvalho, como Roque Antonio Carrazza, é o idealizador desta proposição a respeito do fenômeno da isenção.

Em sua obra “Teoria Geral da Isenção Tributária” o autor justifica sua teoria, aprofundando os estudos sobre a incidência das leis tributárias. Analisa de maneira categórica a hipótese de incidência; a não incidência tributária; a incidência jurídica; incidência econômica do tributo; e, a repercussão econômica do tributo. A partir daí lança sua teoria com base neste estudo.

Para ele a infalibilidade da incidência constitui uma característica das normas jurídicas.¹⁰⁶ Ou a norma incide criando a obrigação tributária e, conseqüentemente, o pagamento do tributo, ou ela não incide impedindo o nascimento da obrigação tributária.

Assim, a não incidência representa hipótese em que os acontecimentos fáticos são estranhos à abrangência das normas de tributação. Para ele a não incidência pura e simples não configura as hipóteses de isenção, mas simplesmente a “*inexistência de disposição prevendo o fato gerador*”.¹⁰⁷

Porém, segundo sua teoria, a não incidência pode ser tanto, pura e simples, como também, legal ou constitucional. Sendo legal a estar-se-á diante de caso de isenção; sendo constitucional estar-se-á diante de imunidade tributária.

Esta constatação coloca em cheque a teoria tradicional da isenção, ao passo que a isenção atua em momento anterior ao surgimento da obrigação tributária. Segundo o autor: “[...] não existe anterior obrigação tributária desfeita pelo surgimento a posteriori da regra jurídica de isenção.”¹⁰⁸ Considerada sob este ponto de vista, a isenção limita ou modifica o campo de atuação da norma tributária, produzindo assim o fato isento, não tributável.

Este é o ponto essencial no que tange a justificação da sua teoria sobre isenção tributária. Para o autor, a isenção abordada sob a ótica de seus estudos é hipótese de não incidência legalmente qualificada. São as suas palavras:

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva.2012. p.563.

¹⁰⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p.179.

¹⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p.183.

¹⁰⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p.191.

[...] a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma delimitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.¹⁰⁹

Assim, para o autor, a isenção é uma técnica jurídico-tributária cujo efeito e objetivo principal consiste no impedimento do nascimento da obrigação tributária através de lei que modifique ou limite o campo de abrangência da norma tributária.

3.1.3 Isenção como fato impeditivo

Para Paulo de Barros Carvalho, esta teoria encampa as idéias desenvolvidas por Sainz de Bujanda e Salvatore La Rosa. Esta teoria afirma haver uma estrutura mais complexa no suposto da norma jurídica de isenção quando comparada à hipótese da norma jurídica tributária. Dessa maneira, a lei isentiva abrigaria, além de todos os aspectos da norma tributária, também, um fato impeditivo, o qual anularia a eficácia da norma do tributo.

3.1.4 Isenção como limitação legal do âmbito de validade da norma

Partindo da estrutura da norma jurídica, a qual contém os critérios material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo; e da premissa que nem todos os componentes da estrutura da norma necessitam, obrigatoriamente, estar contidos na mesma lei – podendo estar dispersos na legislação; esta teoria tenta demonstrar que a lei isentiva não mutila a norma tributária, mas sim, lhe confere nova fisionomia.

Contrapõe-se à idéia desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, para quem a isenção mutila parcialmente algum critério da norma jurídica tributária. Esta teoria afirma que a lei de isenção atua de forma a atribuir nova configuração a norma tributária. Neste sentido, a lei não é posterior à norma tributária, mas é componente da mesma. Convivem harmonicamente a lei tributária e a lei isentiva. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza isenção *“é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo assim que o tributo surja in concreto (naquela hipótese descrita na lei isentiva).”*¹¹⁰

Então, ainda que de forma sucinta, foram expostas as linhas gerais das quatro teorias de maior prestígio sobre isenção tributária.

¹⁰⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p.190.

¹¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª edição. São Paulo: Malheiros. 2004. p.796.

Embora toda a digressão circunscrita ao conceito da isenção jurídico-tributária, a isenção consiste em uma técnica, ou melhor, procedimento técnico jurídico através do qual o legislador encontra uma forma de excluir o crédito tributário.

A isenção é forma de exclusão do crédito tributário e decorre de lei que especifique as suas condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, ainda, conforme o caso, o prazo de sua duração, na forma dos arts. 175 e 176 do Código Tributário Nacional.

Registre-se que a isenção, assim como a instituição do tributo, deve ser veiculada através de lei, por força do princípio da legalidade e, embora tenha a capacidade de desonerar o contribuinte, ou melhor, liberação do ônus tributário, o faz no estrito respeito e observância do interesse público.

Justamente aí, corolário do sistema tributário como um todo observa aos princípios constitucionais, como o princípio da legalidade, entre outros.

3.2 Princípios

Neste tópico, abordar-se-á alguns dos princípios que norteiam o instituto das isenções tributárias segundo a doutrina brasileira. Como consequência direta da supremacia da Constituição pode-se afirmar que, assim como todos os institutos do direito, a isenção também está submetida aos ditames constitucionais, encontrando na Carta Maior a autorização e a delimitação da competência tributária.

