Os limites dos tratados e acordos internacionais e o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil (1)

Fabiana Azevedo da Cunha

Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul

Sumário: 1 A Importância da Formação de Blocos Econômicos e dos Tratados e Acordos Internacionais - 1.1 A Aplicação dos Tratados Internacionais e Acordos Posteriores e Complementares no Direito Brasileiro em Matéria de Tributos Estaduais e Municipais - 1.2 Como se organiza esta pesquisa e Resumo do Conteúdo - 2 Pressupostos Epistemológicos - 2.1 Princípio Federativo - 2.2 Soberania e Autonomia - 2.3 União Federal e Estado Brasileiro - 2.4 Isenções heterônomas - 2.5 Leis Nacionais e Leis Federais - 2.6 Ratificação dos Tratados Internacionais pelo Congresso Nacional. 3 Aplicação dos Tratados Internacionais que Disciplinem Tributos Estaduais e Municipais, Inclusive Concedendo Isenções Nessas Esferas - 3.1 O disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional e nos artigos 4º, parágrafo único e inciso IX, e 5º, § 2º, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil - 3.2 O disposto nos artigos 155, § 2º, XII, "e", e 156, § 3º, II, da Carta Magna – 4 Conclusão – 5 Referências Bibliográficas

1 A Importância da Formação de Blocos Econômicos e dos Tratados e Acordos Internacionais

Nos dias atuais, passarão ao largo do processo histórico de desenvolvimento mundial aqueles que não reconhecerem a importância da assistência mútua entre as diversas nações mundiais para o alcance de certa estabilidade econômica diante do fenômeno da globalização. Decorre daí a importância do estudo do meio pelo qual os Estados soberanos relacionam-se para atingir seus objetivos comuns de proteção frente a nova realidade instalada pelo fenômeno econômico referido acima, qual seja: o tratado internacional, que, segundo Clóvis Bevilaqua, trata-se de ato jurídico, em que dois ou mais Estados concordam sobre a criação, modificação ou extinção de um direito (2).

Centrar-se-á a análise deste estudo nos reflexos das normas jurídicas internacionais veiculadas nos tratados(1) no ordenamento jurídico nacional e, mais precisamente, no sistema de recepção das disposições dos tratados internacionais em relação ao Direito interno, em especial, no que tange à matéria tributária. É inegável que a economia de um país (balança comercial, incentivo à indústria, etc.) pode ser controlada por meio da utilização dos tributos com finalidade extrafiscal. Assim, diante de um quadro jurídico e econômico internacionais, em que se reconhece majoritariamente a importância da integração e da colaboração entre os povos, assume extrema importância a análise da inter-relação do Direito Tributário com o Direito Internacional Público em bases que, embora jurídicas, não esqueçam que a evolução dessa ciência faz-se a partir da evolução ou "involução" da própria sociedade.

1.1 A Aplicação dos Tratados Internacionais e Acordos Posteriores e Complementares no Direito Brasileiro em Matéria de Tributos Estaduais E Municipais

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil, tributos que podem interferir sobremaneira nas políticas macroeconômicas, tais como o ICMS e o ISSQN, situam-se no campo da competência tributária dos Estados-membros e dos Municípios,

respectivamente, entes dotados de autonomia, autonomia esta decorrente da adoção da forma federativa de Estado.

Todavia, também em decorrência do federalismo entre nós adotado, à União, enquanto ente federativo, é vedado instituir isenções de tributos de competência estadual e municipal, de sorte que se poderia entender não existir viabilidade legal para utilização de tais tributos (ICMS e ISSQN) com finalidade extrafiscal em nível de política macroeconômica nacional.

Não será esta a abordagem do tema. Ao contrário, no presente estudo, buscar-se-á analisar a norma constitucional que veda à União a concessão de isenções heterônomas (art. 151, inciso III, da Carta Magna), tendo-se presente os princípios jurídicos consagrados em nosso texto constitucional, especialmente, o da cooperação e integração entre os povos da América Latina e da asseguração de outros direitos e garantias, além dos expressos na Constituição, que decorram de tratados internacionais em que o Brasil for parte.

Dessa forma, a partir de uma análise sistêmica do texto constitucional, sem as simplificações do normativismo *stricto sensu*, isto é, o positivismo jurídico, que segundo Ronald Dworkin, nas palavras de A. Calsamiglia, no prólogo à obra do autor *Los Derechos en Serio*,(2) concebe o direito a partir de um obsessivo "modelo de regras" que não deixa ver o papel central que na prática daquele desempenham os princípios jurídicos, que são pautas ou critérios muito distintos das regras, mas que são cumpridos com a mesma obediência pelos convencionais da instituição, concluir-se-á pela constitucionalidade e legalidade da concessão de isenções por meio de tratados internacionais recepcionados em sua plenitude pelo Estado brasileiro.

1.2 Como se Organiza esta Pesquisa e Resumo do Conteúdo

A fim de oferecer solução ao problema proposto, na primeira parte do trabalho, procurou-se abordar os pressupostos epistemológicos necessários ao enfoque do tema. Destarte, são revistos os conceitos de federação, de soberania e autonomia, da União federal, como ente da federação e representante do Estado brasileiro, das isenções heterônomas, da distinção entre leis nacionais e leis federais e do arcabouço constitucional pertinente à recepção dos tratados internacionais no Direito interno.

Estabelecidos os conceitos imprescindíveis à evolução do tema, analisaram-se o dispositivo infraconstitucional (artigo 98 do CTN) e os dispositivos constitucionais que possibilitam apontar solução à questão apresentada, atentando-se, especialmente, à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Por fim, apresentou-se, embora as divergências existentes sobre a matéria, resposta à intricada pergunta se pode a União federal, por meio de tratados internacionais, conceder isenções de tributos estaduais e municipais, tendo-se em conta, especialmente, a interpretação sistêmica da nossa Constituição de 1988.

Em síntese, este é o enfoque dado à controvérsia suscitada a fim de contribuir para a construção de uma solução, que, situando-se no campo jurídico, será inexoravelmente questionável, passível de contradição e, até mesmo, mutável em decorrência de novas experiências e observações.

Por outro lado, é de se destacar, desde já, que não se trata de tema inédito, de sorte que, para certos leitores, a matéria não será tão atrativa quanto é próprio dos temas inéditos, o que, de qualquer forma, não foi um desestímulo ao desenvolvimento do tema em face da ótica sob a qual será analisado, tendo como norte a noção de sistema.

2 Pressupostos Epistemológicos

2.1 Princípio Federativo

A análise da aplicabilidade ou não, na ordem jurídica interna brasileira, dos Tratados internacionais que disciplinem tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções nestas esferas, pressupõe que se tenha uma breve noção do que vem a ser uma federação e do próprio princípio federativo, que é princípio estruturante fundamental(3) da Constituição brasileira.

Por meio do Decreto n. 1, de 15 de novembro de 1889, as províncias do Império foram transformadas nos Estados da República, ganhando autonomia e, por conseguinte, surgindo a Federação no Brasil.(4) A forma de Estado federal foi mantida nas constituições posteriores, inclusive e especialmente na Constituição de 1988, conforme declaração constante em seu artigo 1º.

Assim, o princípio federativo, insculpido nos artigos 1º, *caput*, e 2º, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil, subjaz a uma série de outras normas que o implementam no ordenamento jurídico brasileiro. A estrutura federativa, no Estado Brasileiro, é assegurada pelo disposto no artigo 60, § 4º, I, da Constituição Federal, segundo o qual sequer poderá ser objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado.

Federação, nas palavras de José Afonso da Silva, consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados federados, Estados-membros ou simplesmente Estados.(5)

No Brasil, o federalismo foi adotado a partir de um Estado unitário, decorrente da necessidade de descentralização do poder, ao contrário de outros países, como Estados Unidos e Alemanha, em que o Estado federal resultou de uma agregação de Estados que preexistiam. O processo histórico de criação do federalismo no Brasil importa sobremaneira para o desenvolvimento do tema e a compreensão da cautela do legislador de 1988, ao inserir no texto constitucional a disposição do artigo 151, inciso III. Isso porque, por força da origem do federalismo no Brasil, a partir de um Estado unitário, sempre houve uma maior centralização de poderes na União ao contrário do que ocorre em outras federações.

Na Constituição Federal de 1988, além da descentralização do Estado unitário em Estados-Membros, também estes foram descentralizados em Municípios, que têm poder de auto-organização, mas estão subordinados aos princípios da Constituição Federal e da Constituição do respectivo Estado.

Por outro lado, é relevante destacar, que, internacionalmente, o Estado Federal é um único Estado, manifestando-se tal unidade também internamente como, por exemplo, através da possibilidade de intervenção federal para sua salvaguarda.

O Estado Federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional. A União é a entidade federal, constituindo-se em pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a quem cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Os Estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de Direito Público interno.(6) Os Municípios, para alguns, como Hely Lopes Meirelles e Diogo Lordello de Mello, são também entes federativos, e para outros, como José Afonso da Silva, apesar de serem entidades territoriais dotadas de autonomia político-constitucional, não integram o conceito de entidade federativa, sendo tão-somente divisão política do Estado-membro.

Não obstante a discussão doutrinária referida, cujo aprofundamento nesta abordagem é despiciendo, certo é que também os Municípios compõem a federação brasileira, de acordo com o disposto nos artigos 1º e 18 da Carta Magna.

Assim, todos os entes federados são dotados de autonomia e, em conformidade com as competências estabelecidas no texto constitucional e por decorrência direta destas, podem elaborar suas próprias leis, não havendo hierarquia entre suas ordens jurídicas e nem mesmo subordinação entre um ente político e outro.

O fato de o Estado Brasileiro ser uma federação, em que até mesmo os Municípios, diferentemente de outros países, têm atuação autônoma, ainda que excepcionalmente, repercutiu diretamente na formação do sistema tributário brasileiro. Dessa forma, corolário do princípio federativo é a própria repartição constitucional da competência tributária, visto que a verdadeira autonomia dos entes integrantes da Federação apenas pode ser alcançada através do controle próprio de cada um deles sobre suas receitas.

Inicialmente delimitado o conceito de federação, ainda que de forma superficial, haja vista a proposta deste ensaio, impõe-se elucidar outros pressupostos do conhecimento imprescindíveis para a compreensão do tema proposto e solução do problema apresentado. Para tanto, necessário distinguir os conceitos de soberania e autonomia num Estado federado.

2.2 Soberania e Autonomia

As pessoas jurídicas de Direito Público podem ser classificadas em soberanas e autônomas. Para Miguel Reale,(7) pessoa jurídica soberana é aquela que possui, de maneira eminente e originária, o poder de declaração ou de legitimação do Direito Positivo.

Por sua vez, Hans Kelsen afirma que "dizer que o Estado é soberano significa que a ordem jurídica nacional é uma ordem acima da qual não existe nenhuma outra. A única ordem que se poderia supor como sendo superior à ordem jurídica nacional é a ordem internacional". Assim, para o professor vienense, "o Estado poderia ser declarado soberano apenas no sentido relativo de que nenhuma outra ordem além da ordem jurídica internacional é superior à ordem jurídica nacional, de modo que o Estado está sujeito diretamente apenas ao Direito internacional". Nessa linha de pensamento, chega o autor a afirmar que "o Direito internacional confere *autonomia* não absoluta, nem ilimitável, mas relativa e limitável aos Estados" (grifei).(8)

De qualquer forma, independentemente da perspectiva que se adote do ponto de vista da origem do poder, certo é, como ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho,(9) ser ainda uso corrente da expressão soberania para designar o caráter supremo de um poder supremo, visto que esse poder não admite qualquer outro, nem acima, nem em concorrência com ele.

Autonomia, por sua vez, é o poder de autodeterminação, exercitável de modo independente, mas dentro de limites traçados por lei estatal superior.

Das definições acima decorre que, em um Estado federado, como no caso o Estado brasileiro, o todo, internacionalmente reconhecido, é dotado de soberania. Por outro lado, os entes federativos, individualmente considerados, são dotados de autonomia, isto é, capacidade de governar-se dentro dos limites da competência fixada na Constituição.

