

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Rafael Francisco Carvalho

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentado à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de título de mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário, sob orientação da Profa. Dra. Thaís Helena Morando.

SÃO PAULO

2021

À Banca examinadora

Título: Os Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

Autor: Rafael Francisco Carvalho

Orientadora: Profa. Dra. Thaís Helena Morando

Comissão Julgadora:

A Banca, após examinar a candidata, considerou-a _____, com nota _____.

São Paulo, SP, _____, de _____ de 2022.

À minha esposa e filhas pelo amor e incentivo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, devo agradecer aos meus pais pelo amor e exemplo, assim como a todos os professores, em especial aquelas, as quais pacientemente alfabetizaram-me e fizeram-me a gostar de estudar.

Agradeço também a minha orientadora, a Profa. Dra. Thaís Helena Morando que acreditou no meu trabalho e no meu projeto.

Agradeço aos Professores Carlos Roberto Husek, Clarice Von Oertzen de Araújo, Carlos Alberto Daniel, Roque Antonio Carrazza, Elizabeth Carrazza, Regina Helena Costa e Rodrigo Frota pelos ensinamentos, críticas e incentivos no decorrer dessa caminhada.

Não poderia deixar de agradecer a todos os colegas de classe que dividiram comigo suas experiências e aprendizados.

Por fim, agradeço a todos aos meus sócios pelo incentivo e compreensão.

"É a dedicação ao trabalho que distingue um indivíduo do outro; não acredito em talentos." Euryclides de Jesus Zerbini

OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Rafael Francisco Carvalho

RESUMO: Este trabalho tem o intuito de analisar o reflexo dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro, em especial eventuais problemas de antinomia entre as normas introduzidas e as normas oriundas do nosso Sistema Jurídico Pátrio, o efeitos do artigo 98 do Código Tributário, a possibilidade ou não da desoneração de Tributos Estaduais e Municipais em razão de Tratados Internacionais.

PALAVRAS-CHAVES: Direito Tributário Internacional. Teoria Geral do Estado. Soberania. Tratados Internacionais. Ordenamento Jurídico Brasileiro. Conflito de Normas. Artigo 98 do Código Tributário Nacional.

INTERNATIONAL TAX TREATIES IN THE BRAZILIAN LEGAL SYSTEM

Rafael Francisco Carvalho

ABSTRACT: This work aims to analyze the impact of International Treaties on Tax Matters in the Brazilian Legal System, in particular any problems of conflict between the rules introduced and the rules coming from our Brazilian Legal System, the effects of article 98 of the Tax Code, possibility or not of exemption from State and Municipal Taxes due to International Treaties.

KEYWORDS: International Tax Law. General Theory of the State. Sovereignty. International Treaties. Brazilian Legal System. Conflict of Rules. Article 98 of the National Tax Code.

SUMÁRIO

Introdução.....	11
-----------------	----

Capítulo 1 O Estado

1.1. O Estado e a soberania.....	12
1.1.1. O Estado – Origem, Formação, Evolução e Conceito.....	12
1.1.2. Soberania – Ontem e hoje.....	16
1.2. As espécies de Estado.....	19
1.2.1. O Estado Unitário.....	19
1.2.1.O Estado Federal.....	21
1.2.1.1 – Conceito e Generalidades.....	21
1.2.1.2 – O caráter unitário da Federação na Ordem Internacional.....	24
1.2.1.3 – A Supremacia do Estado Federal frente aos Estados Federados.....	26
1.3. As Uniões de Estados.....	27
1.4. O Território.....	30
1.4.1. Concepção Jurídica de Território.....	30
1.4.2. Solo, subsolo e plataforma continental.....	32
1.4.3. Mar territorial, Rios e Cursos d'água.....	33
1.4.4. Espaço aéreo e cósmico.....	34
1.4.5. Exceções ao poder do Estado.....	35
1.5. A Personalidade Jurídica do Estado.....	36

Capítulo 2 O Direito Internacional e os Tratados Internacionais

2.1. O Direito Internacional e os seus fundamentos.....	37
2.2. As fontes do Direito Internacional.....	42
2.2.1. Princípios Gerais do Direito.....	44
2.2.2. Costumes.....	46
2.2.3. Tratados	47
2.3. Os Tratados Internacionais.....	48
2.3.1. Espécies de Tratados Internacionais.....	49
2.3.2. Requisitos de validade e Formação dos Tratados	53
2.3.3. Eficácia.....	57
2.3.4. Extinção.....	59
2.4. Teoria Monista e Dualista.....	61
2.4.1. Monismo.....	62
2.4.2. Dualismo.....	63
2.4.3. A posição do Sistema Nacional.....	64
2.5. Diferenças entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário.....	65
2.6. As Normas Jurídicas de Direito Tributário Internacional.....	67

Capítulo 3 O Ordenamento Jurídico Pátrio e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária

3.1. A Constituição Federal e o Princípio Federativo.....	70
3.1.1. Sistema Jurídico Pátrio e Constituição.....	70
3.1.2. Federação na Ordem Constitucional Pátria.....	73

3.2. Tributação no Contexto Constitucional.....	77
3.3. As Competências Tributárias.....	79
3.4. O Papel dos Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal nos Tratados Internacionais em Matéria Tributária.....	81
3.5. A Forma de Introdução do Tratado Internacional no Sistema de Fontes do Direito Positivo Pátrio.....	85
3.5.1. O Tratado Internacional em Matéria Tributária como veículo introdutor de normas ou norma introduzida no Ordenamento Jurídico Pátrio.....	85
3.5.2. A Recepção do Tratado Internacional em Matéria Tributária.....	86
3.6. A Relação e/ou hierarquia entre as normas jurídicas constantes nos Tratados Internacionais em Matéria Tributária e o Direito Interno.....	90
3.7. A Revogação do Tratado Internacional em Matéria Tributária introduzidos no Direito Interno.....	93

Capítulo 4

Uma visão analítica dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária

4.1. A problemática do artigo 98 do CTN.....	99
4.1.1. Da Atecnia do vocábulo “revogam” e a primazia do <i>princípio da boa-fé do pacta sunt servanda</i>	99
4.1.2. Da (in) constitucionalidade do artigo 98 do CTN.....	102
4.1.3. Do Conflito entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e as normas jurídicas internas.....	104
4.2. O Dever de Harmonização e a Desoneração de Tributos Estaduais e Municipais em razão de Tratados Internacionais.....	107
CONCLUSÃO.....	114
REFERÊNCIAS	120

INTRODUÇÃO

A presente Dissertação tem como objetivo fazer uma análise sistemática dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Ordenamento Jurídico Pátrio, em especial as problemáticas envolvendo a matéria em questão, em especial a suposta inconstitucionalidade e a atecnia do artigo 98 do Código Tributário Nacional, os conflitos entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e as normas tributárias internas, e o conseqüente impacto deste conflito no Sistema Tributário Nacional, a possibilidade de desoneração de tributos estaduais e municipais decorrentes de Tratados Internacionais.

E para tanto, faremos uma análise de elementos essenciais da Teoria Geral do Estado, tais como a origem, formação, desenvolvimento do Estado Moderno, e por óbvio, os elementos essenciais do Estado Moderno. No mais, também faremos uma análise do passado, presente e futuro do instituto da Soberania, assim como faremos um estudo das diversas espécies de Estado e a forma, nas quais esses entes estatais se manifestam na Ordem Interna e na Ordem Internacional.

Outrossim, iremos analisar o instituto dos Tratados Internacionais, seus princípios, requisitos de validade e eficácia, seja sob a ótica da Ordem Internacional, mediante uma análise da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, quanto da Ordem Interna, através dos dispositivos constitucionais sobre o tema e os precedentes das nossas Cortes Superiores.

Por óbvio, o presente trabalho acadêmico não tem a pretensão de esgotar o tema, ora *sub exame*, mas sim, de iniciar o leitor acerca dos efeitos dos Tratados Internacionais no Sistema Tributário Pátrio, assim como rememorar importantes conceitos do Direito Internacional e da Teoria Geral do Estado, sem os quais nada podemos tratar sobre o objeto da presente Dissertação.

CAPÍTULO 1

O Estado

1.1. O Estado e a soberania

1.1.1. O Estado – Origem, Formação, Evolução e Conceito:

Antes de conceituarmos a figura do Estado, mister fazermos, ainda que de forma sucinta uma breve explanação sobre a sua origem, formação e evolução histórica, inclusive, tal explicação mostra-se necessária para entendermos o instituto da soberania, o seu contexto atual e a sua perspectiva para o futuro.

Acerca da origem da figura do Estado, grandes estudiosos pátrios, dentre os quais destacamos Dalmo de Abreu Dallari¹ adverte que o estudo acerca da origem do Estado implica nas seguintes indagações: quando surgiu essa figura e quais os motivos, os quais determinaram o nascimento do Estado.

A palavra Estado deriva do latim *status*, cuja significação é estar firme, ou seja, uma situação de convivência permanente de determinados indivíduos, no contexto histórico a primeira vez que a palavra Estado é utilizada fora no livro “O Príncipe” de Maquiavel², no intuito de designar as cidades italianas, as quais eram independentes politicamente.

O termo em questão também passa a ser utilizado por ingleses, franceses, espanhóis e alemães sempre para designar uma cidade independente de um determinado reino ou império, conhecidas nos livros de História como as cidades-estados.