Neste sentido, em princípio, a competência para isentar é afeita à competência para tributar. A doutrina afirma, que, em estando o poder de isentar contido no poder de tributar, referido instituto vincula-se aos condicionamentos estabelecidos pela Carta Maior à instituição dos tributos. Neste sentido, José Souto Maior Borges afirma:

Consequentemente estão sujeitas as isenções, pelo ordenamento constitucional tributário, a condicionamentos idênticos aos que estão estabelecidos para a instituição de tributos. Torna-se manifesta, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e o das isenções.¹¹¹

Partindo deste pressuposto, os princípios constitucionais que se projetam de imediato o instituto das isenções são: o princípio da legalidade ou da reserva legal (arts. 5º, II e 150, I); o princípio da justiça (art. 5º, *caput*, I e 150, II) e, o princípio da segurança (art. 5º, XXXVI).

¹¹¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011.p. 31.

Quanto ao princípio da legalidade ou da reserva legal (arts. 5º, II e 150, I da CF/88), embora não haja previsão constitucional específica; é em função da conexão material da isenção com a tributação que se verifica na forma implícita.

Já o princípio da justiça, conduz ao princípio da generalidade, no sentido de que o regime da tributação e isenção, prestigiará, inclusive com garantias, a igualdade, a isonomia, etc.

O princípio da segurança jurídica; que se reporta ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada; conduz, no que tange à questão específica da validade da norma, ao entendimento de que a revogação das isenções esteja condicionada a ele. Desta forma, em caso de revogação da isenção, haverá a necessidade de cotejar a modalidade de sua concessão. Em outras palavras, as isenções temporárias condicionais, em princípio, estenderão seus efeitos pelo prazo estabelecido na norma, independentemente de sua revogação.

A partir destas linhas conceituais em torno dos princípios, é necessário passar a análise das classificações das isenções. Ambos não têm valor isoladamente, ao passo que se completam no plano teórico.

3.3 Classificação

Neste tópico abordar-se-á a classificação das isenções. Para tanto será utilizada a classificação a partir de três doutrinas, primeiramente será exposta a classificação segundo Hugo de Brito Machado, logo a classificação de Roque Antonio Carrazza e em seguida trilhar-se a classificação exposta por José Souto Maior Borges.

Segundo a doutrina de Hugo de Brito Machado, a classificação das isenções tributárias está disposta nos arts. 176 à 179 do Código Tributário Nacional. Para o autor, elas são classificadas segundo alguns critérios a seguir dispostos: quanto à forma de concessão; quanto à natureza; quanto ao prazo de duração; quanto ao território abrangido; quanto aos tributos que alcançam; quanto aos elementos com que se relacionam e ainda quanto às pessoas que as concedem. Veja-se cada uma delas:

Quanto à forma de concessão podem ser absolutas, ou ditas em caráter geral, quando concedidas diretamente por lei; ou relativas, em caráter específico, concedidas por lei, porém efetivadas perante despacho da autoridade administrativa.

Quanto à natureza são elas onerosas ou condicionadas e simples. Diz-se onerosas ou condicionadas quando concedidas sob condição que implique ônus para o interessado; e simples, sem imposição de condições ao interessado.

Quanto ao prazo tem-se que são por prazo indeterminado ou por prazo certo.

Quanto à área podem ser: amplas, aquelas que prevalecem em todo território da autoridade tributante; ou, restritas ou regionais, aquelas que prevalecem apenas em parte do território da entidade tributante.

Quanto aos tributos que alcançam tem-se que as isenções podem ser gerais, abrangendo todos os tributos ou especiais, abrangendo somente os tributos que especificam.

Ainda, segundo o mesmo autor, podem ser classificadas quanto ao elemento com que se relacionam, embora, segundo ele, esta classificação não estaria expressa no Código Tributário Nacional. Então, quanto ao elemento com que se relacionam, as isenções podem ser: “objetivas, “concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, objetivamente considerado [...]”;¹¹² subjetivas, “concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário [...]”;¹¹³ e, objetivo-subjetivas, “concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.”¹¹⁴

Para finalizar, Hugo de Brito Machado, também faz menção às isenções autônomas e heterônomas. Estas isenções pertencem à classificação quanto às pessoas que as concedem. As autônomas são as isenções concedidas pelo mesmo ente competente para tributar, e as heterônomas são concedidas por pessoa diversa daquela que possui a competência para instituir o tributo.¹¹⁵

Esta classificação é de extrema importância para o presente trabalho, uma vez que, possivelmente, boa parte de toda celeuma acerca da possibilidade ou não de tratado internacional conceder isenção passa pela garantia do art. 151, III da Constituição Federal, que é norma negativa estabelecendo vedação à União na concessão de isenções heterônomas, excetuadas as situações previstas nos arts. 155, § 2º, XII, “e” e 156, § 3º, II da CF/88.