Nos termos do artigo 21, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, à União compete manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, isto é, à União age e representa, fora do território nacional, a totalidade do

Estado Brasileiro soberanamente. Tal característica distingue a União dos Estados e dos Municípios, todos entes autônomos e integrantes da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, nos termos do artigo 18 da Carta Magna. Assim, nenhum dos Estados federados considerados isoladamente e da mesma forma nenhum dos Municípios, do ponto de vista do poder, possui soberania, mas sim autonomia. Aliás, até mesmo a União Federal, enquanto somente pessoa jurídica de Direito Público interno, possui apenas autonomia, sendo soberana exclusivamente quando representar a totalidade do Estado brasileiro internacionalmente.

No Brasil, o federalismo existe desde que os Estados-membros elaborem suas próprias constituições e cooperem para formar a vontade nacional, agindo com autonomia. Já a União Federal, como corolário de sua estrutura jurídica, possui mais a característica de constituir um Estado soberano, que confere nacionalidade única.(10)

Conforme ressaltado anteriormente, a autonomia dos entes da federação é pedra de toque de nossa forma federalista de Estado e, por sua vez, a repartição das competências das entidades federativas é indispensável para a garantia da autonomia de cada uma delas. Daí a importância do sistema de repartição de competências tributárias inserido na Constituição de 1988. Nesse sentido, como bem referiu Clélio Chiesa, em matéria tributária, a Constituição atribuiu a cada uma das pessoas políticas a competência para legislar sobre seus tributos, eliminando qualquer possibilidade de interferência de um ente político no outro.(11)

Definidos os aspectos diferenciadores de autonomia e soberania, importa, ainda, esclarecer que, no mundo contemporâneo, vem sendo revista a noção tradicional de soberania como poder supremo e absoluto de um Estado, sendo reavaliado o dogma da soberania estatal.

Isso porque, após a 2ª Guerra Mundial, surgiu uma tendência integradora, que tem levado os Estados soberanos a aliarem-se uns aos outros como forma de protegerem-se mutuamente frente ao processo de globalização mundial. Os Estados têm-se aliado em blocos econômicos, intensificando-se as relações internacionais por meio da celebração de tratados internacionais de cooperação e integração.

Nesse sentido, a afirmação do Secretário Geral das Nações Unidas, no final de 1992:

> Ainda que o respeito pela soberania e integridade do Estado seja uma questão central, é inegável que a antiga doutrina da soberania exclusiva e absoluta não mais se aplica e que esta soberania jamais foi absoluta, como era então concebida teoricamente. Uma das maiores exigências intelectuais de nosso tempo é a de repensar a questão da soberania (...). Enfatizar os direitos dos indivíduos e os direitos dos povos é uma dimensão da soberania universal, que reside em toda a humanidade e que permite aos povos um envolvimento legítimo em questões que afetam o mundo como um todo. É um movimento que, cada vez mais, encontra expressão na gradual expansão do Direito Internacional.(12)

Na União Européia, cada um dos Estados que a compõem aceita limitar o exercício de sua soberania em prol de um ideário supranacional, ditado pelas regras do Direito Comunitário. Em termos de América Latina, o Mercosul está inserido nessa tendência de formação de blocos econômicos entre países de uma mesma região, objetivando ampliar as dimensões dos mercados nacionais, acelerando os processos de desenvolvimento dos países formadores do bloco, sem, no entanto, reconhecer-se ainda, francamente, a existência de elementos de supranacionalidade nesse processo dito de integração.
De qualquer forma, não há dúvidas de que, no presente estudo, deve-se ter presente que o fenômeno da globalização produziu efeitos nas mais diversas áreas e, como não poderia deixar de ser, mesmo porque o ambiente jurídico está diretamente relacionado aos

acontecimentos da sociedade, também no âmbito do Direito, no qual passou-se a destacar a supremacia do Direito Comunitário, o que se nota fortemente na União Européia.
Assim, as manifestações concretas da soberania dos Estados, dentre as quais o poder de tributar, subordinar-se-ão às exigências de um nova realidade mundial, oriunda da integração decorrente do agrupamento de entidades políticas que, pela via da colaboração multilateral, unem-se na forma de blocos econômicos homogêneos, para responder, como maior eficiência, a desafios comuns.(13)

2.3 União Federal e Estado Brasileiro

Esclarecido o caráter federativo da República do Brasil, bem como que, internacionalmente, apenas o Estado brasileiro, visto como uma unidade, é soberano, embora os entes integrantes da federação sejam autônomos, interessa estabelecer a distinção entre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de Direito Público interno, e a união dos Estados, enquanto pessoa jurídica de Direito Público externo, ou seja, o Estado Brasileiro.
Nos termos do artigo 13 do Código Civil Brasileiro, as pessoas jurídicas de Direito Público podem ser classificadas como de Direito Público interno ou externo.
As pessoas jurídicas de Direito Público externo são regulamentadas pelo Direito Internacional, sendo delas exemplo o próprio Estado Brasileiro, expressão jurídica da Nação Brasileira. Por outro lado, as pessoas jurídicas de Direito Público interno estão arroladas no artigo 14 da Lei Civil Brasileira, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nas palavras de Miguel Reale,(14)

> Quando o Estado brasileiro é examinado, internamente, ele se diversifica ou se discrimina em três aspectos distintos, que são a União, os Estados membros da Federação, e os Municípios. (...) Aqui já começa a haver um problema que nem sempre é bem posto. Geralmente se pratica o erro de pensar que o Estado Brasileiro é a União, quando a União é efetivamente um dos aspectos internos do Estado Brasileiro. Para quem focaliza o Brasil, digamos assim, considerando-o de fora, como um todo, não existem Municípios, nem Estados, nem União: existe apenas e tão-somente a pessoa jurídica unitária do Estado Brasileiro. O problema da Federação é de ordem interna, de estrutura *interna corporis*.

Segundo José Afonso da Silva,(15) a União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação às unidades federadas (ela é unidade federativa, mas não é unidade federada) **e a que cabe exercer as prerrogativas de soberania do Estado brasileiro**. Estado Federal, com o nome de República Federativa do Brasil, é o todo, ou seja, o complexo constituído da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional.

Assim, a União pode agir tanto na qualidade de ente da federação brasileira, quanto na qualidade de organização política dos poderes nacionais considerado em seu conjunto, representando, neste caso, o Estado brasileiro, quando estiver exercendo as prerrogativas de soberania do Estado brasileiro.

Destaque-se que os Estados-membros **estão subordinados ao Estado Federal**, que goza de soberania, e não apenas de autonomia, mas não à União Federal, enquanto ente integrante da Federação. Os Estados-membros, por sua vez, podem ser descentralizados, como no Brasil, em que a descentralização opera-se em Municípios, os quais também estão subordinados ao Estado Federal, não à União Federal, nem aos Estados-membros enquanto integrantes da Federação.

Embora o território e a população da União sejam idênticos ao território físico e à população do Estado brasileiro, pessoa jurídica de Direito Público externo, a eficácia e a validade da

ordem jurídica deste abrange todos os entes integrantes da federação, inclusive a União, regendo toda a vida no interior do País.

A presente distinção faz-se necessária, porque, conforme salientado supra, são os órgãos da União que representam a República Federativa do Brasil nas relações internacionais. Logo, quando firmados tratados internacionais pela União, em realidade, não estará ela agindo apenas como ente da federação, mas representando o Estado brasileiro como um todo, ao qual subordinam-se os Estados-membros e, por conseguinte, os Municípios.

Nesse sentido, dispõe o artigo 21, I, da Constituição Federal, que compete à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, sendo atribuição privativa do Presidente da República, enquanto Chefe do Governo Federal e do Estado Brasileiro, celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional (arts. 84, inc. VIII, c/c 49, inc. I, ambos da CF/88). Aliás, ressalte-se que, nessa hipótese, estará o Presidente da República exercendo função do Poder Executivo de Chefe de Estado.

Feita tal distinção, desde já é possível antecipar, embora não se tenha elucidado o conceito de isenção heterônoma, que caso o Presidente da República celebre Tratado internacional que implique na concessão(16) de isenções referentes a tributos de competência estadual e/ou municipal, não estará afrontando as competências tributárias estabelecidas constitucionalmente, nem mesmo a autonomia de entes federados, visto que estará agindo na qualidade de Chefe do Estado brasileiro e não de Chefe do Governo Federal.

Não há dúvidas de que um dos princípios constitucionais da tributação, nas palavras de José Afonso da Silva,(17) é o de que o poder de isentar é ínsito ao poder de tributar, de sorte que a União, enquanto pessoa jurídica de Direito Público interno, não poderá estabelecer isenções de impostos de competência estadual ou municipal. Todavia, o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, deve ser interpretado sistematicamente no arcabouço legislativo constitucional, estando dirigido à União Federal, ente federado, e não ao Estado brasileiro, representado internacionalmente pelos órgãos da União, o que representa um dos pilares sobre os quais assentar-se-á este estudo. Aliás, esta é a tendência do Direito Constitucional, surgido após a II Guerra Mundial: priorizar as disposições do Direito Internacional, sendo prova disso o disposto no artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal de 1988.

2.4 Isenções Heterônomas

Avançando-se na abordagem dos conceitos necessários para a análise do tema e alcance da solução ao problema proposto, revelam-se indispensáveis algumas breves considerações quanto às isenções heterônomas, cuja concessão pela União é expressamente vedada pelo ordenamento constitucional brasileiro, conforme disposto no artigo 151, inc. III, da Carta Magna, recentemente referido.

Isenção, nas palavras de Gilberto Ulhôa Coelho,(18) é a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para instaurar determinado tributo, do exercício dessa competência, quanto a fatos, atos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência, renuncia, em razão de circunstâncias de ordem vária (social, política e econômica), ao respectivo exercício.

Dessa forma, não há dúvidas de que o conceito de isenção está atrelado ao conceito de competência tributária.

Em matéria tributária, o legislador constituinte estabeleceu de forma rígida e bem delimitada as áreas em que as pessoas políticas, ou seja, União, Estados, Municípios e o Distrito

Federal, podem exercer a tributação. Assim, os entes políticos podem atuar tão-somente nos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal.

Competência tributária, por sua vez, é "a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem".(19) Na presente análise, interessa-nos o revés da competência tributária, isto é, da mesma forma que a Constituição atribui a determinadas pessoas jurídicas a aptidão para tributar, confere, conseqüentemente, a estas mesmas pessoas, poderes para isentá-los, no todo ou em parte, ou não tributar, dependendo da própria entidade tributante/competente, exercendo a competência outorgada em parte ou deixando de exercitá-la. Cada pessoa política (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) recebeu da Constituição um campo tributário próprio e, por conseguinte, a possibilidade de conceder isenções nestes campos.

Alguns juristas pátrios, conforme assinalou Celso Ribeiro Bastos,(20) aproximam a isenção da imunidade, sob o fundamento de que ambas implicam na inexistência do dever prestacional tributário. Entretanto, para Paulo de Barros Carvalho,(21) tratam-se de categorias absolutamente distintas, pondendo-se sublinhar tão-somente três sinais comuns entre elas, quais sejam: são normas jurídicas válidas no sistema, integram a classe das regras de estrutura e tratam de matéria tributária. De resto enquanto as imunidades exercem a função de colaborar no desenho das competências tributárias, estando previstas em normas constitucionais, as isenções dão-se no plano das leis ordinárias, reduzindo o campo de abrangência da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz do tributo, segundo o autor.

Esclareça-se que imunidade é, na realidade, uma redução da competência conferida às pessoas políticas para criar tributos, prevista na própria Constituição, impossibilitando ao ente público dotado do poder impositivo de tributos tal exercício em certas hipóteses, como, no caso do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, diferenciando-se, portanto, no nosso entender de isenção, que decorre de lei emanada do próprio ente tributante competente.

Definido o que vem a ser isenção, impõe-se analisar o conceito de heteronomia, o que se faz com base em ensinamento de Miguel Reale,(22) aplicado à matéria guardadas as peculiaridades de cada hipótese. Segundo o jurista:

> A validade objetiva e transpessoal das normas jurídicas, as quais se põem, por assim dizer, acima das pretensões dos sujeitos de uma relação, superando-as na estrutura de um querer irredutível ao querer dos destinatários, é o que se denomina heteronomia. (...) Há, no Direito, um caráter de "alheiedade" do indivíduo, com relação à regra. Dizemos, então, que o Direito é heterônomo, visto ser posto por terceiros aquilo que juridicamente somos obrigados a cumprir.

Assim, isenção heterônoma é aquela imposta por terceiro em relação ao ente que detém competência para tributar, obrigando-o a deixar de tributar em determinadas hipóteses, embora com competência constitucional para tanto.