A instituição do Estado, tal como conhecemos, apenas irá aparecer no século XVI, motivo pelo qual alguns doutrinadores³ advogam a tese de que, inexistente a figura do Estado antes deste período, tendo como argumento que o Estado não pode ser reduzido a uma questão meramente semântica, mas sim aquelas sociedades políticas dotadas de características definidas de autoridade e regras entre os seus integrantes.

Particularmente, não compactuamos com tal premissa, na medida em que a figura do Estado é uma evolução histórica e cultural da raça humana, e desde os surgimentos das tribos e das *gens* constata-se a existência de autoridade e regras, como primorosamente lecionou

¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. “*Elementos da Teoria Geral do Estado*”. 22ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001

² MAQUIAVEL, Nicolau. “*O Príncipe*”. São Paulo. Ed. Martins Fontes, 2001

³ Vide PALLIERI, Giorgio Balladore. “*A Doutrina do Estado*”, Coimbra: Coimbra Editora, 1969 e ATALIBA NOGUEIRA. José Carlos. “*Lições de Teoria Geral do Estado*”, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1969;

Denys Fustel de Coulanges⁴ na sua obra “A Cidade Antiga, mas tal fato trataremos com maior propriedade adiante.

Acerca das teorias sobre o surgimento do Estado, a boa doutrina pátria e internacional acerca da Teoria Geral do Estado nos apresentam três posições, a primeira teoria⁵, a qual defende a proposição de que o Estado e a Sociedade são inerentes ao Homem, que por natureza é um animal social, e conseqüentemente sempre esteve inserido em um contexto de organização social.

Quanto à segunda teoria, essa parte do princípio que a humanidade, em parte da sua história, viveu sem a existência do Estado, sendo que tal instituto apareceu posteriormente, em razão das necessidades de um determinado grupo de pessoas.

No que tange à terceira teoria, esta é aquela, na qual seus defensores alegam que o Estado, na qualidade de sociedade política organizada apenas surgiu no Século XVI, quando a soberania passa a ser um elemento essencial do Estado.

Mormente a formação do Estado, temos que a mesma pode ocorrer das seguintes formas: *originariamente*, *derivada* e *atípica*.

A formação *originária* decorre de agrupamentos de pessoas, as quais ainda não estejam agrupadas/organizadas em outro Estado, seja através de uma formação natural, decorrente de origem familiar ou patriarcal, atos de guerra/conquista, causas econômicas ou contratuais.

Relativamente a formação *derivada* no desmembramento ou na união de Estados preexistentes, tal como ocorreu nas colônias e territórios europeus nos continentes africano, americano e asiático, bem como em alguns países na Europa.

Na formação atípica, o Estado tem sua origem em situações excepcionais, via de regra, após grandes conflitos, como exemplo, podemos citar as duas Repúblicas Alemãs e o Estado de Israel criados após a II Guerra Mundial.

No que diz respeito a evolução histórica do Estado, temos que reiterar a premissa acima defendida, na qual o Estado é fruto de uma evolução histórica e cultural, tendo em vista que o Homem é um animal social, sempre houve entre os seus grupamentos o mínimo de hierarquia e regras, as quais com o passar dos milênios foram se aperfeiçoando as necessidades de cada tempo e região, chegando, desta forma, a entidade complexa a qual conhecemos.

⁴ DE COULANGES. Denys Fustel. “A Cidade Antiga”. São Paulo: Editora das Américas S.A, 2006

Respeitadas as devidas particularidades de cada doutrinador e sua respectiva linha de pesquisa, neste trabalho, acerca da evolução do Estado, adoto seguinte cronologia: Estado Antigo, Estado Grego, Estado Romano, Estado Medieval e Estado Moderno⁶.

O Estado Antigo tem como principal característica a sua natureza unitária e, em muitas vezes, teocrática. A característica da unidade decorre do fato de inexistir qualquer divisão interna, territorial e de funções, tendo em geral, as regras de conduta dos seus integrantes e a justificação do poder das suas autoridades decorrentes de um poder divino.

No Estado Grego (ou Helenístico) a natureza unitária persiste, no que tange a inexistência de divisão interna e territorial, pois era muito comum esses Estados conquistarem outros povos, mas não havia qualquer tipo de integração dos povos vencidos e respectivos territórios, mas sim a exigência do pagamento de tributos pelos povos vencidos.

A principal característica do Estado Helenístico era a participação política dos seus cidadãos e a autossuficiência da *polis*, determinante para a principal característica deste período: a existência das cidades-estados.

No Estado Romano, o qual é uma evolução do Estado Grego, nos seus primórdios, assim como nas cidades helenísticas, havia uma grande participação popular nas decisões políticas, atividade a qual com o tempo passou a ser reservada as famílias patrícias, gerando assim uma classe de nobres, dentre os quais saíam os magistrados, senadores e os imperadores romanos.

Diferentemente do Estado Helenístico, o Estado Romano buscou a integração territorial e jurídica com os povos vencidos, indo, portanto, muito além de uma relação de exigência de tributos, inclusive mantendo a estrutura de poder dos povos conquistados, desde que estivessem subordinados a Roma.

De outro giro, com o fim do Império Romano e do Período Clássico, o advento da Idade Média trouxe uma grande fragmentação do território do antigo Império Romano, e conseqüentemente do poder político sobre o mesmo, além das invasões bárbaras, fatores os quais geraram grande instabilidade e heterogeneidade nas relações de poder.

O Estado Medieval foi marcado pelo feudalismo e pela forte influência da Igreja Católica em todas as relações de poder existente, mas importante salientar que todos esses elementos foram os catalisadores do Estado Moderno, vez que o ambiente de instabilidade e precariedade

⁶ Importante salientar que o presente estudo acerca da figura do Estado é focado na civilização judaico-cristã, da qual decorre as ordens jurídicas que atualmente norteiam o mundo moderno, em especial no que diz respeito ao Direito Internacional, Direitos Humanos e o Direito Obrigacional do Comércio Exterior, os quais configuram objeto da presente dissertação;

da ordem política e das fronteiras da Idade Média, gerou um ambiente constante de guerras e de pouco desenvolvimento econômico.

Portanto, o Estado Moderno era a antítese do Estado Medieval, pois espontaneamente e com o decorrer do tempo, foi dotado de territorialidade e de um elemento inédito: a soberania, que na sua concepção clássica a inexistência de qualquer poder acima do poder do Estado⁷.

Pois bem, feitas considerações acima, é possível termos um conceito concreto e unívoco de Estado? Creio que não.

Como dito acima, o Estado é fruto de uma evolução histórica e cultural da humanidade, logo o seu conceito e forma mudaram (e continua mudando), em uma perspectiva de espaço e tempo.

Não obstante tal fato, ainda que limitemos nosso conceito dentro exclusivamente do contexto do Estado Moderno, não podemos olvidar a existência de diversas concepções doutrinárias de Estado, sob as mais diversas perspectivas, seja essa de ordem econômica, política, jurídica, filosófica ou sociológica.

Aliás, sobre a dificuldade de conceituação do Estado é a opinião de Dalmo de Abreu Dallari:

“Encontrar um conceito de Estado que satisfaça a todas as correntes doutrinárias é absolutamente impossível, pois sendo o Estado um ente complexo, que pode ser abordado sob diversos pontos de vista e, além disso, sendo extremamente variável quanto à forma por sua própria natureza, haverá tantos outros pontos de partida quanto forem os ângulos de preferência dos observadores(...) Assim, pois, por mais que os autores se esforcem para chegar a um conceito objetivo, haverá sempre um quantum de subjetividade, vale dizer, haverá sempre a possibilidade de uma grande variedade de conceitos”⁸.

Entretanto, a função deste capítulo é justamente estabelecer as premissas, sob as quais iremos construir o raciocínio lógico deste trabalho e, por fim, estabelecer as conclusões necessárias, portanto, sob este prisma, e dentro do contexto atual, temos que Estado é a existência de uma ordem jurídica soberana, com a finalidade de garantir o gozo de direitos e garantias fundamentais ao povo de um determinado território.

⁷ As características da territorialidade e soberania foram consagradas no Tratado de Paz de Westfália, dando início assim ao atual modelo de Estado Nação, por essa razão alguns doutrinadores afirmam que a origem do Estado é o Tratado em questão, sendo que antes dele, na visão desses acadêmicos, não poderíamos falar em Estado.

⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. *“Elementos da Teoria Geral do Estado”*. 22ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001 p.115.

1.1.2. Soberania – Ontem e hoje.

O instituto da soberania é uma das bases da concepção de Estado Moderno, tendo grande importância para que este último se definisse, além de ser uma das principais características do Estado. Desde a antiguidade até o final do Império Romano, não se encontra qualquer noção que se assemelha à soberania.

Entretanto, a definição de soberania é um dos temas dos quais têm mais atraído a atenção dos teóricos do Estado, filósofos do Direito, cientistas políticos, internacionalistas, historiadores da doutrina, e de todos que se dedicam aos estudos das teorias e fenômenos jurídicos. Por esta razão, não temos uma definição exata do termo, não obstante que tal situação proporciona enormes distorções do instituto em questão.

Tanto que, em diversos acontecimentos da nossa história recente, em especial os conflitos europeus do início do século passado, a soberania fora utilizada como argumento para justificar posições e/ou atos de duas partes opostas em um conflito.

Na verdade a utilização do termo “soberania” e seu respectivo conceito, foi compilado no século XVI, pelo jurista francês Jean Bodin, o qual definiu o instituto em questão como sendo o poder absoluto e perpétuo de uma república, vinculado, todavia, ao direito natural e ao direito das gentes⁹.