Registre-se, ainda que a título de informação, a forte mudança de tratamento advinda com a Constituição de 1988, ao passo que em 1967, o Estatuto Maior conferia à União o poder isentar tributos de outros entes mediante lei complementar.

Já Roque Antonio Carraza, no que se refere a isenções, não as classifica. Referido autor trata das modalidades de isenção. Elenca as isenções como sendo transitórias ou

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p.160.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p.160.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p.160.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p.160.

permanentes, sendo que ambas podem ser concedidas de forma condicional ou incondicional. Nas suas palavras:

As isenções *com prazo certo*, também conhecidas como *transitórias*, têm seu termo final de existência prefixado na lei que as cria; as *com prazo indeterminado* – que alguns preferem chamar de *permanentes* – não.¹¹⁶

As isenções condicionais (bilaterais ou onerosas) são as que exigem uma contraprestação do contribuinte para que este possa gozar dos benefícios da lei isentiva. Já as incondicionais (unilaterais ou gratuitas), não exigem qualquer contraprestação, é isenção a título gratuito. Para ele “*É suficiente seja colhido pela hipótese de incidência da isenção.*”¹¹⁷

O autor refere que, desde que mediante lei e respeitado o princípio da anterioridade, tanto as isenções permanentes condicionais ou as incondicionais, quanto às transitórias incondicionais podem ser revogadas a qualquer tempo, sem que para isso surja ao contribuinte o direito a indenizações ou direito adquirido ao gozo da vantagem da lei isentiva. Via de regra, as isenções são revogáveis a qualquer tempo, mediante os procedimentos legais.

Em relação às transitórias condicionais, também denominadas de isenções por prazo certo, sua revogação antecipada gera um direito subjetivo ao contribuinte de gozar do benefício fiscal até a data fixada na lei de concessão do benefício. Dessa forma, para ele, “*as vantagens da isenção transitória condicional incorporam-se ao patrimônio de seu destinatário [...], que passa a ter o direito adquirido de continuar desfrutando do benefício, até a expiração do prazo fixado na lei isentiva.*”¹¹⁸ Como consequência direta do art. 5º, XXXVI da Carta Maior.

Já no que tange às isenções autônomas e heterônomas, o autor se refere a elas quando trata do tema da competência para isentar, mais na direção de características do que na direção de uma classificação ou modalidade. Neste sentido ele afirma que, via de regra, as isenções dentro do sistema tributário brasileiro são autonômicas, vez que há vedação expressa para a concessão de isenções heterônomas, conforme já observado anteriormente.

Ainda, na classificação das isenções, autor que se ocupou com grande dedicação ao tema, José Souto Maior Borges tem literatura específica sob o título de “Teoria Geral da Isenção Tributária.” Para ele a compreensão do instituto através de uma análise rigorosa sobre a classificação é imprescindível. Ele afirma com clareza: “*A classificação é a medida indispensável para a análise jurídica das isenções.*”¹¹⁹

¹¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 812.

¹¹⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 815.

¹¹⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 817.

¹¹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011.p. 237.

Apresenta, em referida obra, uma vasta classificação das isenções tributárias. Segundo esta classificação as isenções são: isenções de direito internacional; isenções de direito interno; isenções objetivas; isenções subjetivas; isenções absolutas e relativas; isenções gerais e especiais; isenções totais ou parciais; isenções permanentes e transitórias; isenções em tratados internacionais de impostos de estados membros e municípios e isenções tributárias em direito comunitário.

Quanto às isenções de direito internacional abordar-se-á em tópico específico, incluídas isenções em tratados internacionais de tributos de estados membros e municípios e as isenções de direito comunitário. Registra-se, aqui, portanto, o panorama das demais classificações sugeridas pelo autor.

No que tange às isenções de direito interno, o autor as classifica como isenções autônomas e heterônomas. Salieta que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 151, inciso III, diferentemente de outras anteriores, consagrou a regra, embora não absoluta, de simetria entre competência para tributar e competência para isentar. Neste contexto, é vedado à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Neste sentido, quando a Constituição Federal outorgou competência legislativa tributária aos Municípios, art. 24, inciso I, CF, impediu a ingerência estadual em assuntos de financeiros de interesse local. Neste sentido, José Souto Maior Borges informa que: “*A instituição de isenção de tributos municipais pelo Estado importaria portanto em cercear o exercício de competência tributária do Município e, até mesmo, numa redução oblíqua na área de competência deste[...]*”¹²⁰

Ponto pacífico, na doutrina brasileira, é a simetria entre competência tributária e competência para isentar, decorrente das disposições constitucionais. Assim, a isenção tributária no direito interno, como denomina José Souto Maior Borges, se concretiza mediante lei do próprio ente que está legitimado para instituir o tributo, em observância ao princípio da legalidade (ver item 3.2).