De acordo com o disposto no artigo 151, inciso III, da Carta Magna, é vedado à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou seja, é defeso à União instituir isenções heterônomas.

Relevante referir que nem sempre a instituição de isenções heterônomas pela União, esteve vedada pela Constituição, possuindo, esta sob outro ordenamento constitucional, poder desonerativo sobre as competências tributárias impositivas dos Estados e Municípios. O artigo 19, § 2º, da Emenda Constitucional nº 1/69, permitia à União, mediante lei complementar e atendendo à relevante interesse social ou econômico, conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

Não obstante, dessa forma, a inovação do texto constitucional de 1988 na matéria, sendo a divisão de rendas e, conseqüentemente, a repartição de competência tributária fundamental para autonomia dos Estados-Membros e, por conseguinte, para a manutenção da própria Federação, não há qualquer reparo à norma constitucional. Ressalte-se que é de clareza solar o sentido da não-manutenção do poder desonerativo da União, pessoa jurídica de direito público interno, na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pois tal privilégio vai de encontro ao princípio federalista, não havendo espaço para norma centralizadora em sentido contrário em um texto constitucional que consagra tal princípio.

Ressalte-se, entretanto, que o objetivo da norma constitucional é garantir a manutenção da Federação, por meio da perpetuação do rígido sistema de competências tributárias (isenta quem é competente para instituir) impedindo que a União, como ente federativo, manipule livremente a receita dos demais entes, o que lhes garante autonomia. Todavia, por outro lado, representando a União o interesse de todo o Estado Brasileiro (dela própria enquanto ente da federação e também dos Estados e Municípios) na celebração de Tratados internacionais, na hipótese de que eles afetem à receita dos Estados-membros, por meio da concessão de isenções de tributos de competência destes ou dos Municípios, não haverá qualquer violação ao disposto na regra constitucional e, menos ainda, ao princípio federativo. Na hipótese, ter-se-á que analisar dita norma constitucional de forma sistemática, tendo-se presente, como ensina LARENZ,(23) que as normas jurídicas nunca apresentam-se desligadas umas das outras; guardam sempre, uma conexão multímoda umas com as outras; esta forma condiciona a interpretação de qualquer delas, tanto que se tem de tomar em consideração a cadeia de significado, o contexto e a sede sistemática em que se insira para obter, então, a sua função no contexto da regulação em causa, tanto mais se se considerar, como é obrigatório, o ordenamento jurídico, no seu conjunto, como um todo subordinado a determinadas idéias jurídicas diretivas, *princípios* ou pautas gerais de valoração, a alguns dos quais cabe hoje o *escalão de Direito Constitucional.*

2.5 Leis Nacionais e Leis Federais

As normas constitucionais são aquelas que dão o *fundamento de validade*(24) a todas as manifestações normativas do Estado.

As normas jurídicas, que compõem a Constituição de um Estado, que é o fundamento último da ordem jurídica nacional, definem, delimitam e estabelecem a competência dos poderes estatais, guiando as atividades do Estado.

Assim, toda a espécie de normas infraconstitucionais deverá conformar-se com as normas constitucionais, sob pena de serem declaradas inconstitucionais e, por conseguinte, eliminadas da ordem jurídica.

Nesse sentido, Gomes Canotilho e Vital Moreira(25) afirmaram que: "A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida à luz dela e passada pelo seu crivo, de modo a eliminar as normas que se não conformem com ela".

Estabelecido o patamar em que se encontram as normas constitucionais, convém referir, como bem observou Roque Antônio Carrazza,(26) que "mesmo na Constituição, existem normas mais importantes e normas menos importantes. As primeiras são os princípios, verdadeiras diretrizes do ordenamento jurídico".

Conforme analisado em tópico anterior um dos princípios constitucionais de nosso ordenamento jurídico é o princípio federativo, sendo fundamental para lhe dar sustentação a repartição de competências de cada ente federativo e a preservação da autonomia de cada um deles. Conseqüentemente, filiamo-nos a corrente, defendida por Geraldo Ataliba e Souto

Borges, que afirma a inexistência de hierarquia entre leis ordinárias federais, estaduais e municipais em decorrência do próprio mecanismo constitucional de repartição de competências legislativas. Da mesma forma, não há hierarquia entre leis complementares e leis ordinárias, sendo que o diferencial entre ambas será a matéria fixada na Constituição que deverá ser regulada ou por lei ordinária ou por lei complementar, conforme estiver estabelecido no fundamento de validade do ordenamento jurídico.

Estabelecida a inexistência de hierarquia entre leis ordinárias, complementares, federais, estaduais e municipais, necessário distinguir as leis nacionais das leis federais, que, muitas vezes, são confundidas, por terem origem ambas em processo legislativo do Congresso Nacional, reunindo o Congresso a dupla qualidade de Legislativo federal e Legislativo nacional. A lei editada pelo Congresso, como órgão do Estado brasileiro, será lei nacional, já a lei editada pelo Congresso, como órgão da União Federal, será lei federal.

Leis nacionais, nas palavras de Geraldo Ataliba,(27) são aquelas que não se circunscrevem ao âmbito de qualquer pessoa política, mas transcendem os três, não se confundindo com a lei federal, estadual ou municipal, tendo seu campo próprio e específico, excludente das outras três. Em razão da delimitação constitucional, e não da hierarquia, prevalecem sobre tentativas das demais leis de lhes invadir sua faixa. Leis nacionais são leis brasileiras, isto é, voltadas para todos os brasileiros, indistintamente, abstração feita da circunstância de serem eles súditos desta ou daquela pessoa política. Ademais, são destinadas a regular as relações do Estado brasileiro com os países estrangeiros e das ordens jurídicas parciais entre si e as destas com a União.(28)

Feita a distinção, pode-se afirmar que as leis federais não se sobrepõem às leis estaduais, que não mantêm relação de hierarquia entre si, mas ambas conformar-se-ão com às leis nacionais, cada uma dentro dos limites fixados no texto constitucional. A noção ora apresentada representa pressuposto indispensável para compreensão do tema do presente estudo, como será demonstrado.

2.6 Ratificação dos Tratados Internacionais pelo Congresso Nacional

No Brasil, o Poder Legislativo é organizado em duas câmaras,(29) quais sejam: a Câmara dos Deputados e o Senado Federal, tendo-se adotado um sistema bicameral, no qual o Senado representa os Estados Federados e a Câmara dos Deputados, o povo. Assim, em tese, uma das câmaras representaria os Estados-membros, autônomos, e a outra a totalidade do povo que compõe o Estado brasileiro.

De acordo com José Afonso da Silva,(30) o bicameralismo é adotado no Brasil desde o Império, na medida em que a dogmática constitucional, desde a promulgação da Constituição do Estados Unidos da América, recusa-se a aceitar o unicameralismo nas federações.

A função legislativa da União é exercida pelo Congresso Nacional, composto das duas câmaras referidas. O Congresso Nacional, por sua vez, conforme ressaltado anteriormente, detém a dupla atribuição, de legislativo federal, quando funcionar como órgão da União federal, e nacional, quando funcionar como órgão do Estado brasileiro.

Na matéria objeto deste estudo, importam duas das atribuições legislativas do Congresso Nacional, que são a de resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (artigo 49, inciso I, da CF/88), bem como de referendar, conforme artigo 84, inciso VIII, os Tratados, convenções e atos internacionais firmados pelo Presidente da República.

Assim, um dos degraus para a eficácia do tratado internacional, no ordenamento jurídico brasileiro, consiste em sua aprovação pelo Congresso Nacional. Além disso, o tratado internacional firmado pelo Chefe de Estado Brasileiro somente comprometerá o Estado Brasileiro, no plano internacional, após o depósito de sua ratificação, isto é, após declaração do Chefe de Estado ao organismo internacional no sentido de que o tratado foi acolhido ao que precede sua aprovação, no caso brasileiro, pelo Congresso Nacional.(31)

Retome-se: o Presidente da República, exercendo atribuição de Chefe de Estado e não de Chefe do Governo Federal, firmará o tratado internacional, que obrigará todo o Estado brasileiro internacionalmente apenas após ser aprovado pelo Congresso Nacional, que estará agindo, no caso, como órgão legislativo do Estado brasileiro e não apenas como órgão legislativo da União Federal, enquanto ente federativo. Aprovado o tratado firmado pelo Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo, o instrumento retornará ao executivo para ratificação. Doutrinária(32) e jurisprudencialmente, inclusive com posição do Supremo Tribunal Federal nesse sentido, tem-se exigido, ainda, após a edição do decreto legislativo e o retorno do instrumento ao Poder Executivo, novo decreto emanado por este Poder, para que se reconheça a recepção plena do tratado internamente, embora não haja necessidade de sanção presidencial. Assim, no Brasil, após a ratificação do tratado, este é ainda promulgado por Decreto do Presidente da República e publicado no Diário Oficial da União para que tenha aplicabilidade e executoriedade interna. De qualquer forma, conveniente destacar a lição de Pontes de Miranda,(33) segundo o qual a autorização para a ratificação se opera através de Decreto Legislativo, que é lei que a Constituição não exige que seja remetida ao Presidente da República para sanção. Realizado o processo de recepção ou de internalização, o tratado internacional estará integrado ao sistema normativo nacional, sem qualquer afronta ao princípio federativo por meio de violação da autonomia dos entes federados e de suas competências constitucionais.

Observe-se, conforme referiu Roque Antônio Carrazza, que o Estado brasileiro manifestará a vontade de inovar na ordem jurídica por meio do tratado internacional conjugando as vontades de dois de seus Poderes: o Executivo, que firma o tratado, e o Legislativo, que o ratifica. Evidencia-se aí que o Estado brasileiro representa-se, no concerto de Nações, pelo Executivo, mas delibera mediante harmônica atuação deste com o Legislativo.(34)

Dessa forma, para que um tratado internacional ingresse no sistema normativo brasileiro, preliminarmente, haverá seu reconhecimento pelo Congresso Nacional, que, conforme já analisamos, sendo bicameral, implica na representação dos Estados, por uma de sua câmaras, e da totalidade do povo brasileiro, pela outra. Após a aprovação do conteúdo do tratado pelo Legislativo, através de decreto legislativo, que integra o processo legislativo brasileiro, na forma do artigo 59, inciso VI, da Carta Magna, estará viabilizada sua ratificação(35) e, finalmente, para sua vigência interna e força normativa, completando-se o ato complexo de recepção dos tratados em nosso ordenamento jurídico, será necessária sua promulgação por Decreto presidencial e publicação. A publicação é fundamental para a vigência interna do texto do tratado internacional, na medida em que a publicidade é requisito essencial para a inserção de qualquer texto legislativo em nosso ordenamento.

3 Aplicação dos Tratados Internacionais que Disciplinem Tributos Estaduais e Municipais, Inclusive Concedendo Isenções nessas Esferas

3.1 O disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional e nos artigos 4º, parágrafo único e inciso IX, e 5º, § 2º, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil

O artigo 98 do Código Tributário Nacional dispõe que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela

que lhes sobrevenha", consagrando a superioridade dos tratados internacionais sobre a legislação interna, ou, ainda, do primado do direito internacional sobre o direito interno, pelo menos em matéria de Direito Tributário.

O referido dispositivo legal vem ao encontro de disposição já constante na Convenção de Viena de 1969, artigo 27, sobre o Direito dos Tratados Internacionais, segundo a qual "uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar a não-execução de um tratado". Mencionada Convenção foi concluída em 23.05.1969, tendo sido assinada e encaminhada ao Congresso Nacional Brasileiro, pela Mensagem 116, em 22.04.1992, encontrando-se aprovada na Comissão de Relações Exteriores da Câmara dos Deputados e transformada no Projeto de Dec.-lei 214/92, segundo refere Maria do Carmo Puccini Caminha.(36) Para a Comunidade Internacional, conforme refere a autora citada, devido às inúmeras ratificações, a Convenção de Viena já se consagrou como norma imperativa de DIP (*jus cojens*), obrigando a todos, mesmo os poucos Estados que ainda não a ratificaram.

Dessa forma, em matéria fiscal, o legislador infraconstitucional garantiu a segurança jurídica dos tratados internacionais firmados pelo Estado brasileiro, o que não ocorreu em relação as demais matérias, visto que, na Constituição Federal de 1988, não restou definida de forma **expressa** a questão da hierarquia dos tratados, ao contrário, do que prevêem as Cartas de vários países da Comunidade Européia, como França, Grécia e Holanda,(37) e também do Mercosul, como no caso da Argentina e Paraguai.(38)

Todavia, a questão não é tão simples como parece.