Em suma, na concepção do citado jurista francês, a soberania era indivisível, una, indelegável, irrevogável e perpétua, pois bem, tais características, dentro do contexto histórico de Jean Bodin eram necessárias para o fortalecimento do Estado Moderno frente a sua necessidade de livrar-se da interferência da Igreja, do Santo Império Romano-Germânico e dos senhores feudais.

Para tentar amenizarmos as controvérsias sobre o tema, temos como imprescindível fazermos uma análise da soberania em duas frentes, uma no âmbito interno e outra no âmbito externo.

No âmbito interno, procedendo uma síntese das diversas teorias acerca do instituto *in casu*, temos duas concepções de soberania interna, uma jurídica e outra política, a primeira é o poder de um Estado decidir, em última instância, acerca da eficácia, validade e vigência do seu sistema jurídico; mormente a segunda concepção, esta diz respeito ao poder do ente soberano em fixar suas competências.

Neste sentido são as lições de Paulo Bonavides em seu livro “Ciência Política”:

“A soberania assim entendida como soberania interna fixa a noção de predomínio que o ordenamento estatal exerce num certo território e numa

⁹ *Apud* MELLO, Celso D. de Albuquerque. “Curso de Direito Internacional”. 4º edição. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 200.

determinada população sobre os demais ordenamentos sociais. Aparece então o Estado como portador de uma vontade suprema e soberana – a suprema potesta – que deflui de seu papel privilegiado de ordenamento político monopolizador da coação incondicionada na sociedade.”¹⁰.

Das premissas acima decorrem os elementos intrínsecos da soberania interna, quais sejam: a) unidade; b) indivisibilidade; c) inalienabilidade; d) imprescritível.

A soberania é *una*, uma vez que não pode haver num Estado a convivência de duas ou mais soberanias; *indivisível*, pois a ela se aplica à universalidade de fatos ocorridos no Estado; *inalienável*, pois o Estado que a detém desaparece quando fica sem ela, como por exemplo, o Império Austro-Húngaro, Prússia, Império Otomano dentre outros; *imprescritível* vez que jamais seria superior, caso tivesse prazo de duração, pois todo poder soberano em tese, deve ser permanente, só desaparece quando aniquilado por uma força superior.

Em suma, da análise das duas concepções de soberania interna, seja política ou jurídica, além das suas características, concluímos que nenhuma ordem externa pode impor qualquer comando aos desígnios do Estado soberano dentro do seu território.

Quando volvemos nosso foco para a Constituição Federal de 1988, constatamos que as premissas acima são veiculadas nos enunciados dos artigos 1º, I¹¹, 4º, I¹², 14¹³ da Carta Magna, quando tratamos do predomínio da ordem jurídica interna.

De outro giro, a soberania, no âmbito externo, a noção absoluta clássica defendida por Jean Bodin, nos dias atuais, encontra-se ultrapassada, diante das necessidades atuais de cooperação entre os povos, seja na esfera econômica, quanto no âmbito social. Desta forma, a tendência da soberania, sob a ótica do direito internacional, é a limitação deste poder absoluto, tanto que a tendência das Constituições contemporâneas em auto relativizar o exercício da

¹⁰ BONAVIDES, Paulo. *“Ciência Política”*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2019, p.133.

¹¹ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
I - a soberania;”

¹² “Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:
I - independência nacional; ”

¹³ “Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, (...)”

soberania, tal como ocorre na Constituição da República da Itália, em seu artigo 11¹⁴, a também na nossa Carta Política no inciso IX e o parágrafo único do artigo 4^o¹⁵.

Portanto, a nossa República e a República Italiana ao limitarem suas soberanias, no sentido de cooperarem com demais países, a fim do progresso da humanidade, a paz entre os povos, ou integração social e econômica, fazem no intuito de se adaptarem a nova ordem internacional, estabelecendo, aparentemente, limitações à soberania, como forma de dar eficácia aos Tratados Internacionais.

Inevitavelmente, a mudança do conceito absoluto de soberania, no âmbito externo, já está modificando a característica absoluta da soberania interna, na medida em que essa relação de interdependência entre os Estados, inquestionavelmente acarreta em mudanças da ordem interna, justamente para alcançar os seus objetivos institucionais e econômicos.

E por essas razões, dentro do nosso atual contexto histórico, é irreparável a posição de Carlos Roberto Husek:

“Para nós, pois, a soberania só tem razão de ser quando de posse de suas capacidades institucionais, o Estado legisla, administra e age, interna e externamente para cooperar internacionalmente, estabelecendo regras fundamentais – comuns a todos os Estados – no âmbito da sobrevivência humana – e se submete aos mecanismos internacionais de fiscalização. A soberania moderna não é exatamente relativa, em oposição à soberania absoluta, é a soberania que se perfaz e se constitui, de modo responsável, voltada para a cooperação social do Estado em um mundo em transformação.”¹⁶

Denota-se, portanto, que assim como a concepção de Estado, a concepção de soberania, seja no âmbito interno, quanto no âmbito externo, está em profunda modificação e tais mudanças, por consequência, irão inevitavelmente alterar o conceito atual de soberania.

¹⁴ “Art. 11 – A Itália repudia a guerra como instrumento de ofensa às liberdades dos outros povos e como meio de solução de conflitos internacionais, consente, em condições de paridade com outros Estados, nas limitações de soberania necessárias a uma ordem internacional capaz de assegurar a paz e a justiça entre as nações; promove e favorece as organizações internacionais destinadas a esse fim.”

¹⁵ “Art. 4^o A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

(...)

IX – cooperação entre 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”

¹⁶ HUSEK, Carlos Roberto. “Curso de Direito Internacional Público”, 14^o edição, São Paulo: LTr, 2017, p. 212

E justamente, em razão do cenário de mudança da figura do Estado Moderno e a sua crescente interdependência para com os demais Estados e organizações internacionais é inquestionável a modificação do conceito atual de soberania.

Mas, mais do que o conceito doutrinário a soberania é um instituto de direito internacional público, devidamente positivada na Carta da ONU em seu artigo 2^a, o qual aduz que a ONU é “baseada no princípio da igualdade soberana de todos os seus membros”.

No mesmo sentido é a Carta da OEA, que o seu artigo 3^o reforça a premissa de que a “ordem internacional é constituída essencialmente pelo respeito a personalidade, soberania e a independência dos Estados”.

Nestes termos, constatamos que a concepção de soberania está vinculada à noção de poder reconhecido internacionalmente, desta feita, temos a soberania, no âmbito externo, como uma posição de independência de uma pessoa jurídica de direito internacional público, perante as demais pessoas jurídicas soberanas.

1.2. As espécies de Estado

1.2.1. O Estado Unitário

O Estado Unitário é a espécie mais simples e homogênea das espécies de Estados existente dentro da Ordem Internacional, caracteriza-se pelo unitarismo do Poder, portanto, a ordem política, administrativa e jurídica encontra-se centralizadas em um só poder constituído e a um só povo e território.

A primeira espécie de Estado Moderno fora o Estado Unitário, visto que esse ante as suas peculiaridades supriam a necessidade de uma homogeneidade nas relações de poder até então fragmentadas.

Sob o aspecto histórico, o surgimento do Estado Unitário decorreu da incorporação ou absorção de outros Estados, tal como ocorreu com a maioria dos atuais países europeus (citamos em especial a Espanha, França e Itália), a fusão de diversos estados-membros (Suíça) ou a dissolução do Estado composto em vários estados unitários (p.ex, os Estados antigamente pertencentes a URSS ou os Estados oriundos da Iugoslávia).

E justamente pelo seu caráter centralizador e unitarista, os Estados Unitários representam a grande maioria dos Estados reconhecidos pela Ordem Internacional.

A principal característica do Estado Unitário são: a) centralização política/jurídica; b) centralização administrativa; c) centralização territorial e material; d) centralização concentrada e desconcentrada.

A centralização política/jurídica opera-se na unidade do sistema jurídico e das competências, inexistindo, portanto, a repartição de competências para outros entes internos e

inferiores, ou seja, inexistem ordenamentos particulares subordinados a um ordenamento geral, tal como ocorre nos Estados Federados.

A centralização administrativa decorre da centralização política/jurídica, visto que a aplicação da Lei e a gestão dos serviços estatais estão vinculados a um só ente de poder.

Mormente a centralização territorial e material, a primeira opera-se na eficácia e vigência da ordem jurídica sobre todo o território, indistintamente, a segunda decorre do alargamento da competência do Estado sobre questões, as quais anteriormente, eram de competência de poderes regionais.

A centralização concentrada opera-se que todas as ordens emanadas do Poder Estatal são aplicadas de cima para baixo, através de órgãos administrativos inferiores, operando esses agentes de poder como mero veículo de ordens do poder central;

De outro lado, a centralização desconcentrada permite a delegação de parte da competência do poder central para autoridades locais, mas sempre tendo estes últimos um vínculo hierárquico com o poder central.

Inclusive os Estados Unitários que optaram por uma centralização desconcentrada são os chamados Estados Unitários Descentralizados, e importante consignarmos que esse último não pode ser confundido com o Estado Federal.

Ainda que nos Estados Unitários Descentralizados e nos Estados Federais ocorra a coexistência de duas esferas de governo, no primeiro, as competências das autoridades regionais encontram-se subordinadas ao poder central, e por consequência, o poder legislativo nacional pode avocar ou modificar a competência regional.

No modelo do Estado Federal inexistem a possibilidade do Poder Legislativo Federal modificar as competências dos entes federados, para melhor exemplificar a presente observação, tomamos como exemplo a hipotética situação do Congresso Nacional editar uma Lei Ordinária para avocar a competência privativa de um Município ou Estado.