Seguindo na classificação adotada pelo autor, as isenções podem ser objetivas ou subjetivas. Segundo ele esta classificação é a mais importante entre todas as outras, “*uma vez que toma como base os elementos estruturais da relação tributária [; ; ;]*”¹²¹. São regras de direito excepcional, conforme afirma:

¹²⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 255.

¹²¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 258.

A isenção objetiva, como a subjetiva, é regra de direito excepcional [...]. Nesta qualidade a sua eficácia – a exclusão da obrigação tributária – decorre de uma delimitação do pressuposto de fato do tributo, pela coexistência normativa das regras de direito tributário geral – as que disciplinam, como obrigação de caráter geral, a obrigação tributária – e das regras de direito tributário excepcional – as que delimitam o pressuposto de fato do tributo, ao estabelecer os fatos tributários excetuados.¹²²

Assim, as isenções objetivas direcionam-se ao elemento objetivo do fato gerador, possibilitando que o objeto sobre o qual recairia a carga fiscal fique isento da obrigação tributária. Em outras palavras, é subtraído o bem do campo de incidência do tributo.

Quanto às isenções subjetivas, retira-se o sujeito do campo de abrangência do tributo e não o bem, diferentemente do que ocorre com as objetivas. Tanto isenções objetivas, como subjetivas impedem a incidência da norma tributária através da supressão parcial dos elementos estruturais, critérios objetivos e subjetivos, respectivamente, da norma tributária.

As demais isenções abordadas pelo autor, absolutas, relativas, gerais, especiais, totais, parciais, permanentes, transitórias, são as elencadas nos arts. 176 a 179 do Código Tributário Nacional. Esta classificação não destoia, entre outros, da classificação dos autores mencionados cima.

Já em Paulo de Barros Carvalho, não obstante as considerações a respeito das classificações elencadas no CTN; no que, não destoia da doutrina de modo geral; retira-se que as normas isentivas estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento. Faz esta distinção com o intuito de analisar a fenomenologia do instituto da isenção. Afirma, ele, que a regra de isenção tem por escopo produzir modificação na regra-matriz de incidência tributária – que é uma regra de conduta. Com isso, ratifica seu posicionamento contrário à posição da doutrina tradicional, para a qual as isenções seriam a dispensa do pagamento do tributo.

Neste contexto, ele classifica a isenção através do preceito que ela pretende mutilar na regra matriz de incidência tributária. Segundo o autor, a isenção pode atingir o critério material desqualificando o verbo; o critério material subtraindo o complemento; o critério espacial; o critério temporal; o critério pessoal pelo sujeito ativo; o critério pessoal pelo sujeito passivo; o critério quantitativo pela base de cálculo e o critério quantitativo pela alíquota.

Ultrapassada a etapa classificatória, cabe referir, ainda que repetitivamente, a sua conexão com as conceituações, no sentido de chamar a atenção para o fato de que, não só as classificações que se fazem de modo mais tradicional, mas também, a própria classificação de

¹²² BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 259-260.

Paulo de Barros Carvalho, agem no sentido de aproximar-se ou afastar-se de uma dada conceituação.

Contudo, conforme referido anteriormente; em função da objetividade do trabalho, tratar-se-á, especificamente, no tópico seguinte, das classificações das isenções de direito internacional, as isenções em tratados internacionais de tributos de estados-membros e municípios, bem como, as de direito comunitário. Registra-se, por oportuno, que, realizar-se-á esta tarefa com apoio forte na doutrina de José Souto Maior Borges.

3.4 Isenção mediante Tratados Internacionais

No presente tópico, conforme sinalizado abordar-se-á, a classificação das isenções como isenções de direito internacional; isenções em tratados internacionais de impostos de estados-membros e municípios; e, isenções tributárias em direito comunitário. Contudo, cumpre salientar que a condução deste tema pela doutrina se dá muito mais no viés prático do que no ortodoxo. Tão somente por esse motivo, restringe-se a abordagem no viés de técnica classificatória.

Desta forma, registra-se, contudo, que as isenções de direito internacional respeitam a classificação de modo geral com nuances próprias quanto à formalidade de incorporação.

Da mesma maneira são as isenções que se dão para impostos dos estados-membros e municípios, via tratado, redirecionada, entretanto, a discussão no que se refere à classificação quanto à pessoa que concede a isenção.

Já em termos de direito comunitário, em que pese a sistemática de organização própria destas comunidades em função da intenção, do interesse facilitador destas relações, tendo em vista, exemplarmente regras de reciprocidade; é cediço que a forma de incorporação se apresenta tal qual se apresenta para as regras dos tratados internacionais. Salienta-se, no entanto, que para fins de delimitação de pesquisa, avaliar-se-á somente tratados internacionais, relegando ao segundo plano o direito comunitário tão somente por fins didáticos.

Primeiramente, a título de contextualização, remete-se à Constituição Federal, especialmente, à permissão para a celebração de tratados internacionais. Com bastante obviedade, é a Carta Maior que inaugura, em termos gerais, esta realidade de direito, inobstante vasta teoria no sentido de sobrelevar o tratado (e o direito das gentes) à condição de norma das normas, por vezes, inclusive, visto no plano das questões morais, naturais, etc.