Em primeiro lugar, exsurge a discussão centrada na impropriedade técnica do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66),(39) na medida em que há os que afirmam que não seriam os tratados e as convenções internacionais que revogariam e/ou modificariam a legislação interna, mas sim o decreto legislativo editado após sua aprovação pelo Congresso Nacional. Nesse sentido, a lição de Paulo de Barros Carvalho,(40) segundo o qual os tratados e as convenções internacionais, bem como os convênios interestaduais, não são portadores de força vinculante. De acordo com o autor, é imperioso, por decorrência do princípio da legalidade, que a ordem jurídica recolha a matéria desses atos multilaterais de vontade, sem o que não se dá a produção de normas válidas no direito pátrio. E é precisamente por essa razão que o decreto legislativo assume importância significativa como instrumento primário de introdução de regras tributárias. Logo, seria o decreto legislativo, e não os tratados e convenções internacionais, que revogariam e/ou modificariam a legislação interna.

Da mesma forma, Roque Antônio Carrazza diz ser inconstitucional o dispositivo legal, pois a fonte primária do Direito Tributário não é o tratado internacional, mas o decreto legislativo do Congresso Nacional que o ratificou. Logo, incorporando-se tais decretos ao direito interno brasileiro, alojam-se no mesmo patamar hierárquico das leis *lato sensu* (complementares, ordinárias, delegadas, medidas provisórias e resoluções), podendo, ser revogados ou modificados por legislação interna que lhes sobrevenha, inexistindo a supremacia jurídica dos decretos legislativos que ratificam os tratados internacionais.(41)

Em realidade, a discussão referida tem suas bases nas duas correntes que situam os tratados internacionais em face do direito positivo dos países que o firmaram, quais sejam: a corrente monista,(42) iniciada por Kelsen, segundo a qual os tratados produzem efeitos concomitantes no direito interno e no direito internacional, de maneira que o tratado internacional produzirá efeitos no direito interno sem a necessidade de anterior ato legislativo, e a dualista, cujos defensores iniciais são Triepel(43) e Dionisio Anzilotti, pela qual é necessária a tramitação de projeto de lei especial, pois o tratado obriga o governo na ordem internacional, havendo necessidade de procedimento especial de integração ao direito nacional para produzir efeitos internamente, ou seja, a recepção do tratado

internacional no direito positivo brasileiro dar-se-ia através do Sistema de Transformação, necessitando ser reproduzido por uma fonte de direito interna. Esta segunda corrente, segundo Luiz Flávio Gomes(44) foi iniciada por Triepel, em 1899, na obra *Volkerrecht und Landesrecht*.

A teoria monista, por sua vez, divide-se em duas correntes, quais sejam: uma que defende o primado do Direito Internacional, exposta por Kelsen em várias de suas obras, devendo a ordem interna ajustar-se às disposições dos tratados, e outra, com menor repercussão, sustentada principalmente por Wenzel,(45) que defende a superioridade do Direito interno, pois o Direito Internacional retira sua obrigatoriedade daquele; então, o Estado somente admite o direito internacional na medida em que a regra considerada está conforme o direito interno. Ressalte-se que, para Kelsen, autor da teoria monista de maior aceitação, a palavra soberania, definida habitualmente como autoridade suprema, possui um significado não incompatível com a existência de um direito internacional que impõe deveres e confere direitos aos Estados, pois, o restabelecimento do direito e da ordem e a instauração de um sistema de segurança geral somente podem constituir o direito das nações e a ordem jurídica internacional como uma série de normas obrigatórias para os Estados, devendo estes ser considerados, então, como submetidos ao direito internacional.(46)

No Brasil, um dos defensores da linha dualista foi Amílcar de Castro, que sobre o assunto assentou que o direito internacional privado, para quem o considere setor da ordem jurídica nacional, não pode, como direito positivo, emanar diretamente de tratado. Este só opera na ordem internacional, que é independente da nacional, e entre ordens independentes não podem as normas de um provir de outra. Tratado não é lei; é ato internacional, que obriga o povo considerado em bloco; que obriga o governo na ordem externa, e não o povo na ordem interna. Não é admissível que um só ato, ao mesmo tempo, possa ser tratado e ato legislativo ordinário; nem se concebe que um tratado normativo se converta em ato legislativo (lei ou decreto), formas jurídicas inconfundíveis e inconversíveis, cada qual com sua esfera própria de ação. O tratado explana relações entre governantes (horizontais, sendo as pessoas coordenadas), enquanto que a lei e o decreto explicam relações do governo com seus súditos (verticais, entre subordinante e subordinados). Por conseguinte, as regras de direito internacional privado contidas em tratado normativo, para se converterem em direito nacional e serem, então, obedecidas pelo povo e pelos tribunais, devem ser postas em vigor por uma ordem de execução. E, assim sendo fonte formal de direito internacional privado, é sempre essa ordem de execução ato praticado com base no direito nacional, nunca tratado normativo baseado no direito das gentes. O tratado normativo é fonte de direito internacional, só obriga o governo no meio internacional (para fora), mas não é fonte de direito nacional, nem obriga os particulares individualmente considerados (para dentro).(47)

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, fixou posição sobre os sistemas de recepção dos tratados internacionais da ordem interna no *leading case* – RE nº 71.154, de que foi relator o Ministro Oswaldo Trigueiro,(48) no sentido de que os tratados-leis, aprovados e regularmente promulgados, na forma já exposta, têm aplicabilidade imediata no direito interno. Na oportunidade, ressaltou o Excelentíssimo Ministro não parecer razoável que a validade dos tratados ficasse condicionada à dupla manifestação do Congresso, exigência que nenhuma das Constituições jamais prescreveu. Assim, perfilou-se a Corte Suprema à corrente monista, embora seja denominado como um monismo moderado, uma vez que, embora os tratados dependam da ratificação do órgão legislativo competente, bem como, após ratificação, de promulgação via decreto de execução e publicação, não se subordinam, uma vez aprovados, a novo ato emanado do Poder Legislativo, pelo qual as normas do tratado se converteriam em lei interna, a fim de que sejam incorporadas ao direito nacional. Saliente-se que, efetivamente, não há, na ordem constitucional brasileira, nenhuma norma que exija a transformação dos tratados em lei nacional para que venham a incidir como parte de nosso direito interno, bastando, para tanto, sua ratificação, após a expedição de decreto

legislativo, pelo Congresso Nacional, sua promulgação e publicação, não se exigindo que, mediante lei, se reproduzam as disposições do tratado internamente.

Da mesma forma, posicionou-se Flávio Luiz Gomes,(49) asseverando não existir espaço para a ultrapassada doutrina que pretende retirar a força vinculante e imperativa das regras internacionais, que, quando inseridas no ordenamento jurídico, não são meramente decorativas, passando a vigorar com a mesma força cogente do direito interno. No mesmo sentido, para Edvaldo Brito,(50) é impossível vedar a permeabilização da ordem constitucional pelos preceitos internacionais, comportando exemplo, na nossa Constituição, o disposto no parágrafo 2º do art. 5º, de sorte que os preceitos do direito internacional apresentam-se como limites transcendentes à ordem constitucional positivada, adotando, portanto, a linha da teoria monista de Kelsen. Todavia, não se pode deixar de referir que sequer em relação à adoção da teoria monista e dualista há consenso na doutrina, na medida em que autores, como Roque Antônio Carrazza, discordando da maioria, afirmam que o direito constitucional brasileiro encampou a teoria dualista, pois para que as normas contidas em tratados internacionais valham e atuem, no âmbito interno, é mister venham ratificados pelo Congresso Nacional, por meio de uma lei em sentido material (lei sem sanção e sem veto), que dá-se o nome de decreto legislativo.(51)

Em comunhão com a posição adotada pela maioria da doutrina e com a do Supremo Tribunal Federal e, por conseguinte, consentindo-se, pela adoção da teoria monista moderada,(52) no sentido de que os tratados aprovados e promulgados passam a fazer parte da legislação interna, sinalizando a Constituição brasileira de 1988 para a preponderância dos preceitos do direito internacional (art. 5º, § 2º), o dispositivo legal do Código Tributário Nacional não ofereceria maiores divergências quanto à revogação das leis internas anteriores contrárias às suas disposições, também pelo princípio de que a lei posterior revoga a lei anterior. Nesse sentido, não é demais lembrar que a validação dos tratados e convenções na ordem interna apenas ocorrerá após sua aprovação pelo Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo, atuando como órgão do Estado brasileiro e não da União federal, e como tal, será dirigido a todos os brasileiros indistintamente, independentemente da circunstância de serem eles súditos desta ou daquela pessoa política. Após, ainda será necessário decreto do Poder Executivo que promulgará o tratado internacional, ao qual será dado publicidade e, por conseguinte, ingressará o tratado no direito interno brasileiro. Logo, efetivamente, outra não pode ser a conclusão senão no sentido de que os Tratados internacionais poderão revogar e/ou modificar legislação tributária interna, seja ela federal, estadual e municipal, tendo-se presente os pressupostos epistemológicos para compreensão do tema.

Entretanto, o artigo 98 do CTN foi além, prevendo que os tratados e as convenções internacionais serão observados pela legislação interna tributária que lhes **sobrevenha**, sendo que, na Constituição Federal de 1988, não restou definida de forma expressa a questão da hierarquia dos tratados.

A revogabilidade das leis internas posteriores pelos tratados internacionais anteriores é matéria que mais suscita divergências em relação ao tema em debate. Paulo de Borba Casella(53) defende que deve ser criada e mantida uma mentalidade no sentido de observância a Tratados internacionais, que, assim, não estariam sujeitos à alteração pela lei interna posterior, sob pena de esvaziar-lhes o conteúdo, devendo tanto a legislação interna, quanto a jurisprudência, observarem tal preceito. Este autor, bem assentou o problema, dizendo que:

> Indissociavelmente acoplado ao sistema jurídico e institucional interno estão as obrigações internacionais do Brasil, decorrentes de Tratados e Convenções internacionais em que a República seja parte, como estipula o texto constitucional, em seu artigo 5º, § 2º. Não por mera cortesia ou conveniência – como pressupunha o conceito de *comitas*

> *gentium* -, mas em decorrência de obrigação jurídica internacional, deve o Brasil aplicar internamente, inserindo em seu ordenamento normas contidas em Tratados e Convenções internacionais.

Segundo os princípios de Direito Internacional, os tratados têm força própria de derrogação, apenas podendo ser alterados ou revogados mediante outro acordo ou, ainda, por meio de denúncia, renúncia unilateral ou impossibilidade de execução.(54) Logo, a vigência interna do acordo firmado depende, além dos requisitos de recepção interna, de sua vigência externa. Assim, não haveria o que se cogitar de revogação do tratado internacional por norma de categoria inferior, isto é, lei interna ou nacional, mas apenas por norma de hierarquia igual ou superior, internacional ou supranacional.(55) Entretanto, a tal entendimento contrapõe-se que tais formas de revogação (denúncia, renúncia unilateral e impossibilidade de execução) são apropriadas no campo do direito internacional, não no campo do direito interno, pois, do contrário, o Supremo Tribunal Federal não poderia negar validade ao tratado por vício de inconstitucionalidade, o que é permitido pela Constituição Federal de 1988, artigo 102, inciso III, alínea *b.*(56)

O Supremo Tribunal Federal, no acórdão proferido no RE 80.004, de 1978, *leading case* sobre a relação dos tratados internacionais com o direito interno, cujo julgamento estendeu-se de setembro de 1975 a junho de 1977, decidiu, por maioria, que a aplicação da lei interna posterior ao tratado internacional e conflitante com ele deve ser assegurada pelo Poder Judiciário. Destacou-se, todavia, o posicionamento no sentido de que a lei posterior não revoga, em sentido técnico, o tratado, senão que lhe afasta aplicação. Logo, externamente, o tratado continuará vigendo, de maneira que, na hipótese de derrogação da lei posterior interna a qual lhe afastou a aplicação, o tratado suspenso poderá voltar a ter eficácia, numa espécie de efeito repristinatório, que, de regra, é repudiado em nosso ordenamento jurídico em prol do princípio da segurança jurídica. A fim de esclarecer a posição transcreve-se trecho do voto do Min. Leitão de Abreu:

> Hierarquicamente, ambos, tratado e lei, se situam abaixo da Constituição, sem que isso signifique a equiparação do tratado à lei, que guardam, cada qual, os seus caracteres específicos e diferenciais. Originários ambos de processos criativos díspares, assim como a aplicação direta do tratado, pelos Tribunais, requer autorização constitucional que, em nosso País, a orientação predominante dá como existente, porquanto somente assim pode afastar disposições de lei precedente, assim também a suplantação do tratado por lei posterior exigiria norma constitucional, que atribuísse à lei essa eficácia. Dotados ambos, pois, de eficácia formal própria, sem que, na falta de habilitação constitucional para isso, a de um possa prevalecer sobre a do outro, não posso aderir, com a reverência que merecem as opiniões em contrário, à tese de que a lei, em nossa ordem jurídica, revoga o tratado. (...) a Constituição não atribui ao judiciário competência, seja para negar aplicação a leis que contradigam tratado internacional, seja para anular, no mesmo caso, tais leis, a conseqüência, que me parece inevitável, é que os tribunais estão obrigados, na falta de título jurídico para proceder de outro modo, a aplicar as leis incriminadas de incompatibilidade com tratado. Não se diga que isso equivale a admitir que a lei posterior ao tratado e com ele incompatível reveste eficácia revogatória deste, aplicando-se, assim, para dirimir o conflito, o princípio **lex posterior revogat priori**. A orientação, que defendo, não chega a esse resultado, pois, fiel à regra de que o tratado possui forma de revogação própria, nega que este seja, em sentido próprio, revogado pela lei.