E justamente o que tornou o Estado Unitário a espécie mais presente na Ordem Internacional são as suas vantagens, tais como: *i)* fortificação do princípio da unidade nacional; *ii)* fortalecimento das autoridades constituídas seja no âmbito interno, quanto no âmbito externo; *iii)* maior impessoalidade e imparcialidade na resolução de conflitos regionais e também no exercício das prerrogativas governamentais; *iv)* a inexistência de conflitos de competência, ante a existência de uma só ordem jurídica, política e administrativa em todo o país; *v)* maior eficiência, eficácia e racionalidade nos atos e procedimentos da administração pública.

Mister citar que, no Estado Unitário, em razão das suas características e particularidades não haveria espaço para a problemática a ser exposta no item 4.2. do Capítulo 4 desta dissertação.

Mas nem tudo são flores, a centralização reúne importantes e consideráveis desvantagens, dentre as quais destacamos o sobre carregamento do poder central para com as atividades administrativas, atraso e demora na resolução de problemas regionais, assim como uma falta de aprofundamento nas demandas regionais e por fim, a falta de autonomia das comunidades regionais, o que pode ocasionar uma atrofia política e de representação dessas coletividades.

1.2.1. O Estado Federal

1.2.1.1 – Conceito:

A Federação, assim como a soberania, são frutos do Estado Moderno, inexistente na história, seja no período clássico, quanto medieval, qualquer figura, a qual possa assemelhar-se ou constituir um instituto embrionário do Federalismo.

A Federação é fruto de uma União de Estados, mas não de uma União decorrente do Direito Internacional, mas sim de uma União de Direito Constitucional, ou seja, é a Constituição e não um Tratado, o elemento de criação de um Estado Federado.

E na União de Direito Constitucional, na qual o Estado Federal é constituído, resulta em regra, na impossibilidade da sua secessão, salvo disposição expressa na Constituição Federal, já nos casos de União de Estados decorrente do Direito Internacional, a secessão é permitida, mediante a denúncia do Tratado.

E sobre essa questão, temos como imprescindível nos socorrermos novamente das lições de Dalmo de Abreu Dallari:

“A base jurídica do Estado Federal é uma Constituição, não um tratado. Baseando-se a união numa Constituição, todos os assuntos que possam interessar a qualquer dos componentes da federação devem ser conduzidos de acordo com as normas constitucionais. O tratado é mais limitado, porque só regula os assuntos nele previstos expressamente, além de ser possível sua denúncia por qualquer dos contratantes, o que não acontece com a Constituição. Na federação não existe direito de secessão. Uma vez efetivada a adesão de um Estado este não pode mais se retirar por meios legais. Em algumas Constituições é expressa tal proibição, mas ainda que não o seja ela é implícita.”¹⁷.

¹⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. *“Elementos da Teoria Geral do Estado”*, 22ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2001, p.258

Portanto, o Estado Federal nasce da vontade soberana de um Poder Constituinte, o qual irá outorgar os objetivos, princípios, direitos e deveres da organização político e administrativa do ente federal, em especial os órgãos legislativos, os quais terão a competência exclusiva de promulgar as normas jurídicas com eficácia em todo o território da federação.

Insta consignarmos que os destinatários das normas promulgada pelo Poder Legislativo do ente federal são os cidadãos e não os Estados-membros, inclusive os cidadãos estão sujeitos as normas no âmbito federal, quanto dos Estados-membros, nos quais tenham domicílio.

O Federalismo é norteado por duas premissas básicas, a saber, a *Lei da Participação* e a *Lei da Autonomia*, as quais a sua eficácia constituem como condição de validade do Estado Federal.

A *Lei da Participação* aduz que os Estados-membros, diferentemente das províncias e coletividades dos Estados Unitários, tenham parte na condução política da Federação, intervindo ativamente nas deliberações das políticas públicas e no aparato institucional da Federal, razão pela qual, via de regra os Estados-membros são representados no Congresso Nacional por Senadores, no caso da nossa República, a *Lei da Participação* é enunciada nos artigos 46¹⁸, 48¹⁹, 49²⁰ e 52²¹ da Carta Magna Pátria.

Quanto a *Lei da Autonomia* outorga o devido caráter estatal dos entes federados, podendo, desta forma, constituir sua própria ordem constitucional, e por consequência edificar sua própria organização político-administrativa, desde que respeite os limites estabelecidos pela Constituição da Federação.

Acerca da eficácia das leis da *participação* e *autonomia* no Estado Federal são as lições de Paulo Bonavides:

“A participação e a autonomia são processos que se inserem na ampla moldura da Federação, envolvidos pelas garantias e pela certeza, cimento de todo o sistema federativo. Tanto a participação como a autonomia existem em função das regras constitucionais supremas, que permitem ver na federação, como viu Tocqueville no século. XIX, duas sociedades distintas, ‘encaixadas uma na outra’, a saber, o Estado Federal e os Estados federados harmonicamente superpostos e conexos.”²².

¹⁸ "Art. 46. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário."

¹⁹ "Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: (...)"

²⁰ "Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: (...)"

²¹ "Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: (...)"

²² BONAVIDES, Paulo. "Ciência Política", 26ª edição, São Paulo: Malheiros, 2019, p.196

Em razão das leis da *autonomia* e *participação* as principais características dos Estados Federados serão: *i)* o poder político é compartilhado pela União e os Estados Federados; *ii)* as atribuições de competência são estabelecidas pela Constituição da Federação; *iii)* a exclusividade da cidadania federal; *iv)* livre trânsito de pessoas, bens e mercadorias entre os Estados-membro; *v)* autonomia financeira entre a União e os Estados-membros.

Poderíamos dissertar sobre todas as características acima, mas pragmaticamente, para os fins que se propõem a presente dissertação, iremos apenas tratar das características descritas nos itens *ii* e *v*.

No que diz respeito a distribuição de competências, no Estado Federal não existe hierarquia entre a União e os Estados-membros, desta maneira, a Constituição Federal deverá dispor sobre as competências exclusivas ou concorrentes de cada ente federado, no que diz respeito a garantia de direitos e deveres fundamentais, organização administrativa, competência legislativa e, por obvio, os meios de arrecadação de receitas, em especial a instituição de tributos.

Desta forma, a Constituição Federal determinará quais as hipóteses de incidência, sob os quais cada ente da Federação poderá instituir tributo, sendo certo que será a competência tributária que irá garantir ao ente federado as devidas receitas para suportar os encargos decorrentes das competências atribuídas pela Carta Magna.

Mais que uma fonte de receita, a competência tributária de cada ente federado visa garantir a devida autonomia do Estado-membro frente a União e os demais membros da federação, na medida em que a dependência econômica de qualquer Estado-membro a União, sob risco de fissurar-se a *lei da autonomia*.

Não obstante, o fato de que as competências tributárias devem ser distribuídas de forma equitativa entre os Estados-membros e a União, inclusive para evitarmos uma autofagia fiscal entre os entes federados, o que também colocaria em risco o pacto federativo.

Entretanto, a preocupação da distribuição equitativa das competências tributárias, no intuito de garantir a necessária renda de cada ente federado é uma preocupação recente dentro da história do federalismo, seja em razões do crescente gasto público, em decorrência da consolidação do *Welfare state*²³, quanto pelas controvérsias decorrentes das eventuais guerras fiscais internas, dentre as quais destacamos o questionamento de eventuais isenções e/ou benefícios fiscais sobre tributos de competência dos Estados-membros, em razão de Tratados Internacionais celebrados pelo Estado Federal, controvérsia essa que também iremos enfrentar no Capítulo 4 desta dissertação.

²³ O Estado do bem-estar social;

Das características acima citadas, percebemos que o Estado Federal ao contrário do Estado Unitário permite uma maior participação no poder político, pois a sua estrutura descentralizada de poder, permitindo que seus cidadãos possam ter participação politicamente seja na esfera federal, quanto na esfera estadual, o que, em tese, deve (ou deveria) evitar a criação e perpetuação de oligarquias políticas e/ou a preponderância política/econômica de apenas uma região do Estado Federal.

Mas, essa descentralização de poder, mediante distribuições de competências constitucionais, inegavelmente acarreta um grave e constante problema, os conflitos de competência e as chamadas guerras fiscais.

Outro ponto negativo da descentralização do poder do Estado Federal, é a (in)eficácia da administração pública, além do aumento da burocracia estatal e, nesta seara, sob o prisma do Direito Tributário Pátrio, não poderíamos olvidar de citar excesso de obrigações tributárias acessórias.

Ante as características e peculiaridades acima, ao contrário dos institutos do Estado *lato sensu* e da soberania, no Estado Federal podemos traçar um conceito mais objeto, que sob as premissas deste subscritor é de um estado soberano, formado por diversos Estados-membros, surgido da vontade de um poder constituinte soberano, através de uma norma constitucional, a qual através da autonomia e participação de todos os entes federados, garante a devida estabilidade e harmonia na Federação.

1.2.1.2 – O caráter unitário da Federação na Ordem Internacional:

Conforme citado alhures, quando Estado Federal surge através de uma União de Direito Constitucional, temos pela impossibilidade do Estado-membro requerer a sua secessão, entretanto, esta não é a única consequência para o Estado-membro ao unir-se em uma federal.

No momento que um Estado ingressa em uma Federação, o mesmo perde sua soberania, visto que conforme já citamos acima, em razão do próprio conceito de soberania, resta impossível a existência de mais uma soberania no próprio Estado.