Registre-se, por ora, boa dose de primazia dos tratados conferida pelo legislador pátrio originário.

Ainda, a título de contextualização, especialmente na esfera tributária, remete-se ao Código Tributário Nacional, pontualmente ao seu art. 98, tendo em vista, que o referido artigo positiva e declara o status conferido aos tratados.

Conforme visto no item 2.4 do Capítulo II, os tratados internacionais possuem competência para tratar de matéria tributária, e esta competência abrange o instituto das isenções. Roque Antonio Carrazza afirma: “*Os tratados internacionais podem, inclusive, estipular (e frequentemente estipulam) isenções tributárias.*”¹²³ Noticia o autor que, a grande maioria das isenções de direito internacional correspondem às isenções que se referem à renda, como forma de atenuar a dupla tributação de pessoas físicas e jurídicas.

Para Souto Maior Borges, da mesma forma que elas podem ser estabelecidas em normas internas, também podem estar disciplinadas em fontes de direito internacional.¹²⁴ Fernando Sainz de Bujanda *apud* Souto Maior Borges “*nega que possam as isenções tributárias ter origem e fundamento no âmbito de uma normatividade internacional comum, reconhecendo apenas a possibilidade de seu estabelecimento em convênios internacionais.*”¹²⁵ (grifo nosso).

Contudo, apesar da possibilidade da concessão de isenções tributárias mediante tratados internacionais não gerar grandes divergências doutrinárias no que tange aos tributos pertencentes à União; gera, entretanto, em relação aos tributos pertencentes aos Estados-membros e Municípios, várias divergências e consideráveis opiniões.

A polêmica surge, primeiramente, em torno do art. 151, III da CF/88, porquanto dispõe que à União é vedado conceder isenções de tributos pertencentes aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ademais, tendo a Constituição Federal organizado político-administrativamente a República Federativa dotando de autonomia os entes federados, conforme art. 18, *caput*, a possibilidade de a União isentar tributos que não pertençam a sua competência, implicaria na quebra desta autonomia.

Parte da doutrina brasileira advoga no sentido de que a concessão de isenções via tratados internacionais de tributos pertencentes aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é inconstitucional, apoiada no argumento, basicamente, da vedação constitucional de isenções heterônomas e do rompimento do pacto federativo, uma vez que representaria ingerência na autonomia dos entes federados, conforme frisado acima.

¹²³ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 805.

¹²⁴ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 239.

¹²⁵ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 241.

Em sentido contrário, outra parte propugna pela possibilidade da concessão de isenção, sob o argumento de que é a República Federativa do Brasil, através da União, quem celebra obrigações internacionais, e não a União enquanto pessoa jurídica. Assim sendo, haveria uma representação implícita de todos os entes, de modo a não ferir a autonomia. Através deste entendimento, a isenção não se configuraria como sendo heterônoma passando, então, a ser tratada como isenção autônoma, vez que concedida pela totalidade dos entes federados.

Veja-se a opinião de algumas doutrinas autorizadas. Nomeadamente, Roque Antonio Carrazza ao tratar do assunto é enfático no seu posicionamento. Para ele a isenção de tributos Estaduais, Distritais e ou Municipais em sede de tratados ou convenções internacionais é inconstitucional. Entende que, uma vez que a Constituição vede à concessão de isenções heterônomas à União como ordem jurídica global no âmbito nacional, é de inferir-se que não há o que a autorize a concedê-las no âmbito internacional, uma vez que ela está igualmente vinculada, seja no cenário nacional ou internacional, e subordinada aos ditames constitucionais. Nas suas palavras: *Entendemos que não, porque a Constituição Federal proíbe expressamente a União de conceder isenções de tributos estaduais, municipais ou distritais (art. 151, III). [...] É que a União, mesmo no plano internacional, está subordinada à Constituição [...].*¹²⁶

Já Para Valério de Oliveira Mazzuoli, não há que se falar em inconstitucionalidade nas isenções concedidas, em sede de tratados internacionais, pela República Federativa do Brasil, uma vez que a união comparece no cenário internacional como representante dos interesses de todos os entes federados. Ele afirma que ela possui soberania para isso, assim, não há como classificar uma isenção neste contexto como uma isenção heterônoma, ela é, sim, autônoma, no sentido de que tanto estados-membros e municípios a concedem juntamente com a união.

Nas suas palavras:

Por tais motivos é que, a rigor, sequer pode-se dizer serem propriamente heterônomas as isenções de tributos estaduais ou municipais concedidas por tratados, vez que não existe qualquer invasão de competência de um ente da Federação em outro, neste caso; em verdade, o que se tem aqui são isenções autônomas, nada mais.¹²⁷

No mesmo sentido José Souto Maior Borges afirma que a União é uma entidade bifronte, assim no cenário internacional ela comparece como ordem jurídica total representando a República Federativa do Brasil (União, Estados, Distrito Federal e

¹²⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 806-807.

¹²⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Intewrnacional Público**. 8ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p.430.