Entretanto, deve-se ressaltar que o julgamento do referido Recurso Extraordinário não foi unânime, tendo o Min. Xavier de Albuquerque, relator, proferido voto vencido, opinando pela prevalência dos tratados internacionais frente à legislação interna em sentido contrário, seja anterior ou posterior, salientando que a consagração de tal princípio está no próprio artigo 98 do Código Tributário Nacional. Doutrinariamente, importante destacar, desde já, que a mesma linha, isto é, da prevalência dos tratados internacionais sobre as normas de direito interno, é adotada por Hildebrando Accioly, Celso D. de Albuquerque Mello e Hamilton Dias

de Souza, entre outros. Segundo o último autor citado, admitir-se a revogação ou, enfim, a não aplicação dos tratados internacionais em face de lei interna posterior contrária aos seus preceitos, representaria afronta à própria Constituição, pois dois de seus princípios fundamentais, consubstanciados no artigo 4º, inciso IX e parágrafo único, quais sejam: a cooperação entre os povos e a integração da América Latina, restariam desprovidos de toda e qualquer eficácia.

Quanto ao julgamento do recurso extraordinário em comento, que não ocorreu sob a égide da Constituição de 1988, houve, ainda, votos no sentido de que, transformando-se o tratado em direito positivo brasileiro, poderia ser revogado como qualquer outro diploma legal, pois, do contrário, teríamos uma lei que só poderia ser revogada pelo Chefe do Poder Executivo, transformando-se o tratado em uma superlei, em situação superior à própria Constituição Brasileira, como assentou o Min. Cunha Peixoto. O Min. Cordeiro Guerra, em seu voto, salientou que a conseqüência da violação do tratado pela legislação do Estado que o celebrou e ratificou será de direito internacional e não de direito interno: no plano do direito interno é obrigatória para a Justiça a aplicação da norma interna editada posteriormente à ratificação do tratado.

Assim, o posicionamento atual da Suprema Corte, inaugurado no memorável julgamento, que não foi alterado, em que pese o novo texto constitucional de 1988, bem resumido por Souza Brasil,(57) é no sentido de que a edição de lei posterior que se oponha a texto de norma internacional suspende a vigência da referida norma. Com a eficácia plena do princípio *lex posterior derogat priori* torna-se desnecessária, para tanto, a prévia denúncia do Tratado, no caso de modificação por legislação interna do conteúdo de normas dele integrantes. Mas, revogada a lei que dispuser em conflito com o tratado, este se repristina, não se aplicando aí a regra do art. 2º, § 3º, da LICC. Dessa forma, a Corte Suprema adotou o tratamento paritário para as relações entre os tratados internacionais e o direito interno, filiando-se, na doutrina, ao mesmo entendimento outros autores, como Francisco Rezek, Antonio Roberto Dória e Francisco Campos.

Entretanto, o referido posicionamento da Suprema Corte é quanto aos tratados de natureza não tributária, visto que, sobre o artigo 98 do Código Tributário Nacional, firmou jurisprudência, no RE nº 90.824-SP, do qual foi relator o Min. Moreira Alves, no seguinte sentido: "De feito, em matéria tributária, independentemente da natureza do tratado internacional, se observa o princípio contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional".(58) O Min. Cordeiro Guerra, em seu voto, no citado julgamento, chegou a referir que, se não estivesse sendo discutida matéria tributária, a solução seria outra, podendo a legislação interna revogar ou impedir a aplicação do tratado internacional anteriormente aprovado e promulgado, conforme decisão no RE nº 80.004, de Sergipe. Manifestou-se, ainda, o referido julgador no sentido de que se a disposição no tratado, no caso em discussão o artigo 48 do Tratado de Montevidéu, fosse nociva aos interesses nacionais, deve ser o Tratado alterado ou denunciado pelos meios adequados, não podendo deixar de ser aplicado em face do disposto no artigo 98 do CTN. Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal reconhece a plena eficácia e vigência do disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional, o que pode ser verificado, ainda, nos acórdãos proferidos nos julgamentos dos recursos extraordinários 119.814-1-SP, 116.335-6-SP, 116.198-1-SP e 113.759-2-SP.

Há posições doutrinárias, ainda, no sentido de que o artigo 98 do Código Tributário Nacional consagrou a prevalência dos tratados de natureza contratual sobre a legislação interna, o que não ocorreria em se tratando de tratados de natureza normativa. Tratados contratuais, nas palavras de Cunha Peixoto,(59) são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto, sendo título de direito subjetivo. Tratados de natureza normativa, por sua vez, traçam regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato, no dizer de Tito Fulgêncio. Assim, o dispositivo legal em comento, ao declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna, estaria dizendo

que se trata de um contrato que deve ser respeitado pelas partes, sob pena de inconstitucionalidade do dispositivo legal.

Todavia, contrapõe-se a tal corrente que o dispositivo legal do Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei complementar, não fez a distinção entre tratados e convenções de natureza contratual e de natureza normativa. Dessa forma, não há fundamento para fazer tal distinção doutrinariamente, mesmo porque tanto a Constituição Federal de 1988 acolheu os tratados internacionais como fonte de direito (art. 5º, § 2º), quanto, no próprio Código Tributário Nacional, constam como fonte normativa (art. 96), sem nenhuma objeção quanto ao seu conteúdo.

Natanael Martins, por sua vez, entende o artigo 98 do Código Tributário Nacional como constitucional, pois um dos princípios implícitos em nosso sistema constitucional é aquele que consagra a prevalência das matérias contidas em tratados internacionais, enquanto deles a Nação fizer parte.(60) Ao contrário do autor citado, Teori Albino Zavaski defende a tese da inconstitucionalidade do artigo 98 do CTN, caso se considere que ele estaria vedando o legislador de editar novas normas contrárias a tratados e convenções, por restrição ao Poder Legislativo. Também o Min. Rodrigues Alckmin, em voto proferido, no destacado julgamento pela Suprema Corte do RE 80.004, ressaltou que, embora o CTN tenha eficácia de lei complementar, a restrição constante da cláusula final, relativa ao exercício de um dos Poderes do Estado, somente comportaria previsão constitucional. Somente texto constitucional poderia estabelecer a supremacia dos tratados frente à edição de leis internas contrárias às suas disposições. O descumprimento do tratado na ordem jurídica internacional nada tem a ver com seu cumprimento ou descumprimento na ordem jurídica interna.

Entretanto, se, por um lado, é certo que lei complementar (CTN) não poderia retirar a competência do Poder Legislativo para editar leis que fossem de encontro às disposições dos tratados internacionais, por outro lado, não é menos certo que apenas ao Chefe do Poder Executivo Federal cabe celebrar tratados internacionais, sendo de competência do Congresso Nacional tão-somente aprová-los ou rejeitá-los em bloco. Disso decorre, como bem assinalou Hamilton Dias de Souza, não ser admissível que o Poder Legislativo nacional venha editar leis, de natureza complementar ou ordinária, que contrariem o tratado por ele próprio referendado, ou seja, ao Congresso também não foi entregue competência para dispor livremente sobre tratados, salvo no caso de o mesmo implicar em ônus ao patrimônio nacional, nos termos do artigo 49, I, da Constituição Federal.(61) Além disso, não se pode olvidar que antes da vigência tanto externa, quanto interna do tratado, no que se relaciona ao Estado brasileiro, suas disposições serão submetidas à análise do Poder Legislativo, que poderá aprová-lo ou rejeitá-lo, de sorte que não há qualquer restrição ou limitação ao exercício deste Poder, senão nos limites autorizados pelo próprio texto constitucional que chegou a garantir às disposições dos tratados internacionais *status* constitucional, de acordo com o disposto no art. 5º, § 2º, da Constituição de 1988.

Dessa forma, embora as discussões doutrinárias e, mesmo jurisprudenciais, envolvendo a matéria e, mais precisamente, o dispositivo legal em análise quanto a sua abrangência (natureza contratual/normativa) e sua aplicação no direito intertemporal (legislação interna anterior/posterior), certo é que o artigo 98 do CTN permite a interpretação de que os tratados internacionais que disciplinarem tributos estaduais e municipais são aplicáveis em nosso ordenamento jurídico, após sua validação pelo Congresso Nacional e promulgação, por decreto executivo, revogando e/ou modificando legislação tributária interna, no mínimo anterior, conforme posição assentada do STF, no sentido de que os tratados incorporam-se ao direito interno após referido processo de recepção. Ademais, ainda que alguns autores asseverem sobre a constitucionalidade duvidosa do dispositivo legal, certo é que o Supremo Tribunal Federal, em inúmeras oportunidades, examinou-o sem declarar sua inconstitucionalidade, chegando a assentar, no julgamento do RE nº 90.824, conforme já

referido, posição no sentido de que deve ser observado, em matéria tributária, o princípio contido na referida disposição legal.

Nesse sentido é também a manifestação de Ives Gandra da Silva Martins, o qual, todavia, assevera que, quando tais tratados e convenções concederem isenções de tributos estaduais e municipais, o artigo 98 do CTN não tem tal abrangência de garantir-lhes supremacia, pois ele cuidaria apenas da supremacia dos Tratados frente à legislação tributária interna, nunca a prevalência sobre a Constituição, na espécie: o artigo 151, inciso III, da Carta Magna.

Ocorre que, no caso, conforme amplamente analisado, Tratados e convenções internacionais que concederem isenções em matéria de tributos estaduais e municipais não estarão em desconformidade com o disposto no artigo 151, inciso III, da Lei Maior, pois a União não estará agindo como ente federado, mas representando, através de seus órgãos, o Estado brasileiro, em última análise, os próprios Estados-membros e os Municípios, que são fruto da descentralização daqueles. Logo, no presente estudo não se está assegurando a vigência de norma de tratado que entre em conflito com a Constituição, pois, efetivamente, nem o artigo 98 do Código Tributário Nacional, com eficácia de norma complementar, é capaz de assegurar a superioridade do tratado internacional à Constituição deste País, na medida em que nela própria não foi inserido dispositivo que assegurasse tal supremacia ao Direito Internacional. Não havendo tal obstáculo no caso, todavia, não há dúvidas que o artigo 98 do CTN corrobora e ampara a tese de que os Tratados e convenções internacionais podem conceder isenções de tributos estaduais e municipais, tendo que ser respeitados e aplicados pelas ordens parciais dos Estados-membros e municípios.