Sob a ótica da ordem internacional, o Estado Federal detém um caráter unitário, visto que só este detém a soberania da Federação, e inverter tal premissa é negar a justificação do Estado Federal.

Ora, a União Constitucional de Estados decorre de a necessidade dos seus Estados-membros fazerem frente as necessidades econômicas e militares de um determinado contexto social-econômico da Ordem Internacional, logo, o Estado-membro renúncia da sua soberania e

aceita a limitação do seu poder político e jurídico, no intuito/necessidade de sobreviver e/ou prosperar.

E sob a ótica do Pacto Federativo brasileiro essa fora a escolha do Poder Constituinte, conforme podemos constatar nos artigos 21 e 84, VII e VIII da nossa Carta Magna, respectivamente *in verbis*:

“Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;”

(...)

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

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

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

Desta forma, utilizando como exemplo o nosso país, quando a União e o Presidente exercem qualquer uma das prerrogativas acima, não o fazem em nome da União, mas sim da República Federativa do Brasil a real detentora da soberania pátria.

Outrossim, esse lado unitário do Estado Federal não se opera apenas na soberania, mas também, no que diz respeito ao espaço geográfico sobre o qual está assentado todo o território da Federação.

Portanto, ainda que no âmbito interno, a Federação detenha entes federados, os quais detêm seu próprio território e povo, sob o prisma da Ordem Internacional, esse conjunto de povos e territórios que formam a Federação são considerados como componentes do Estado Federal.

Em termos mais práticos e didáticos, para a ONU, União Europeia e NAFTA não existe o Estado de São Paulo, o Estado do Amazonas, o Estado do Rio de Janeiro, ou o paulista, o mineiro ou baiano, para aqueles existe o território brasileiro e os brasileiros.

Pois conforme citado acima, inexistente a possibilidade de coexistir a cidadania do Estado Federal e do Estado-membro, prevalecendo, portanto, a cidadania do Estado Federal.

Pelas razões acima, no que pese no âmbito interno o Estado Federal representar uma descentralização de poder, o qual é repartido para com os Estados-membros, em especial no

que diz respeito ao território e povo, no âmbito externo, o Estado Federal, assim como seu território e povo, será sempre unitário.

1.2.1.3 – A Supremacia do Estado Federal frente aos Estados Federados:

Não obstante a renúncia da soberania dos Estados-membros ao Estado Federal, em prol do fortalecimento da Federação na Ordem Internacional, conforme dissertado acima.

A supremacia do Estado Federal sobre os Estados-membros, também decorre, do fato de que, a Constituição Federal impõe maiores limitações aos ordenamentos jurídicos desses últimos, limitando assim, à sua forma de governo, as suas instituições de poder, as suas competências, métodos de solução de litígios.

Desta forma, a Constituição Estadual e a legislação ordinária dos Estados-membros não são soberanas e devem respeitar os limites impostos pela Constituição Federal, sendo que em determinados casos, pode o Estado Federal intervir nos Estados-membros no intuito de manter a preservação do pacto federativo.

Ao analisarmos a nossa Constituição Federal, em especial o que dispõe o artigo 34 a União poderá intervir nos Estados e Municípios, a fim de *manter a integridade nacional*, no intuito de refutar qualquer movimento separatista por parte dos entes federados, garantir a *forma republicana, sistema representativo e regime democrático, os direitos da pessoa humana, garantir a autonomia municipal*.

Ademais, ainda tendo como exemplo a nossa Federação, o Estado Federal também poderá intervir no intuito de reorganizar as finanças de qualquer unidade da federação, a qual não pagar suas dívidas e/não realizar os repasses devidos aos Municípios.

A supremacia do Estado Federal não decorre apenas na limitação das competências dos Estados-membros ou a possibilidade de intervenção federal, mas também de um maior alargamento da competência legislativa privativa do Estado Federal acerca de matérias de interesse nacional.

Ademais, via de regra, no que tange a competência legislativa concorrente entre os entes federados, as leis emanadas pelo Estado Federal detêm a devida supremacia sobre as leis estaduais e municipais.

Ainda tendo como exemplo a nossa Federação, o artigo 24 da nossa Constituição Federal adota a premissa de que, no âmbito da competência concorrente, a União estará limitada a legislar sobre normas gerais, podendo os Estados suplementar, mas inexistindo lei federal sobre o tema, o Estado poderá exercer sua competência plenamente, mas no caso de

superveniência de Lei Federal, a Lei Estadual terá sua eficácia suspensa, no que for contrário a Lei Federal.

E justamente, para manter essa supremacia e fazer com que os entes federados respeitem os termos da Constituição Federal, faz-se necessária a instituição de uma Corte Suprema para vigiar a aplicação e o respeito aos preceitos da Constituição Federal, bem como a existência de um Tribunal Superior para corrigir eventuais divergências dos Tribunais inferiores quanto a vigência e eficácia das Leis Federal.

Não obstante, que a necessidade dessas Cortes Superiores uniformizar a jurisprudência acerca da interpretação da Constituição e da Lei Federal, além, de dirimir eventuais conflitos de competência.

E por fim, mas não mesmo importante, dependendo da organização administrativa adotada pela Federação, toda a estrutura administrativa e judicial do Estado Federal também estará presente nos territórios de todos os Estados-membros.

Antes de finalizar o presente tópico, não podemos deixar de consignar que o Federalismo está em crise, vez que é evidente na maioria dos Estados Federais, a existência de um grande desequilíbrio em detrimento dos Estados-membros, e a crescente centralização de competências e renda nos Governos Federais, fato que é sensível dentro da realidade do nosso país.

1.3. As Uniões de Estados

Este é um tema sensível ao presente trabalho, pois a maioria das Uniões de Estados são concretizadas, mediante tratados internacionais, e também com o objeto de integração tributária, razão pela qual mostra-se pertinente fazermos, ainda que superficialmente, uma análise das principais espécies de união estatal.

Obviamente, a União de Estados sempre existiu, mas majoritariamente para fins de formação de um Estado Unitário - nesta hipótese os Estados originários desapareciam em favor da centralização política de um único - ou na formação Estado Federal, mas tais uniões não são Uniões de Direito Internacional, mas sim Uniões de Direito Constitucional, conforme já analisamos acima.

Portanto, como ponto de partida, temos duas espécies de Uniões de Estado, as Uniões de Direito Internacional e as Uniões de Direito Constitucional, importante consignar que, na consulta da boa doutrina sobre o tema, o leitor irá encontrar diversas classificações sobre as espécies de Uniões.

Por exemplo, para Roque Antonio Carrazza²⁴, classifica as Uniões, sob a ótica do surgimento ou não de uma nova entidade estatal, em: a) *políticas*, quando a união cria um mero vínculo político entre os Estados, como por exemplo a *União Panamericana*, b) *simples*, na qual há criação de vínculo jurídico entre os Estados-membros, mas não há a criação de um novo ente estatal; c) *institucionais*, quando há formação de um novo Estado, tal como ocorre no Estado Federal.

Sob o ângulo da natureza do vínculo jurídico, o nobre catedrático utiliza-se da seguinte classificação: *i)* internacionais, ou seja, aquelas decorrentes exclusivamente do Direito Internacional, e neste caso subdividindo-se em: a) Uniões Iguais (Confederações de Estado); b) Uniões Desiguais (Protetorados), *ii)* não internacionais, decorrentes do direito constitucional, e nesta hipótese subdividindo-se em Uniões Pessoais, Uniões Reais e Estados Federais.

Outros doutrinadores pátrios, baseados na doutrina alemã e italiana, também classificam a União de Estados em paritárias ou desiguais ou simples e institucionais, começaremos nossa análise nessas últimas.

As Uniões Paritárias podem ser desprovidas de organização ou organizadas, as primeiras, são uniões sem a constituição de um órgão de controle, via de regra buscando a regulamentação de assuntos técnicos e pontuais, tais como alianças militares, políticas ou aduaneiras, por outro lado, a União Paritária organizada dispõe de órgãos comuns, e de uma rede administrativa permanente e organizada, tal como ocorre nas Confederações e/ou Federações.

Nas Uniões desiguais, o traço característico dessa união será a relação hierárquica entre os Estados integrantes, em razão da existência de uma dependência, seja de ordem econômica e/ou militar, um exemplo dessa espécie são os Protetorados.

Já as Uniões simples é uma mera aliança para fins comuns, não constituindo uma comunidade de Estados, de outro lado, as Uniões Institucionais está espécie produz verdadeira União de Estados, podendo ser particulares (Confederações), gerais (Organizações Internacionais, tais como ONU,. OMS etc), complexas ou compostas (Federações/Protetorados).

A União Pessoal constitui uma União de Estados decorrente de questões sucessórias monárquicas, opera-se de forma involuntária e acidental, quando um determinado monarca ocupa dois tronos, sendo, portanto, o soberano nos dois Estados, os quais mantem-se independentes. Essa espécie de união tem como o caráter a sua causalidade, visto que se

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 32ª edição, São Paulo: Malheiros, 2017, p.118/119

opera por causa fortuita acerca da linha sucessória e também pela sua característica de transitoriedade, pois essa União se extingue com o fim da dinastia ou o aparecimento de outras questões jurídicas, um exemplo dessa espécie de união fora a União Ibérica.

Já a União Real é a antítese da União acima citada, visto que nesta espécie há a devida intencionalidade na união entre os Estados, mediante o Governo de um mesmo monarca, como exemplo citamos o Império Austro-húngaro e a União Real entre Dinamarca e Islândia entre os anos de 1918 até o fim da Segunda Guerra Mundial.