Municípios) e, no cenário nacional ela representa uma ordem jurídica parcial e então é neste contexto que a vedação constitucional do art. 151, III, se insere. Nas suas palavras:

Com efeito: as limitações constitucionais ao poder de tributar só cobram sentido rigoroso no âmbito das relações internas entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Aí o poder de tributar envolve o poder de destituir.¹²⁸

A Suprema Corte Brasileira, em decisão recente, ratificou a tese de que as isenções concedidas em sede de tratados internacionais, celebrados pelo Estado brasileiro, de tributos de competência dos Estados e Municípios não fere a simetria entre o poder de tributar e isentar, consagrada na Carta Maior, art. 151, III. Veja-se a ementa:

E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – GASODUTO BRASIL- - BOLÍVIA – ISENÇÃO DE TRIBUTO MUNICIPAL (ISS) CONCEDIDA PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL MEDIANTE ACORDO BILATERAL CELEBRADO COM A REPÚBLICA DA BOLÍVIA – A QUESTÃO DA ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E/OU MUNICIPAIS OUTORGADA PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO EM SEDE DE CONVENÇÃO OU TRATADO INTERNACIONAL - POSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL – DISTINÇÃO NECESSÁRIA QUE SE IMPÕE, PARA ESSE EFEITO, ENTRE O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO (EXPRESSÃO INSTITUCIONAL DA COMUNIDADE JURÍDICA TOTAL), QUE DETÉM “O MONOPÓLIO DA PERSONALIDADE INTERNACIONAL”, E A UNIÃO, PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO (QUE SE QUALIFICA, NESSA CONDIÇÃO, COMO SIMPLES COMUNIDADE PARCIAL DE CARÁTER CENTRAL) - NÃO INCIDÊNCIA, EM TAL HIPÓTESE, DA VEDAÇÃO ESTABELECIDADA NO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CUJA APLICABILIDADE RESTRINGE-SE, TÃO SOMENTE, À UNIÃO, NA CONDIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.¹²⁹

Vê-se, a partir da ementa, que o STF (RE nº 543.943/PR) ratifica que as isenções concedidas em sede internacional não violam a Constituição, vez que a vedação expressa no art. 151, III, (vedação de isenções heterônomas) é inoponível à República Federativa do Brasil, a qual representa a comunidade jurídica total no cenário internacional e detém o monopólio da personalidade jurídica internacional. Assim, não se trata de isenções heterônomas, e sim autônomas, uma vez que celebram com ela todos os entes federados componentes da nação. Esta vedação se direciona à União como comunidade jurídica parcial, no âmbito das relações dos entes federados entre si.

Conforme a releitura realizada no presente capítulo, acerca das isenções, é possível registrar, que estas são, resumidamente, um comando legal, com vistas à exclusão do crédito tributário, ao longo do tempo ou por prazo determinado, de tributos de modo geral reservado à competência do próprio ente tributante, salvo exceções, no cumprimento de

¹²⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p.289.

¹²⁹ RE 54394 AgR/PR-PARANÁ AG.REG.NORECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 30/11/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma.

finalidades estatais ligadas a questões, econômicas, sociais, etc., podendo representar direito adquirido do contribuinte, em certas hipóteses, vinculado a preceitos de hierarquia fundamental com respaldo na complementaridade da lei.

Com suporte, portanto, nesta releitura e nas releituras realizadas nos capítulos I e II do presente trabalho, encontra-se guarida para sugerir, ainda que modestamente; além, obviamente do trato hodierno da matéria; sugestões e críticas porquanto, entende-se relevante modo de abordagem de matéria tão importante quanto aberta às discussões.

CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho foi analisar a natureza jurídica dos tratados internacionais que versam sobre matéria tributária; verificar a forma de ingresso destes na ordem jurídica interna; e, se as normas advindas deste ato internacional possuem primazia sobre a legislação doméstica conforme dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional; para, a partir de então, analisar se as isenções tributárias concedidas pela República Federativa do Brasil em sede internacional contrariam o disposto no art. 151, III da Constituição Federal.

Primeiramente, revisitou-se às espécies normativas em termos gerais, com vistas às fontes do direito tributário, no intuito de situar o leitor em questão propedêutica.

Logo em seguida, abordou-se os tratados internacionais, especialmente com base na doutrina, no intuito de trazer à baila questões afeitas à dogmática, como por exemplo, os fundamentos; classificações; bem como, consequentemente entendimentos.

Por fim, avaliou-se às isenções tributárias; da mesma forma, abordando, conceitos; classificações etc., com vistas à, não só revisar o tema; mas no intuito de costurar o mesmo na direção do objetivo do presente trabalho.

Nesta linha, verificou-se, que os tratados internacionais para serem incorporados à ordem jurídica interna e para que suas normas adquiram eficácia plena podendo ser aplicados no território nacional, necessitam de um processo de elaboração complexo. Este processo possui quatro fases distintas e vincula tanto o Poder Executivo, quanto o Poder Legislativo.