Ademais, embora não consagrada constitucionalmente a superioridade do Direito Internacional frente ao Direito interno, não se pode olvidar todo o restante do regramento constitucional conferido aos tratados internacionais, em especial o disposto no artigo 4º, inciso IX e parágrafo único, e no artigo 5º, § 2º, da Lei Maior, nos quais tratou o constituinte de estabelecer diretrizes para o comportamento do Estado Brasileiro como pessoa jurídica de Direito Público Internacional.(62)

Conforme já salientado alhures, os princípios constitucionais representam diretrizes do ordenamento jurídico, repercutindo estas em todo o sistema jurídico. É exatamente esta a característica do disposto no artigo 4º, inciso IX, e parágrafo único, do Título I da Carta Magna, dos Princípios Fundamentais, que dispõe:

> Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: (...) IX – cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; (...) Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

A cooperação entre os povos e a integração da América Latina, segundo bem assinalou Hamilton Dias de Souza,(63) têm *status* de princípios fundamentais, como expressamente consignado pela própria Constituição, com todas as prerrogativas que lhes são inerentes, principalmente a sua função positiva de informar materialmente os atos dos poderes públicos, que lhes devem observância obrigatória.

Relevante salientar que tais princípios passaram a orientar nosso sistema a partir da acertada experiência européia, que, diante da hegemonia econômica dos Estados Unidos no pós-guerra, viu-se obrigada a fortalecer, em bloco, a economia de países vizinhos, como única forma possível de evitar a dominação econômica desses países isoladamente, de sorte que as principais nações européias uniram-se por meio do Mercado Comum Europeu. Expressiva é a lição do Ministro Cordeiro Guerra(64) sobre o tema:

> Logo após a Segunda Guerra Mundial, quando os Estados Unidos assumiram a sua condição de superpotência, até então incontrastável, homens ilustres na Europa, começando com Antoine Pinay e, sobretudo, com o Ministro francês-alsaciano Robert Schuman, procuraram evitar o domínio econômico da Europa, pela criação do Mercado Comum Europeu. A filosofia do Mercado Comum Europeu é esta: a abolição progressiva das barreiras alfandegárias, para que cada um dos países integrantes do Mercado Comum Europeu venda aquilo que é capaz de produzir melhor e mais barato, independentemente do conceito de nacionalidade e de protecionismo alfandegário, porque essa proteção alfandegária, herdada do Século XIX, tiraria à Europa a competitividade no mercado mundial. Essa foi a razão da criação do Mercado Comum Europeu, que permitiu um recuperação européia muito grande. Como isso deu resultado na Europa, estendeu-se o mesmo princípio à América Latina. O princípio é este: cada um deve produzir mais e melhor, a menor custo, de modo que todos se beneficiem. Daí ter um tratamento de nação mais favorecida e também não gravar, não usar a política alfandegária para fazer protecionismo porque a intenção era essa, criar um mercado comum de livre comércio que a todos beneficiassem. (...) Vendemos mercadorias para outros países da América Latina. Então, quando importamos de um país sul-americano uma matéria-prima ou outra mercadoria que não podemos produzir em termos de competitividade internacional, estamos fortalecendo o conjunto, para enfrentar as realidades mundiais.

Retornando ao nosso ordenamento jurídico constitucional no que pertine às disposições dos tratados, preconiza, ainda, o artigo 5º, § 2º, da Constituição da República Federativa do Brasil, a seu turno, que: "Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte". Dessa forma, na hipótese de um tratado dispor sobre direito não contido explicitamente na Constituição estará introduzindo no direito interno um "direito decorrente" com força de lei ordinária, nas palavras de Flávio Luiz Gomes.(65) Nesse sentido, a concessão de isenções, em matéria de tributos estaduais e municipais, entendendo-se que não se está diante de isenção heterônoma, pois a União estará atuando na condição de representante de todo o Estado Brasileiro, representará aos beneficiados pelo diploma legal, sejam nacionais ou estrangeiros, desde que submetidos ao ordenamento jurídico interno brasileiro, direito subjetivo a ser assegurado pelos Tribunais pátrios.

Assim, tratados internacionais sobre o comércio, para autores como Hamilton Dias de Souza, nos quais poderíamos incluir os tratados que concedem isenções de tributos estaduais e municipais a fim de atender a melhoria das transações comerciais entre os povos da América Latina, seriam, seja por lei interna posterior ou anterior, superiores ao direito interno, pois estariam colocando em prática princípios constitucionais. E, ainda de acordo com a lição do mesmo autor, se viesse a ocorrer conflito entre tais princípios constitucionais (cooperação entre os povos e integração dos povos da América Latina) com outros da mesma natureza, a solução seria aquela decorrente da aplicação do princípio da concordância prática ou da harmonização, que foi expressamente referido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 319-4/DF, do qual foi relator o Ministro Moreira Alves, impondo-se a coordenação dos bens jurídicos em conflito. Todavia, o que não se poderia admitir é a completa anulação dos princípios insculpidos no artigo 4º, inciso IX e parágrafo único da Lei Maior.(66) Efetivamente, na esteira da lição deste autor está o mote do presente estudo, centrado nos princípios constitucionais e na interpretação da regra constitucional, que veda a concessão de isenções heterônomas pela União, de forma lógico-sistêmica.

Dessa forma, com embasamento legal tanto no artigo 98 do CTN, que não estará afrontando o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, conforme até aqui demonstrado, quanto no disposto nos artigos 5º, § 2º, e 4º, inciso IX e parágrafo único, da Constituição Federal, podem os tratados e convenções internacionais concederem isenções de tributos estaduais e municipais, prevalecendo frente à legislação

tributária interna. Nas palavras de Francisco de Paula Souza Brasil,(67) o mandamento dirige-se aos três poderes tributantes: União, Estado federado e Município, sendo desnecessário qualquer procedimento legislativo das unidades federadas e das municipalidades para incorporar o Tratado aos seus sistemas tributários. A consolidação dos Tratados nas legislações estaduais e municipais é meramente formal, e seus efeitos não se produzem *ex nunc*, e sim, a partir da promulgação, salvo se a dispositiva do próprio Tratado estabelecer data outra para sua eficácia.

3.2 O disposto nos artigos 155, § 2º, XII, "e", e 156, § 3º, II, da Carta Magna

No capítulo anterior, analisamos que à União, enquanto ente federativo, é vedado, na forma do artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, o que não implica na conclusão de que a União não possa, representando o Estado brasileiro, firmar Tratados internacionais que venham a conceder isenções de tributos estaduais e municipais, pois, neste caso, estar-se-ão salvaguardando os interesses de toda Nação brasileira, incluídas as três ordens parciais componentes desta federação.

Essa é a construção deste estudo: não obstante a letra do referido dispositivo constitucional, não há vedação, na lei que dá o fundamento de validade para o nosso ordenamento jurídico, ou seja, na Constituição, a que a União, representando o Estado brasileiro no cenário internacional, por meio do Presidente da República, como Chefe de Estado, firme tratados internacionais concedendo isenções de impostos estaduais e municipais.

A fim de comprovar a tese sustentada, além dos princípios constitucionais referidos no subtítulo anterior (da colaboração entre os povos e da integração latino americana, bem como da asseguração, no próprio texto constitucional, dos direitos e garantias decorrentes de tratados de que o Brasil fizer parte), apresenta-se o disposto nos artigos 155, § 2º, XII, "e", e 156, § 3º, II, da Carta Magna.

O artigo 155, § 2º, XII, "e", autoriza à lei complementar excluir da incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos, além dos mencionados no inciso X, "a", do mesmo dispositivo legal. Por sua vez, o artigo 156, § 3º, II, da Lei Maior, autoriza à lei complementar excluir da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) as exportações de serviços para o exterior. Na hipótese, de que entendêssemos que o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, estivesse referindo-se à União, atuasse ela como ente da federação ou como representante do Estado brasileiro, teríamos que concluir pela antinomia entre tal dispositivo constitucional e os dois mencionados anteriormente, na medida em que autorizam que o Congresso Nacional, órgão legislativo da União, por meio de lei complementar, conceda isenções de tributos estaduais (ICMS) e municipais (ISSQN) em operações envolvendo exportação.

Todavia, conforme conceitos esmiuçados no capítulo anterior, fácil é concluir pela inexistência de qualquer antinomia entre as normas constitucionais, mas sim pela coerência do constituinte, no sentido de que possibilita à União, encarregada de elaborar e executar planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico (artigo 21, inciso IX, CF), e de manter relações com Estados estrangeiros (artigo 21, inciso I, CF), fazer cumprir os princípios constitucionais da cooperação entre os povos e da integração econômica entre os povos da América Latina. Observe-se que, nas hipóteses constitucionais, nas quais permite-se tal "intromissão" do órgão legislativo da União em impostos de competência estadual e municipal, está subjacente o interesse nacional de incentivar as exportações, isto é, o comércio exterior, fortalecendo o desenvolvimento econômico brasileiro, utilizando-se do tributo com caráter eminentemente extrafiscal. Tais regras constitucionais, como analisou

com primazia Clélio Chiesa, não conflitam com a outra prevista no art. 151, inciso III, da Constituição Federal. É um tratamento diferenciado que tem por finalidade prestigiar outros valores também relevantes para a sociedade brasileira, como o incentivo às exportações para um determinado tipo de produto, controle da balança comercial – enfim, interesses da política econômica do País. Valores que transcendem os interesses regionais.(68)

Relevante referir sobre o tema, o entendimento manifestado em vários julgados do Superior Tribunal de Justiça, colacionados por Maria do Carmo Puccini Caminha,(69) destacando a autora trecho do REsp n. 182.606, da 1ª Turma, do qual foi relator o Min. Humberto Gomes de Barros, publicado no DJU de 02.08.1998, que bem explicita a orientação majoritária daquela Corte, *in verbis*:

> (...) alega-se, em suma, que tal entendimento permitiria à União, mediante tratado internacional, criar isenções de ICMS, tributo de competência dos Estados, em desrespeito ao art. 150, § 6º; art. 151, III; art. 155, II, § 2º, XII, *g*, da CF. O recurso não reúne condições de prosperar. Ao contrário do que busca demonstrar o Estado do Rio de Janeiro, tenho que a questão em apreço há de ser dirimida à luz da legislação infraconstitucional, pois não está centrada na análise das competências tributárias constitucionalmente elencadas. Assim não fosse, valeria lembrar, aqui, o que se disse nos embargos de declaração opostos ao Resp 179.817/RJ: 'quem tributa ou isenta do ICMS são os Estados, mas a União pode, por acordo internacional, garantir que a tributação, quando adotadas, não discrimine os produtos nacionais e os estrangeiros, em detrimento destes´. Não antevejo, portanto, nenhuma invasão da União em seara tributária reservada aos Estados. Brasília, 23 de novembro de 1999.

Assim, não há dúvidas de que as mesmas premissas e, por conseguinte, idêntica conclusão podem ser aplicadas aos tratados internacionais firmados pelo Chefe do Estado brasileiro, aprovados pelo Congresso Nacional, que tenham em seu bojo concessão de isenções de impostos estaduais e municipais.

A questão não está na outorga pela Constituição de supremacia aos tratados internacionais frente à legislação interna, questão ainda intrincada, nem na rígida distribuição de competências tributárias no próprio texto constitucional, mas sim nos princípios constitucionais e nas atribuições, conferidas pela própria Constituição, à União, enquanto representante do Estado brasileiro, e ao Congresso Nacional, na qualidade de Legislativo nacional.

4 Conclusão

De todo o exposto, construiu-se a pirâmide que possibilita, por meio de uma interpretação sistêmica do texto constitucional brasileiro atual, concluir-se no sentido de que a regra insculpida no artigo 151, inciso III, da Carta Magna, não pode ser interpretada como impondo vedação ao Estado brasileiro, agindo por meio dos órgãos da União, de firmar tratados internacionais que concedam isenções de tributos de competência estadual e municipal. Conforme ensina Robert Alexy,(70) a base da fundamentação dos direitos fundamentais e a chave para a solução de seus problemas centrais é a distinção entre regras e princípios. Também em relação ao problema enfrentando neste estudo, tal distinção tem importância central, visto que apenas considerando-se os princípios diretivos do texto constitucional é que se pode opinar no sentido da constitucionalidade da concessão de isenções de tributos de competência estadual e municipal por meio de Tratados internacionais firmados pelo Estado brasileiro, após sua recepção plena no ordenamento jurídico brasileiro.