Por óbvio, em razão do declínio da Monarquia, tanto a União Pessoal, quanto a União Real são raras, entretanto, julgo pertinente citá-las, em razão da importância histórica dessas Uniões, as quais moldaram o atual contexto da Ordem Internacional.

Pois bem, conforme citamos acima, a classificação de um determinado instituto transcende critérios objetivos e, inevitavelmente, é influenciada pela linha de pesquisa ou ideologia daquele que procede a classificação.

Por essa razão, entendo que as classificações acima expostas, via de regra constituem espécies dos gêneros: União de Direito Internacional e as União de Direito Constitucional.

E em virtude do foco da presente dissertação, nos interessa tratar com um pouco mais de propriedade a União de Direito Internacional, ressaltando que a União de Direito Constitucional tratamos alhures, quando da explicação do Estado Federal.

A União de Direito Internacional é aquela realizada através de Tratados Internacionais, espécie esta, a qual cresceu exponencialmente na Ordem Internacional, a partir do pós-guerra, seja pela necessidade de evitar novos conflitos armados, quanto pela crescente interdependência econômica/social entre os países, fenômeno que no início da década de 90 do século passado passou a ser popularmente conhecido como *globalização*.

Ultrapassado esse contexto, a União de Direito Internacional passou a ter o formato de comunidade (comunitário) ou de sociedade (societário).

A União Comunitária popularizou-se, em razão da criação de diversas comunidades econômicas (livre comércio e trânsito de pessoas e mercadorias), tal como a União Europeia, MERCOSUL, NAFTA, Aliança do Pacífico e mais recentemente a Parceria Econômica Regional Abrangente (RCEP) envolvendo diversos países asiáticos liderados pela China.

Nessas espécies de Uniões comunitárias a intenção dos signatários é fomentar a economia dos Estados membros, através da padronização da legislação dos países membros, na derrubada de barreiras alfandegárias, para a instituição do livre trânsito de pessoas, mercadorias e serviços.

Mormente a União Societária, tal união tem como escopo a criação de Organizações Internacionais, para propósitos não só militares, mas também assistenciais, de saúde pública e econômicos, e para exemplificar tais organizações citamos a OEA, ONU, Fundo Monetário Internacional.

Nota-se que, nos primórdios das organizações internacionais, a finalidade originária era para evitar novos conflitos armados, porém, nos últimos trinta anos, o foco das organizações internacionais passou a ser a tentativa de padronizar a legislação dos países membros, no que tange a propriedade industrial e ao comércio exterior e, por consequência, a tributação, e neste quesito citamos a OCDE.

E nesta espécie de União haverá sempre o desafio da harmonização entre as normas jurídicas introduzidas pelos Tratados Internacionais e o Ordenamento interno, dicotomia que iremos dissertar com mais propriedade nos próximos capítulos.

De qualquer sorte, no intuito de outorgar validade e eficácia a essas Uniões de Estados decorrentes de Tratados Internacionais, iniciou-se duas tendências nos Ordenamentos Jurídicos Internos, a constitucionalização do Direito Internacional e internalização do Direito Constitucional, sobre tais tendências são as observações de Paulo Bonavides:

“A primeira tendência afirma-se na recepção de preceitos de Direito Internacional por algumas Constituições modernas, que incorporaram e chegamos a integrar o Direito externo na órbita interna. (...) A segunda tendência – constitucionalização do Direito Internacional – é, talvez, mais recente. Manifesta-se através da inspiração que a ordem constitucional oferece aos internacionalistas, abraçados, com o fervor, à ideia de implantação de um comunidade universal de Estados, devidamente institucionalizada.”²⁵.

Concordemos ou não, gostemos ou não, a questão é: o formato societário ou comunitário da União de Direito Internacional está lentamente modificando o conceito de soberania interna do Estado Moderno, lançando para os cientistas do Direito complexos desafios de harmonização e integração de normas jurídicas decorrentes dos Tratados Internacionais a Ordem Interna dos Estados signatários.

1.4. O Território

1.4.1. Concepção Jurídica de Território

A premissa de que o território é um componente necessário para a constituição do Estado é uma proposição moderna, a qual somente apareceu com o surgimento do Estado Moderno, visto que a premissa, na qual a soberania é exercida sobre um determinado território era

²⁵BONAVIDES, Paulo. *“Curso de Direito Constitucional”*, 26ª edição, São Paulo: Malheiros, 2019, p.32/33

imprescindível não só para garantir a eficácia do poder do Estado Moderno e, ao mesmo tempo afastar a interferência externa sobre aquele território.

Um dos poucos assuntos dentro da Teoria Geral do Estado, no qual há unanimidade é a premissa de que não existe Estado sem território, muito embora há diversas concepções acerca da relação entre o Estado e seu território.

Em linhas gerais, podemos citar quatro teorias sobre a concepção jurídica de território e a sua com a figura do Estado, a primeira é a *Território-patrimônio*, que em suma entende que a relação entre território e Estado é uma relação de propriedade.

Referente a segunda teoria, qual seja *Território-objeto*, nesta vertente defende-se a ideia de que o território é um domínio do Estado, o qual exerce uma espécie de direito real de caráter público.

A terceira teoria refere-se ao *Território-espaço*, os juristas defensores desta linha de pensamento entendem o território como uma extensão espacial da soberania, e diferentemente das teorias acima, razão pela qual qualquer modificação territorial não acarretaria alteração no Estado.

E por fim, a teoria do *Território-competência*, na qual o território é o âmbito de validade da Ordem Jurídica do Estado, e sobre essa teoria, é imperioso citarmos as lições de Hans Kelsen:

*“O território do Estado é um espaço rigorosamente delimitado. Não é um pedaço, exatamente limitado, da superfície do globo, mas um espaço tridimensional ao qual pertencem o subsolo, por baixo, e o espaço aéreo por cima da região e compreendida dentro das chamadas fronteiras do Estado. É patente que a unidade deste espaço não é uma unidade natural, geograficamente definida.(...)Nenhum conhecimento naturalístico, mas só o conhecimento jurídico, pode dar resposta à questão de saber segundo que critério se determinam os limites ou fronteiras do espaço natural, o que é que constitui sua unidade. **O chamado território do Estado apenas pode ser definido como o domínio espacial de vigência de uma ordem jurídica.**”²⁶.
Negrito e grifos nossos.*

Dalmo de Abreu Dallari ao enfrentar as teorias acima conseguiu tecer considerações gerais sobre as diferentes concepções jurídicas do território, razão pela qual insta citarmos as lições do ilustre docente:

“(...) a ordem jurídica estatal, atuando soberanamente em determinado território, está protegida pelo princípio da impenetrabilidade, o que significa reconhecer ao Estado o monopólio de ocupação de determinado espaço, sendo impossível que no mesmo lugar e ao mesmo tempo convivam duas ou mais soberanias. Além disso, ressalta-se que o território tem uma significação jurídica negativa, enquanto exclui outras ordenações e cria para o Estado a

²⁶KELSEN, Hans. *“Teoria Pura do Direito”*, 8ª edição, 7ª Tiragem, São Paulo: Martins Fontes, 2019, p.319;

*obrigação de agir sempre que no âmbito se verificarem certas circunstâncias. Em uma significação positiva, enquanto assegura ao Estado a possibilidade de agir soberanamente no seu campo de ação.*²⁷

Em linhas gerais, temos que a concepção jurídica de território coincidirá com o seu conceito, que sob a definição deste acadêmico é a base geográfica do poder de um Estado, excluindo o poder de qualquer outro Estado.

A análise da concepção jurídica do território é essencial, pois será sob essas premissas que será estudado, mais adiante o *princípio da territorialidade* e a *eficácia da lei no espaço*, tema sensível quando tratamos da eficácia das normas jurídicas, seja na esfera do Direito Tributário Internacional, quanto no âmbito do Direito Internacional Tributário, assim como as Exceções ao poder do Estado.

E com bem asseverado na citação do jurista Hans Kelsen, o território na sua concepção jurídica um espaço concebido em três dimensões, portanto, constituem elementos do território o solo, subsolo, plataforma continental, o mar territorial, rios e cursos d'água e o espaço aéreo e cósmico, e é justamente sobre esses elementos que iremos tratar nos itens subsequentes.

1.4.2. Solo, subsolo e plataforma continental

Como citado acima, território na sua concepção jurídica é um instituto tridimensional, desta feita, não está restrito apenas a sua superfície e os elementos que a compõem, mas também o subsolo e a plataforma continental.

No caso do subsolo é importante fazer uma distinção jurídica deste elemento para com a superfície, inclusive, no Direito Pátrio solo e subsolo são elementos distintos, tanto que, por força dos artigos 20, IX e 176 da nossa Constituição Federal²⁸ aduzem que o subsolo é de propriedade da União.

Inclusive, essa distinção entre solo e subsolo, bem como a estipulação de que o subsolo tem natureza de bem dominical²⁹ iniciou-se com a segunda Carta Republicana, mais precisamente a Constituição Federal de 1934.

²⁷DALLARI, Dalmo de Abreu. *“Elementos da Teoria Geral do Estado”*, 22ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2001, p.90;

²⁸ “Art. 20. São bens da União:

(...)

IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

(...)

Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.”