Esta processualística se inicia com a celebração entre os sujeitos internacionais, cuja competência está disposta em sede constitucional no art. 84, VIII, momento em que o tratado adquire validade plena, porém, eficácia limitada, entretanto. Dessa forma, para que suas normas adquiram força vinculante e eficácia plena no território nacional, é necessário o referendo do Congresso Nacional, e a ratificação pelo Presidente da República, requisitos indispensáveis para que suas normas sejam incorporadas à ordem jurídica interna. Assim, entende a Suprema Corte Brasileira.

Uma vez incorporado o tratado internacional, há grande divergência doutrinária em relação à natureza jurídica de suas normas. Como noticia a doutrina, a Constituição Federal é silente quanto à natureza jurídica das normas advindas dos tratados incorporados, com exceção daqueles referentes a direitos humanos; caso em que a Constituição art. 5º § 3º, confere natureza de emendas constitucionais.

Parte da doutrina entende que as normas provindas de fontes internacionais possuem um status de supralegalidade, o que as coloca em posição intercalar entre a

constituição e a legislação infraconstitucional. Desta forma, subordinar-se-iam apenas às regras constitucionais assumindo um caráter hierarquicamente superior no que tange à legislação doméstica. Decorrencia disto estariam dotadas de força para revogar, ou melhor, derogar toda norma que com elas conflitem não podendo ser revogados, por legislação doméstica posterior, uma vez que o própria forma de revogação, para o caso, seria a denúncia.

Em sentido contrário verificou-se que outra corrente doutrinária afirma que, sendo o referendo um requisito imprescindível para a incorporação das normas internacionais à ordem jurídica nacional, através do Decreto Legislativo; devido ao fato de este não possuir supremacia em relação às demais fontes legais, os tratados internacionais vigorariam com o mesmo status legislativo das leis ordinárias. Consequencia disso poderiam ser revogados, em casos de conflitos, pela legislação interna superveniente.

Este é o sentido em que se posiciona o Supremo Tribunal Federal, daí a doutrina entender que o Brasil assumiu uma postura dualista em relação ao tratamento dispensado ao direito internacional público, não na forma pura da teoria desenvolvida por Triepel, mas sim na sua forma de dualismo moderado, o implica em dizer que não há hierarquia dos tratados em relação a normas de direito interno. A solução dos conflitos que desta relação possam surgir serão solucionados pelo critério temporal, ou seja, a norma superveniente revoga a anterior naquilo que com ela for incompatível, art. 2º, § 1º da LINDB.

Já em relação àqueles tratados que versam sobre legislação tributária verificou-se à luz do art. 98 do CTN, que possuem status de supralegalidade absoluta. Segundo este dispositivo, além de ocuparem uma posição hierarquicamente superior à legislação infraconstitucional, não podem ser revogados por legislação interna superveniente. O referido artigo, por ser norma de caráter complementar, vincula à sua observância à generalidade dos entes federados, tendo efeitos, segundo a doutrina, *erga omnis e ex tunc*.

Em que pese o caráter de supralegalidade conferido pelo legislador aos tratados no referido artigo, verificou-se, que à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, esta superlegalidade não seria absoluta, mas sim relativa. O artigo 98 do CTN seria interpretado de maneira restritiva devendo ser aplicado somente em relação aos tratados-contrato, que, conforme referência feita no decorrer do trabalho, seriam, geralmente bilaterais contendo obrigações e concessões recíprocas entre os sujeitos internacionais. Esta supralegalidade, para o STF, decorreria do princípio *pacta sunt servanda*, segundo o qual o que foi pactuado deve ser cumprido.

Neste sentido, verificou-se o surgimento de duas realidades a saber: há tratados que gozariam de supralegalidade; enquanto outros gozariam de paridade normativa com as leis ordinárias.

Não obstante à discussão acerca da natureza jurídica das normas advindas dos tratados internacionais, a paridade normativa com a legislação ordinária ou o status de supralegalidade, tanto à doutrina como a jurisprudência são uníssonas no entendimento de que elas devem sujeitar-se aos ditames constitucionais. Nesta seara, verificou-se que parte da doutrina advoga pela tese de que a concessão mediante tratados de isenções de tributos pertencentes aos Estados-membros e Municípios é inconstitucional, uma vez que a Carta Maior proíbe as chamadas isenções heterônomas, art. 151, III da CF/88.

Entretanto, quanto a esta problemática, o STF, no Recurso Extraordinário nº 543.943/PR, manifestou-se, no sentido de que as isenções concedidas em sede de tratados internacional não violam a Constituição, vez que a vedação expressa no art. 151, III, (vedação de isenções heterônomas) é inoponível à República Federativa do Brasil, a qual representa a comunidade jurídica total no cenário internacional, e detém o monopólio da personalidade jurídica internacional. Assim, não se trataria de isenções heterônomas, e sim autônomas, uma vez que celebram com ela todos os entes federados componentes da nação. Esta vedação se direciona à União como comunidade jurídica parcial, no âmbito das relações dos entes federados entre si.