Para entender plenamente determinadas normas jurídicas é necessário interpretar o alcance das estimações explícitas ou implicitamente contidas nessas normas, completando-as com os critérios que nos fornecem as convicções coletivas predominantes,(71) não basta aplicar aos materiais legislativos conceitos e estruturas formais. Nesse sentido o conteúdo semântico do disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, deverá resultar da

integração de vários fatores encontrados na concepção institucional do Direito, a partir da adoção de suas estruturas lógico-linguísticas e não das simplificações do normativismo *stricto sensu*, conforme lição do renomado Edvaldo Brito.(72)

No caso em análise, os fatores a serem considerados encontram-se no próprio texto constitucional, que consagra os direitos e garantias decorrentes de tratados de que o Brasil for parte, além daqueles previstos expressamente em seu texto (art. 5º, § 2º, da CF), bem como os princípios da integração e cooperação entre os povos (art. 4º, inciso IX e parágrafo único, da CF) e, ainda, a possibilidade de utilização dos tributos que interferem sobremaneira nas políticas macroeconômicas (ICMS e ISSQN) com finalidade extrafiscal sem interferir na distribuição constitucional de competências tributárias (artigos 155, § 2º, XII, "e", e 156, § 3º, II, da CF).

Resta demonstrado, assim, que existem outros valores (princípios) que interagem na referida regra, que veda a concessão de isenções heterônomas, e que possibilitam concessões desta espécie, sem que haja qualquer violação ao princípio federativo e à rígida discriminação de competências, conforme bem analisou Clélio Chiesa.(73) As demais normas constitucionais analisadas demonstram que o interesse nacional no plano internacional sobrepuja o interesse meramente estadual e municipal.(74)

Uma norma jurídica isoladamente considerada não existe, só tem sentido e conteúdo quando inserida num determinado sistema. É o sistema jurídico no qual está posta que permite o desvendamento do seu sentido e alcance.(75)

Para bem ilustrar a diferença da interpretação da norma constitucional em um ou outro sentido, utiliza-se do exemplo dado por Wesley Salmon na análise do enunciado "*o banco quebrou*" que pode significar apenas que um assento se partiu ou que uma instituição financeira entrou em processo de liquidação.(76) Se estivermos inseridos no contexto da Constituição brasileira, interpretaremos seu artigo 151, inciso III, num sentido, se não, interpretaremos a norma constitucional isoladamente, estendendo o alcance da vedação nela contida até mesmo ao Estado brasileiro (o todo) envolvendo a União, os Estados e os Municípios, tão-somente por praticar atos internacionais por meio dos órgãos da União.

Interpretar literalmente o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, sem considerar os demais princípios constitucionais, implica tolher o Chefe do Estado da representação do Estado brasileiro no cenário internacional, representando os interesses da Nação brasileira, inviabilizando, inclusive, políticas macroeconômicas indispensáveis para o desenvolvimento e o progresso do Estado brasileiro.

As isenções que decorrem dos tratados internacionais não se tratam de isenções concedidas pela União sobre impostos de competência dos Estados e Municípios, mas de isenções concedidas pelo Estado brasileiro, por lei de caráter nacional, aprovada pelo Congresso Nacional, como órgão do Estado brasileiro, originárias de Tratado internacional que apenas pode ser firmado por sujeitos de Direito Internacional, característica que possui tão-somente o Estado, dotado de soberania, e não Estados-membros e municípios, que são dotados tão-só de autonomia. Ademais, a aprovação do Poder Legislativo aos tratados, por meio do Congresso Nacional, que é bicameral, evita, por outro lado, qualquer falta de comprometimento na defesa dos interesses nacionais que poderia ser cogitada por ser firmado o compromisso, exclusivamente, por intermédio do Chefe do Estado brasileiro.

Outrossim, não é de se excluir, com bem advertiu Marco Aurélio Grecco, caso seja necessário, numa relação de âmbito internacional, que o Brasil, por interesses globais da Nação, adote providências que venham a onerar as outras ordens parciais (Estados e Municípios), a possibilidade de criação de alguma forma de ressarcimento aos entes

prejudicados, a exemplo do que já ocorreu na Lei Complementar do ICMS nº 87/96, que contém dispositivo prevendo ressarcimento aos Estados e Municípios afetados pela circunstância de, no mesmo diploma legal, ter sido assegurado aos contribuintes o direito ao creditamento do imposto incidente nas operações de aquisição de bens do ativo fixo e de uso e consumo do estabelecimento.(77)

Não menos importante, de acordo com a análise desenvolvida, é o dispositivo infraconstitucional do Código Tributário Nacional, artigo 98, que prevê a superioridade das normas veiculadas por meio de Tratados e convenções internacionais frente à legislação tributária interna, o qual, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho,(78) é norma geral posta por lei complementar da Constituição e que nela encontra seu fundamento de validade, de observância obrigatória pela União, Estados e Municípios. Assim, uma das proposições deste estudo é que finalmente observe-se o contido nesta disposição legal, o que, em um processo de integração, como no caso do Mercosul, é fator decisivo para dar credibilidade ao Estado brasileiro e garantia aos terceiros Estados signatários.(79)

Dessa forma, por tudo o que foi exposto, a limitação constitucional ao poder de tributar do artigo 151, inciso III, como bem abordou Francisco de Paula Souza Brasil,(80) há que ser entendida com uma restrição concernente com o princípio federativo, que, todavia, não impede que a União, no caso de celebração de Tratados internacionais, possa, por força da aplicação destes, conceder isenções de impostos estaduais e municipais. A competência da União, para a celebração de tais atos, é, assim, indiscutível, com bem asseverou Rui Barbosa:(81)

> Se há noção que um caloiro de direito não possa ignorar, sem atrair sobre sua cabeça todas as bombas da Faculdade, é a de que os tratados são atos de soberania nacional, para com os Municípios, como tudo o que vive sob as leis do País, não tem outra relação, a não ser a de obediência. Todas as Constituições Federais do mundo conferem esse poder exclusivamente às autoridades da União.

Entendimento contrário, seria perturbador das relações internacionais vindo de encontro, inclusive, aos princípios que vêm permeando textos constitucionais de vários países, inclusive a Constituição brasileira, no período pós-2ª Guerra Mundial, de supremacia do Direito Internacional e dos direitos e garantidas assegurados internacionalmente, de revisão do conceito de soberania estatal e de intensificação da integração e da assistência mútua entre países regionalmente próximos. Calha, aqui, o questionamento formulado por Maria do Carmo Puccini Caminha, se o Estado brasileiro estivesse realmente impedido de firmar acordos para negociar impostos no âmbito internacional, seriam competentes os demais entes federados para substituí-lo no plano externo, firmando compromissos parciais, celebrando tratados, negociando e isentando, cada um, a seu exclusivo critério, em sua respectiva competência interna, com um mesmo Estado soberano? Não, pois somente o Estado brasileiro possui representação externa para celebrar tratados no cenário internacional, de sorte que a vedação a que a União, representando o Estado brasileiro, acorde com outros Estados soberanos isenções recíprocas, implicará na perda de um mecanismo poderoso, fator preponderante de acesso ao comércio mundial, utilizado com propósito extrafiscal,(82) posição esta que em nada contribuirá para o desenvolvimento econômico deste País.

Não se trata de admitir que norma menor (o CTN, Lei Complementar) restrinja o alcance de norma maior (a Constituição Federal), novamente na esteira dos ensinamentos de Francisco de Paula Souza Brasil.(83) É a Constituição que proclama que as relações internacionais se regem pela solução pacífica dos conflitos (art. 4º, VII), e pela cooperação entre os povos (art. 4º, IX). Reitere-se: a solução está em recorrer à interpretação lógico-sistemática da Constituição, pois é à luz deste princípios que se deve entender o art. 151, III, da Lei Maior, para efeito de evitar perturbações nas relações internacionais do Brasil.

Essa é a idéia central, isto é, a de sistema, buscando-se responder a questão proposta por meio do desvendamento da verdadeira função dos princípios diretivos do ordenamento jurídico, cuja importância foi destacada em obras de renomados juristas como Ronald Dworkin, Canotilho, José Afonso da Silva e Eros Roberto Grau.

Embora a autoridade e a respeitabilidade dos autores que sustentam tese em sentido diverso da defendida neste estudo, tais como, Roque Antônio Carraza, Ives Gandra da Silva Martins e Vittorio Cassone, parece estar a adoção de postura diversa na contramão da tendência de permeabilização da ordem jurídica constitucional pelos preceitos internacionais a fim de que se caminhe para uma verdadeira constituição internacional,(84) possibilitando a coexistência pacífica das Nações e, até mesmo, a sobrevivência de economias mundialmente enfraquecidas, como as da América Latina, por meio da preservação das disposições dos tratados e acordos de assistência mútua firmados internacionalmente.

Assim, retomando-se a idéia inicial da importância da integração entre as diversas nações mundiais para o alcance de certa estabilidade econômica diante do fenômeno da globalização, não se pode permitir o embaraço da política tributária necessária para o formação dos mercados comuns, tais como o Mercosul, sob o fundamento de resguardo do federalismo brasileiro, cujo processo histórico tem raízes completamente diversas do exemplo clássico norte-americano, as quais não serão abaladas pelo pleno exercício da competência da União na celebração de Tratados internacionais em nome e no interesse da República Federativa do Brasil.

5 Referências Bibliográficas

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* São Paulo: Saraiva, 1997

ATALIBA, Geraldo. Regime Constitucional e Leis Nacionais e Federais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v.13, n. 53-54, p. 58-76, jan./jun. 1980.

BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1933. v.2.

BASSO, Maristela. (Org.). *Mercosul:* seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. Saraiva: São Paulo, 1994.

_____. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BEVILAQUA, Clóvis. *Direito público internacional.* Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1939. v.2.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução Cláudio de Cicco e Maria Celeste C. J. Santos. 4. ed. Brasília: UNB, 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 71.154-PR. Odilon Mello de Freitas e Aníbal Goulart Maia Filho. Relator: Ministro Oswaldo Trigueiro. **Revista Trimestral de Jurisprudência do STF**, Brasília, n.58, p. 70-74, out./dez.1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 80.004-SE. Belmiro da S. Goes e Sebastião Leão Trindade. Relator: Ministro Cunha Peixoto. **Revista Trimestral de Jurisprudência do STF**, Brasília, n.83, p. 809-848, mar. 1978.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 90.824-SP. Pirelli S/A e União Federal. Relator: Ministro Moreira Alves. **Revista Trimestral de Jurisprudência do STF,** Brasília, n.95, p. 350-380, jan. 1981.

BRASIL, Francisco de Paula Souza. Legislação tributária e tratados internacionais. **Revista Forense,** Rio de Janeiro, v.85, n.308, p. 35-41, out./dez. 1989.

BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Fabris, 1993.

CAMINHA, Maria do Carmo Puccini. Os Tratados internacionais tributários e a eficácia de suas normas no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 41, p. 29-52.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição.* Coimbra: Almedina.

_____; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra, 1991.
CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 185.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. O campo restrito das normas gerais de direito tributário**. Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.60, n. 433, p. 297-303, nov. 1971.

CASELLA, Paulo Borba. (Org.). *Guerra mundial ou Integração mundial pelo comércio? :* a OMC e o Brasil. São Paulo, LTr, 1998.

_____. *Mercosul*: exigências e perspectivas integração e consolidação de espaço econômico (1995-2001-2006). São Paulo: LTr, 1996.

CASTRO, Amílcar de. *Direito internacional público*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968. v.1.

CHIESA, Clélio. ICMS: isenções de serviços e produtos destinados ao exterior. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67.

COELHO, Gilberto Ulhoa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba. v. 3.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados internacionais em matéria tributária: perante a Constituição Federal do Brasil de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p.180-191, 1993.

DIVA, Malerbi*. Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. (Pesquisas Tributárias, Nova Série 3).

DUGUIT, Léon. *Fundamentos do direito*. Tradução Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 1996.

DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Tradução de Marta Guastavino. Barcelona: Ariel, 1997.

FARIA, Werter R. *Mercosul:* seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados membros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, [s.d.].

FERNANDES, Edilson Carlos. *Sistema tributário do Mercosul.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional.* São Paulo: Saraiva, 1997.

GOMES, Flávio Luiz. A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil: particular enfoque da Convenção Americana sobre Direitos Humanos**. Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 83, n. 710, p. 21-31; dez. 1994.

GRAU, Eros Roberto*. A ordem econômica na Constituição.* São Paulo: Malheiros, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. *Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. (Pesquisas Tributárias, Nova Série 3)

JOHANNPETER, Guilherme Chagas Gerdau. *Antidumping:* prática desleal no comércio internacional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado.* Tradução Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria pura do direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito.* Tradução de José Lamego. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

LOBO, Paulo Luiz Neto. O Direito do Estado Federado ante a globalização econômica. **Revista da PGE**, Porto Alegre, v. 24, n. 54, p. 21-38, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* São Paulo: Malheiros, 1998.
_____. Posição hierárquica da lei complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 14.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). *Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. (Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 3.)

MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v.3, n. 12, p. 193-209, jul./set. 1995.

MELLO, Celso D. de Albuquerque*. Curso de direito internacional público*. 3. ed.. Rio de Janeiro: Freitas Bastos. v. 1.

MENEZES, Aderson de. *Teoria geral do estado*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MIRANDA, Jorge*. Manual de direito constitucional.* Coimbra: Coimbra, 1988.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional* n.1, de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

_____. *Direito tributário:* Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. Tratados: o poder legislativo no processo de conclusão. In: ENCICLOPÉDIA Saraiva do Direito. São Paulo: Saraiva, 1982. v. 74. p. 444-465.

PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos, democracia e integração regional: os desafios da globalização**. Revista da PGE**, Porto Alegre, v. 24, n. 53, p. 15-39, mar. 2001.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito.* São Paulo: Saraiva, 1993.

REZEK, José Francisco. *Direito internacional público:* curso elementar. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Tratados Internacionais e vigência das isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n.5, 1991.

RODAS, Grandino. *A publicidade dos tratados internacionais.* São Paulo: Revista dos Tribunais.

SICHES, Recaséns. *Tratado de sociologia*. Porto Alegre: Globo, 1968. v.2.

SILVA. José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo.* São Paulo: Malheiros, 1994.
SOUZA, Hamilton Dias de Souza. Tratados internacionais: OMC e Mercosul. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 27, p. 36.

TORRES, Heleno. *Direito tributário internacional:* planejamento tributário e operações internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TRIEPEL, Karl Heinrich. As relações entre o direito interno e o direito internacional. Tradução Almílcar de Castro. **Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 18, n. 6, out. 1996.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional:* tributação das operações internacionais. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

---

(1) O termo Tratado será utilizado indistintamente, referindo-se tanto a Tratados propriamente ditos, quanto a acordos, convenções, pactos, etc., em que pese alguns autores reservarem o uso da expressão para certos atos jurídicos de maior complexidade. Aliás, importante esclarecer, desde já, que a prática internacional não apresenta uniformidade quanto à terminologia dos Tratados. Segundo MELLO, Celso D. de Albuquerque*. Curso de direito internacional público*. 3. ed.. Rio de Janeiro: Freitas Bastos. v. 1. p. 95, a expressão "Tratado" é utilizada para acordos solenes, designando o termo "convenção" o Tratado que cria normas gerais.

(2) DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. 3. ed. Barcelona: Ariel, 1997. p. 9.

(3) Nas palavras de José Joaquim Gomes Canotilho, princípios estruturantes são aqueles constitutivos e indicativos das idéias diretivas básicas de toda ordem constitucional. "São, por assim, dizer as traves-mestras jurídicos-constitucionais de toda a ordem constitucional". CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição.* 4. ed. Coimbra: Almedina. p. 1.137. Ainda, segundo Jorge Miranda, "(...) é nos princípios – nos quais se traduz uma nova idéia de Direito – e não nos poucos e precários preceitos escritos, que assenta directamente a vida jurídico-política do país. (...)Eles exercem uma acção imediata, enquanto directamente aplicáveis ou directamente capazes de conformarem as relações político-constitucionais. E exercem também um acção mediata tanto num plano integrativo e construtivo como num plano essencialmente prospectivo. (...) A ação mediata dos

princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e de integração, pois são eles que dão a coerência geral do sistema". MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Coimbra: Coimbra, 1988. p. 199-200.

(4) FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 55.

(5) SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 91.

(6) SILVA, op.cit., p. 92.

(7) REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 20. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 236.

(8) KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado.* Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998. pp. 364, 544 e ss.

(9) FERREIRA FILHO, op. cit., p. 47.

(10) MENEZES, Aderson. *Teoria geral do estado.* 5. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 196.

(11) CHIESA, Clélio. ICMS: isenções de serviços e produtos destinados ao exterior. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67, p. 227.

(12) BOUTROS, Gali. Empowering the United Nations, Foreign Affairs, vol. 89, 1992-1993, p. 98-99, *apud* Henkin et. al. Internacional Law – Cases and Materials, p. 18, *apud* PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos, Democracia e Integração Regional: Os Desafios da Globalização. **Revista da PGE**, Porto Alegre, n. 45, p. 15-39, mar. 2001. p. 19.

(13) DIVA, Malerbi. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. (Pesquisas Tributárias, Nova Série 3). p. 72.

(14) REALE, op. cit., p. 235.

(15) SILVA, op. cit., p. 431.

(16) Tecnicamente, os Tratados não podem "conceder isenções" de tributos estaduais e municipais, visto que apenas pode conceder isenção aquele que tem competência para tributar. A isenção restará concedida apenas após o processo de validação e eficácia do Tratado no ordenamento jurídico brasileiro que ocorrerá por meio de processo de recepção que será adiante estudado, no qual, adiantando-se parte do tema, haverá edição de Decretos tanto legislativo, quanto executivo.

(17) SILVA, op cit., p. 606.

(18) COELHO, Gilberto Ulhoa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba. v. 3. p. 190.

(19) CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, 4. ed.. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 24.

(20) BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 3. ed.. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 131.

(21) CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 120.

(22) REALE, op. cit., p.49.

(23) LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 2. ed. Tradução José Lamego, revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989. p. 531.

(24) KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

(25) CANOTILHO, Gomes; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra, 1991. p. 45.
(26) CARRAZZA, op. cit., p. 23.

(27) ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional e leis nacionais e federais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v.13,n. 53-54,p. 58-76, jan./jun. 1980. p. 61-62.

(28) CHIESA, op. cit., p. 230.

(29) Novamente, o ponto de partida é a adoção no Brasil do princípio federativo.

(30) SILVA, op. cit., p. 445.

(31) FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 41.

(32) Em sentido contrário: Roque Antônio Carrazza, segundo o qual, o decreto tradicionalmente expedido pelo Presidente da República, após aprovação do Congresso Nacional, não é necessário, além de não poder obrigar terceiros estranhos ao Poder Executivo. Quando muito, para o autor, pode-se aceitar, como RODAS, Grandino. *A publicidade dos tratados internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 203, que este decreto promulga o decreto legislativo, isto é, atesta oficialmente que a ordem jurídica interna foi, em decorrência dele, alterada. CARRAZZA, Roque Antônio. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário,** São Paulo, n. 64, p. 185.

(33) MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional n.1, de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 142.

(34) CARRAZZA, op. cit. p. 185.

(35) De acordo, com a Convenção de Viena de 1969 sobre o Direito dos Tratados Internacionais, ratificação é a comunicação oficial que o Presidente da República faz aos demais países signatários do Tratado de que, no caso, o Brasil incorporou-o ao seu direito interno.

(36) CAMINHA, Maria do Carmo Puccini. Os tratados internacionais tributários e a eficácia de suas normas no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 41, p. 29-52. p. 33.

(37) GOMES, Flávio Luiz. A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil: particular enfoque da Convenção Americana sobre Direitos Humanos**. Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.83, n. 710, p. 21-31, dez.1994. p. 24.

(38) CAMINHA, op. cit., p. 32.

(39) Lei formalmente ordinária com *status* de lei complementar, na medida em que a matéria versada é aquela reservada, exclusivamente, a esse tipo de ato legislativo, conforme dispõe o artigo 146 da Carta Magna.

(40) CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 58.

(41) CARRAZZA, op. cit., p. 186.

(42) Roque Antônio Carrazza refere que tais correntes decorrem do voluntarismo, que faz repousar do Direito Internacional no consentimento dos Estados, levando ao dualismo, que apregoa serem totalmente distintas a ordem jurídica nacional e a internacional, e da concepção objetivista, que coloca a origem do ordenamento jurídico fora da vontade humana, conduzindo ao monismo, pelo qual as duas ordens jurídicas derivam uma da outra, formando um todo unitário. Ibidem. p. 184.

(43) TRIEPEL, Karl Heinrich. As relações entre o direito interno e o direito internacional. Tradução Almílcar de Castro**. Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 18, n. 6, out. 1996.

(44) GOMES, op. cit., p. 21.

(45) BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Fabris, 1993. p. 97.

(46) KELSEN, Hans. **La paz por medio del derecho**. Tradução Luis Echávarri, revisão Genaro Rubén Carrió, Buenos Aires: Losada, 1946. p. 70-71. *apud* BRITO, op. cit., p. 96.

(47) CASTRO, Amílcar. *Direito internacional privado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968. v.1. p. 126.

(48) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 71.154-PR. **Revista Trimestral de Jurisprudência do STF,** Brasília, n.58, p. 70-74, out./dez.1971. p. 70.

(49) GOMES, op. cit., p. 22.

(50) BRITO, op. cit., p. 98.

(51) CARRAZZA, op.cit., p. 184.

(52) De qualquer forma, como bem referiu Natanael Martins, as respostas que tiverem que ser buscadas nas relações envolvendo direito interno e direito internacional devem ser extraídas à luz do texto constitucional de cada Nação, não sendo nenhuma das linhas de pensamento (dualista e monista) invulneráveis à crítica. MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v.3, n. 12, p. 193-209, jul./set. 1995. p. 194.

(53) CASELLA, Paulo de Borba. *MERCOSUL: exigências e perspectivas: integração e consolidação de espaço econômico (1995-2001-2006).* São Paulo: LTr, 1996. P. 66.
(54) Segundo Maria do Carmo Puccini Caminha, em seu estudo sobre os Tratados Internacionais Tributários e a Eficácia de sua Normas no Ordenamento Jurídico Brasileiro (CAMINHA. Os tratados... p. 33), a cláusula *rebus sic standibus* deve ser encarada com cautela na hipótese de execução impossível, por força da extinção definitiva do respectivo objeto, retirando a Convenção de Viena tal direito se o próprio Estado-membro deu causa à impossibilidade de execução.

(55) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 80.004-SE. **Revista Trimestral de Jurisprudência do STF**, Brasília, n. 83, 809-848, mar. 1978. p. 815.

(56) "Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
(...) III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:
(...) *b*) declarar a **inconstitucionalidade de Tratado** ou lei federal; (...)" (grifei).

(57) BRASIL, Francisco de Paula Souza. Legislação Tributária e tratados internacionais**. Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.85, v.308, p. 35-41, out./dez. 1985.

(58) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 90.824-SP. **Revista Trimestral de Jurisprudência do STF,** Brasília, n.95, p. 350-380, jan. 1981. p. 353.

(59) BRASIL. RE n. 80.004-SE p. 824.

(60) MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 3, n.12, p. 193-209, jul./set. 1995.

(61) SOUZA, Hamilton Dias de. Tratados internacionais: OMC e Mercosul. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 27, p. 36.

(62) SILVA, José Afonso da**. Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 85.
(63) SOUZA, Op. cit., p. 32.

(64) BRASIL. RE n. 90.824-SP. p. 369.

(65) GOMES, op. cit., p. 25.

(66) SOUZA, op. cit., p. 35.

(67) BRASIL, Francisco de Paula Souza. Legislação tributária e tratados internacionais. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.85, v. 308, p. 35-41, out./dez. 1985. p. 39.

(68) CHIESA, op. cit., p. 231.

(69) CAMINHA, op. cit., p. 47.

(70) ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 81.

(71) SICHES, Recaséns. *Tratado de Sociologia*. Porto Alegre: Globo, 1968. v. 2, p. 732.

(72) BRITO, op. cit., p. 23.

(73) CHIESA, op. cit., p. 232.

(74) COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados internacionais em matéria tributária: perante a Constituição Federal do Brasil de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 180-191, 1993.

(75) CHIESA, op. cit., p. 231.
(76) SALMON, Wesley. *Lógica*. Tradução Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. Rio de Janeiro: Guanabara; Koogan, 1987. p. 137. *apud* BRITO, 1993, p. 18.

(77) GRECO, Marco Aurélio. *Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 45. (Pesquisas Tributárias, Nova Série 3).

(78) COELHO, S, op. cit., p. 189.

(79) CAMINHA, op. cit., p. 41.

(80) BRASIL,F., op. cit., p. 40.

(81) BARBOSA, Rui. **Comentários à Constituição Federal Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1933. v. 2, p. 257-8.

(82) CAMINHAop. Cit., p. 49.

(83) BRASIL, F. op. cit., p. 41.

(84) BRITO, op. cit., p.98.