²⁹ A jurisprudência do nosso Supremo Tribunal Federal tem inúmeros precedentes sobre o tema, os quais destacamos o RE 140.254 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, j. 5-12-1995, 1ª T, DJ de 6-6-1997; ADI 3.273 e ADI 3.366, Rel. Min. Eros Grau, j. 16-3-2005, P, DJ de 2-3-2007;

De igual sorte, as plataformas continentais também constituem elemento do território, aliás, o reconhecimento das plataformas, como elemento do território, inicialmente fora declarada pelo presidente norte-americano Harry S. Truman, o qual em 28 de setembro de 1945 declarou a soberania dos Estados Unidos da América sobre a plataforma continental, que constitui uma extensão da massa terrestre.

Em julho de 1951, a Comissão de Direito Internacional das Organizações das Nações Unidas (ONU) entendeu que as plataformas continentais estão sujeitas ao controle dos Estados ribeirinhos, no intuito de explorar e aproveitar os seus recursos naturais.

No ano de 1953, a mesma Comissão da ONU estendeu a declaração acima para o “leito do mar e o subsolo das regiões submarinhas contíguas às costas”, desde que situadas dentro da sua extensão de mar territorial.

O Brasil, através do Decreto n.º 28840/1950 integrou ao território nacional as plataformas continentais, sob a justificativa de explorar seus recursos naturais e manter a integralidade e a segurança do território nacional, vez que nossa República, acertadamente, entende que as plataformas são um território submerso e adjacente da superfície.

A nossa Constituição Federal de 1988 também constituiu a plataforma continental com bem pertencente a União³⁰.

1.4.3. Mar territorial

A questão do mar territorial é uma das mais delicadas no Direito Internacional, e por consequência é umas questões que mais clamam atenção no contexto geopolítica da Comunidade Internacional, dentre os conflitos mais recentes e tensos da atualidade são as disputas no chamado Mar da China Meridional.

Em suma as conferências e convenções internacionais conceituam esse elemento do território como aquele a zona de mar adjacente ou contígua na sua costa. A Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982 no item 2 do seu artigo 2º assim aduz sobre o Mar Territorial:

“1. A soberania do Estado costeiro estende-se além do seu território e das suas águas interiores e, no caso de Estado arquipélago, das suas águas arquipelágicas, a uma zona de mar adjacente designada pelo nome de mar territorial.”

Entretanto, a questão de maior polêmica não é a definição do mar territorial, mas sim, a sua extensão, visto que desde 1970, após a Primeira Conferência Latino-Americana sobre

³⁰ "Art. 20. São bens da União:

(...)

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;"

Direito Marítimo realizada em Montevideu (Uruguai), sob a justificativa de garantir a segurança nacional, repressão ao contrabando e o controle de navegação e da poluição do oceanos, nos países latino americanos, incluindo Brasil, ampliaram a extensão dos seus mares territoriais para 200 milhas náuticas.

No mesmo ano, os Estados Unidos da América emitiram nota declarando apoio a limitação do mar territorial em 12 milhas, e enquanto não fosse fixado tal limite, os EUA não estariam obrigados a reconhecer águas territoriais de mais de 3 milhas.

Antes mesmo da declaração norte americana, as Conferências sobre o Direito do Mar realizadas em 1958 e 1964 ratificavam o entendimento americano em limitar o mar territorial em até 12 milhas náuticas.

O Brasil aderiu a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982, e limitou, através da Lei Federal n.º 8167/1993 o mar territorial brasileiro para 12 milhas, mas manteve como sua zona econômica exclusiva a extensão de 200 milhas, conforme preceitua o artigo 6º e seguintes da citada Lei Federal.

Importante consignar que, as Convenções e Conferências internacionais, assim como os costumes internacionais sobre o tema, com base no *princípio da liberdade de alto mar*, resguardam o direito reconhecido a todos os navios de todas as nacionalidades, o direito de passagem inocente no mar territorial, sendo considerada passagem inocente aquela não prejudicial à paz, à boa ordem ou à segurança do país, devendo ser contínua e rápida.

1.4.4. Espaço aéreo e cósmico

Tal como ocorre na questão do mar territorial, o espaço aéreo é outra questão de grande debate, ante a falta de um critério específico e objetivo sobre a questão.

Importante ressaltar que o espaço aéreo é composto de três níveis: a) troposfera (10 a 12 km de altitude); b) Estratosfera (até 100 km de altitude); c) Ionosfera (100 a 600 km altitude) e acima deste limite temos a Enosfera, onde inicia-se o espaço cósmico.

A primeira Convenção acerca do espaço aéreo fora a de Paris em 1919, a qual acolheu a soberania completa e exclusiva do espaço aéreo, contudo, aquela época a tecnologia era muito rudimentar para prever todas as possibilidades e implicações sobre o espaço aéreo.

A Convenção de Chicago de 1944 acordou regras fundamentais para a aviação civil e juntamente com os costumes internacionais, tal como ocorre no mar territorial, é garantido aos aviões civis o direito de passagem inocente, exceto em sobre área interdidadas por motivos de segurança nacional ou de presença de instalações militares.

No que tange ao espaço cósmico, desde 1958 a Assembleia Geral da Organização da Nações Unidas tem feito um grandioso e efetivo esforço, no sentido de garantir a inapropriabilidade do espaço cósmico, no intuito de resguardar a participação de toda a comunidade internacional na exploração espacial.

Inclusive, no ano de 1967 um novo tratado fora assinado, no qual ficou vedado a utilização do espaço cósmico para fins militares, proibindo taxativamente a colocação de armas de destruição em massa na órbita ao redor da terra, experiência com armas nucleares ou de destruição em massa, propaganda militar, além de proibir a instalação de bases e/ou fortificações militares nos corpos celestes.

Sendo assim, o espaço cósmico está fora do alcance da soberania de qualquer Estado, bem como deve ser explorado por todos os países, desde que com fins pacíficos e, concomitantemente com observância as normas do Direito Internacional e da Carta das Nações Unidas.

1.4.5. Exceções ao poder do Estado

Conforme citamos acima, ao explicarmos sobre a concepção jurídica do Estado, explicamos que o poder do Estado não é exercício sobre o território, mas sim no território, por consequência, o poder estatal no território é válido e vigente.

Entretanto, essa premissa não é absoluta, visto que haverá situações, nas quais o poder estatal será excepcionalizado dentro do seu território, dentre essas situações destacamos a extraterritorialidade e a imunidade dos agentes diplomáticos.

A extraterritorialidade é o fenômeno sob o qual um determinado bem ainda que presente no território de outro Estado é considerado, para efeitos legais, como território do seu Estado de origem, os maiores exemplos do fenômeno da extrafiscalidade são: os navios e as aeronaves.

Os navios e as aeronaves mesmo que estejam trânsito no mar ou espaço aéreo (ou mesmo atracado ou em solo) de outro país, ainda sim, são considerados como território do seu país de origem e sobre aquelas a ordem jurídica do país em que estejam em trânsito ou estacionadas são excepcionalizadas, em decorrência da extraterritorialidade.

Mormente a imunidade dos agentes diplomáticos, temos que ressaltar que tal imunidade decorre do princípio *par in parem nom habet imperium*, o qual aduz a igualdade jurídica entre os Estados soberanos.

Porém, imperioso explicarmos que, a imunidade diplomática decorre de atos de império praticado pelo corpo diplomático e não atos de gestão, quais sejam obrigações do direito civil, empresarial, trabalhista e tributário. Melhor dizendo, a imunidade diplomática alberga o corpo diplomático desde que no exercício dos seus deveres institucionais.

1.5. A Personalidade Jurídica do Estado

A concepção de Estado como uma pessoa jurídica também é fruto do surgimento do Estado Moderno e, indiscutivelmente representa um grande avanço nas Ciências Jurídicas, por certo, poderíamos dissertar sobre as inúmeras teorias acerca da personalidade jurídica do Estado, bem como fazer um retrospecto histórico e evolutivo do tema, mas não é esse o intuito deste trabalho.

A questão é que, na história moderna e até os dias atuais, o Estado é um sujeito de direito, com capacidade para celebrar as relações jurídicas necessárias para alcançar os seus fins, nos termos estabelecido pela sua Ordem Jurídica interna.

No âmbito da Ordem Jurídica Pátria, os artigos 41 e 42 do Código Civil³¹ reconhecem respectivamente aos entes federados, a qualidade de pessoas jurídicas de direito público interno e, aos estados estrangeiros a qualidade de pessoas jurídicas de direito público externo.

No âmbito do Direito Internacional, é reconhecido aos Estados soberanos, a qualidade de pessoas jurídicas de direito internacional público, e com base nessa capacidade jurídica, podem na Ordem Internacional estabelecer direitos e obrigações com outros Estados ou com organizações internacionais.

Por consequência da sua personalidade jurídica, nos termos do artigo 6^a da Convenção de Viena 1969, todo o Estado tem capacidade para celebrar tratados internacionais.

³¹ "Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

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

III - os Municípios;

(...)

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

Capítulo 2 O Direito Internacional e os Tratados Internacionais

2.1. O Direito Internacional e os seus fundamentos

Antes de adentrarmos no tema, forçoso fazermos uma breve explicação sobre o que é a sociedade internacional.

Pois bem, desde os primórdios o ser humano, como ser social que é por natureza, vive em grupos, em um primeiro momento, com um objetivo em comum: sobrevivência. Com o passar do tempo, e quanto mais a humanidade fora se desenvolvendo, para controlar e aproveitar o meio ambiente, a função desses grupos não era mais apenas sobreviver mas sim prosperar.

Com isso, o relacionamento desses simples grupos de pessoas passou a ser muito mais complexo e plural, fazendo surgir, portanto, três elementos essenciais para uma sociedade, quais sejam: a) um poder social; b) manifestação de conjuntos ordenadas; c) uma finalidade ou valor social.