Percebeu-se, portanto, que o foco do entendimento do STF pende mais para a questão da organização político-administrativa brasileira na leitura da vedação do art. 151, III da Carta Maior, do que para questões relacionadas à natureza dos tratados propriamente.

Assim, forçoso concluir que, os tratados internacionais, como abordado no capítulo II, são considerados, pela própria Constituição Federal, fontes de direito; e mais ainda, fontes do direito tributário com capacidade, inclusive, para conceder isenções. Suas normas possuem validade plena, se observadas as fases de elaboração e incorporação à ordem jurídica interna, e vinculam tanto a União, como os Estados, o Distrito Federal e Município.

Então, as isenções de tributos estaduais e municipais em sede internacional não representam isenções heterônomas, vez que todos os entes federados celebram juntamente com a União os tratados internacionais, porém é ela que está legitimada constitucionalmente a representar os interesses do estado no âmbito internacional. É assim que entende a Suprema Corte Brasileira na prática. Não há que confundir o plano das relações internas com o plano das relações interetatais.

Finalmente, realizada esta leitura, através da qual se verificou, em última análise, a possibilidade de a União isentar impostos de entes federados; cumprindo, ainda que de forma singela, o objetivo do presente trabalho, registra-se, ainda, críticas e sugestões.

Forte na compreensão de que o poder do estado de fazer acordos é de relevância primordial inserindo-se no próprio objetivo da República; qual seja, apenas, por exemplo, o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Não é senão em função de tamanha importância que se arrisca a lançar críticas e sugestões quanto à tema de tamanha abertura.

A releitura realizada no trabalho no que tange a praxes dos tratados internacionais revelou, entre outras coisas, o delineamento de razões político-organizacionais do sistema brasileiro. Neste sentir, diante do fato de que à União, e somente à União é dado manipular o sistema de receitas de relações que se dão entre estados no cenário internacional; lança-se um olhar crítico apegado à ideia da dimensão territorial brasileira. País de dimensões agigantadas a própria Constituição implementa a competência dos seus entes em respeito a peculiaridades locais, num processo histórico longo que amplia a autonomia destes entes. Encerra-se esta crítica chamando a atenção para o fato de que o poder conferido à União de isentar tributos de entes federados vai de encontro à própria autonomia destes entes, o que se traduz num modo incipiente com que o Brasil lida com as relações internacionais, haja vista todo o esforço que por outro lado faz no sentido da descentralização de poder.

Sugere-se, com a mesma singeleza, que o trato desta matéria perpassa, por além de outras questões de variadíssima ordem, por questões relacionadas à segurança jurídica. Neste sentido, primeiramente, à segurança dos próprios entes da federação que, não obstante as limitações ao poder de tributar; ficam a descoberto no que tange à suas previsões de dotação. Num outro sentido a própria segurança no que concerne ao adimplemento das obrigações pactuadas; aqui, insegurança da comunidade internacional.

À medida deste olhar crítico e sugestivo que se lança, sugere-se, simplesmente, que a abertura da discussão seja profícua quanto ao futuro destas relações. Entre tantos pontos abertos à discussão, seria de se pensar no regramento em sede constitucional no sentido de maior segurança jurídica; bem como, repensar-se, através da já aclamada reforma política, inserir a pauta da reformulação da autonomia no Estado Brasileiro.

Não é de agora que boa doutrina brasileira se ocupa, com maior ou menor desconforto, sobre estas questões. Nesta linha, com extrema dedicação para a questão do pacto federativo, Raul Machado Horta, douto de inabalável prestígio, já sinalizava à fragilidade do Estado Brasileiro no viés mesmo da autonomia dos entes, utilizando como

exemplo em sede de direito internacional comparado a realidade dos *länders* da Alemanha, que participam com voz ativa em acordos daquela república.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hidelbrando. SILVA, G.E. do Nascimento. CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Público Internacional*. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 36ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

HART, Herbert L.A. *O conceito de Direito*. 2ª edição. Tradução: A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1994.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. [Tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 8ª ed. rer., e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

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

REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público*. 13ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Roque Antonio Carrazza e Vera Helena de Mello Franco. 10º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. (Série MiniCódigos).

BRASIL. Decreto-Lei N° 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.(Redação dada pela Lei n° 12.376, de 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm

ADI 1480 MC/DF – DISTRITOFEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min.CELSO D EMELLO Julgamento: 04/09/1997 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281480%2ENUME%2E+OU+1480%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=>

RE 54394 AgR/PR-PARANÁ AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 30/11/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28tratados+internacionais+isen%E7%E3o%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kf3bz6y>.

RE 80004 SESERGI PE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min.XAVIER DE ALBUQUERQUE. Julgamento: 01/06/1977 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2880004%2ENUME%2E+OU+80004%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/plfk7jv>

RE 543943 AgR / PR - PARANÁ AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 30/11/2011. Órgão Julgador: Segunda Turma. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28isen%E7%E3o+tributaria+tratados+internacionais%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jvg38ja>