Com a devida concretização dessas características essas sociedades construíram o que conhecemos como Estado Moderno, portanto, uma sociedade interna, através da sua ordem jurídica interna, detém uma estrutura *fechada*, devidamente *hierarquizada* e com uma *rígida* organização administrativa e jurídica.

Em outro giro, a sociedade internacional detém, *a priori*, características antagônicas aquelas da sociedade interna, visto que é *universal* e *aberta*, na medida em que não está restrita a um determinado grupo, mas para todos os Estados existentes no globo.

Ademais, a sociedade internacional é *igualitária*, visto que, por força do princípio *par in parem nom habet imperium*, o qual aduz uma *igualdade jurídica* (ou *igualdade soberana*) entre os Estados soberanos, aos mesmos sob a ótica jurídica, existe uma igualdade entre os Estados, uma vez que todos são soberanos.

Sobre a questão da igualdade no âmbito da Sociedade Internacional, não podemos olvidar a existência de uma grande diferença entre a igualdade dos Estados sob o aspecto jurídico, a qual decorre da *igualdade soberana*, para com a *desigualdade de fato*, que decorre da inegável diferença de poderio econômico e/ou militar entre os Estados da Sociedade Internacional, logo, no que pese a existência da *igualdade soberana*, um país sul-americano dificilmente conseguiria obter nas Organizações da Nações Unidas uma sanção contra qualquer um dos países que compõem o Conselho de Segurança daquela entidade.

Outrossim, uma das principais características da Sociedade Internacional, a qual contrasta com a Sociedade Interna, é a *descentralização*, e é justamente essa característica que torna desafiador o estudo da Sociedade Internacional e, conseqüentemente do Direito Internacional.

Diferentemente da Sociedade Interna, na Sociedade Internacional inexistente um órgão, uma autoridade superior, a qual possa garantir a subordinação, a vigência e eficácia das normas internacionais, justamente, em razão da igualdade soberana entre os Estados, o que horizontaliza as relações entre estes no plano jurídico.

E sob a perspectiva da descentralização e horizontalização das relações entre os Estados soberanos, temos que a produção normativa na sociedade internacional também não decorre de um poder superior, mas é fruto da auto composição dos seus destinatários.

Sobre a descentralização da comunidade internacional, imperioso citarmos o entendimento de Francisco Rezek:

“(...) No plano internacional não existe autoridade superior nem milícia permanente. Os Estados se organizam horizontalmente, dispostos a proceder de acordo com certas regras na exata medida em que estas tenham sido objeto de seu consentimento. A criação das normas é, assim, obra direta de seus destinatários. Não há representação, como no caso dos parlamentos nacionais que se propõem exprimir a voz dos povos, nem prevalece o princípio majoritário. A vontade singular de um Estado soberano somente sucumbe para dar lugar ao primado de outras vontades reunidas quando aquele mesmo Estado tenha, antes concordado com a adoção de semelhante regra, qual sucede no quadro das organizações internacionais, a propósito de questões de importância secundária.”³².

Em decorrência das características acima, temos a inexistência de subordinação ou hierarquia entre as normas jurídicas da Sociedade Internacional, o elemento norteador das normas jurídicas neste caso será sempre a *coordenação*, em vista do princípio da não intervenção nos assuntos internos de cada Estado e a indiscutível interdependência dos membros da Sociedade Internacional.

Com isso, chegamos a outro elemento da Sociedade Internacional, que é a inexistência de uma *jurisdição*.

Sob a ótica da Sociedade Interna, todos os seus membros são jurisdicionáveis, logo a jurisdição do Estado, em regra, não é algo que possa ser escusado na sociedade interna, ante o seu caráter obrigatório e coercitivo, entretanto, tal característica não é aplicável na Sociedade Internacional.

³²REZEK, Francisco. *“Direito Internacional Público – Curso Elementar”*. 17ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2018, p.255.

Como dissertado acima, uma das características da Sociedade Internacional é a igualdade soberana dos seus membros, e por conta dessa característica, um Estado soberano não é jurisdicionável a qualquer Corte, salvo se o Estado tenha, através do seu consentimento ser submetido a um determinado Tribunal ou Corte Internacional.

Partindo da proposição supra, podemos comparar a jurisdição internacional ao instituto da arbitragem, o que acarreta em outro debate: a eficácia e aplicabilidade das sanções prolatadas pelos órgãos jurisdicionais internacionais, ante a ausência de autoridade superior e central, a qual possa aplicar a sanção imposta.

Prossequindo, aplicação da sanção imposta por um órgão jurisdicional internacional irá depender da solidariedade dos Estados e respectivamente das suas estruturas administrativas e judiciais internas, no intuito de garantir que o Direito da Ordem Interna possa auferir a eficácia da decisão sancionatória internacional e/ou das normas, nas quais se comprometeu aplicar.

E sobre essa problemática é a opinião de Jonathan Vita Barros:

“(...)inexiste uma hierarquia entre cortes nacionais e internacionais, dada a inexistência de um sistema internacional de cortes, uma vez que são impossíveis relações de coordenação e/ou subordinação entre estas entre si e, também entre estas e as cortes nacionais. (...)não existe portanto, um padrão de reconhecimento de signos, estruturas/programas ou, mesmo, língua própria do sistema jurídico internacional, o que provoca a indiferenciação funcional e força vinculante efetiva de parcelas do sistema internacional, que deriva especialmente do fato da ausência de um sistema político de suporte.”³³

Entretanto, a inexistência de um sistema político de suporte na Sociedade Internacional não significa que as sanções do Direito Internacional não tenham eficácia, pois como dito acima, no que pese a igualdade soberana entre os Estados, de igual sorte é inegável a desigualdade de fato entre os Estados.

Logo, em razão do acima exposto e da inegável relação de interdependência entre os Estados na Sociedade Internacional, fatores econômicos, políticos, sociais e militares³⁴ podem

³³VITA, Jonathan Barros. *“Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário”*. 1ª ed. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2011 p.162/163.

³⁴ Sobre os atos coercivos e sancionatórios no Direito Internacional, são as lições de Hans Kelsen: *“A questão decisiva é, portanto: o Direito internacional estatui atos coercitivos como sanções? Até aqui pressupõe-se que as sanções específicas do Direito Internacional eram as represálias e a guerra. É fácil mostrar que esta suposição está certa relativamente à reação primeiramente referida. Com efeito, é um princípio basilar do Direito internacional geral que um Estado, quando julgue que certos dos seus interesses são lesados pela conduta de um outro Estado, é autorizado a lançar mão de represálias contra este. Por represálias entende-se uma agressão à esfera de interesses de um Estado – noutras circunstâncias proibidas pelo Direito Internacional – agressão essa que se realiza sem a vontade, ou melhor mesmo contra a vontade desse Estado e, neste sentido, é um ato coercitivo, ainda que seja levada a cabo – por falta de resistência do Estado atingido – sem o emprego de coação física, isto é, sem o emprego de forças das armas. No entanto, não está excluído o emprego da coação física. As represálias podem, quando seja necessário, ser exercidas mesmo com o emprego da força armada. Este*

e são um elemento de pressão e coerção para o cumprimento das obrigações impostas pelas normas internacionais ou das sanções impostas pelos órgãos de jurisdição internacional.

As características da Sociedade Internacional refletem no Direito Internacional Público, assentando-se, este último, no *consentimento* dos Estados soberanos na produção e aplicação das normas jurídicas internacionais.

Ainda que não seja o Direito Internacional um sistema jurídico na concepção de Niklas Luhmann³⁵, ante a inexistência de um princípio unificador³⁶, o qual outorgue o caráter unitário e uma estrutura rígida de coordenação e subordinação entre as suas normas, até porque tais características são antagônicas a justificação do Direito Internacional: a Sociedade Internacional.

Entretanto, importante fazermos um adendo, pois, em razão do que consta na alínea “a” do artigo 13 da Carta Constitutiva das Nações Unidas³⁷, a Assembleia Geral das Nações Unidas tem como missão estabelecer e incentivar o desenvolvimento progressivo e a codificação do Direito Internacional.

No mais, é inegável o processo de “consolidação” das normas jurídicas internacionais, e conforme asseverado por Carlos Roberto Husek, o Direito Internacional Público é um direito efetivo e não um mero jogo de poder político e social, obviamente que tais elementos são de grande importância, mas devidamente conformados dentro das normas jurídicas internacionais, no mais, resalto as lições do citado Professor:

ato coerção, porém, apenas tem o caráter de represália enquanto ou na medida em que a ação das forças armadas não assuma – por virtude da sua amplitude e da sua intensidade – o caráter de guerra.(...). Como as represálias só são permitidas como reação contra a ofensa de determinados interesses de um Estado por outro Estado, elas têm o caráter de sanções, e as ofensas de interesses que as condicionam têm o caráter de violação do Direito internacional, que dizer, de um delito internacional. Por esta forma, o Direito internacional protege certos interesses – não todos os interesses possíveis – dos Estados que lhe são submetidos. Os interesses de um Estado protegidos pelo Direito Internacional geral são precisamente aqueles contra cuja ofensa o Estado é, pelo Direito internacional, autorizado a dirigir represálias que visam p Estado ofensor destes direitos.” (KELSEN, Hans. “Teoria Pura do Direito”. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2019 p.356/357)

³⁵ LUHMANN, Niklas. “Introdução à Teoria dos Sistemas”. Petrópolis: Ed. Vozes, 2009.

³⁶ Sobre a definição de Sistema Jurídico, como fruto de uma relação das normas jurídicas com um princípio unificador são as lições de Paulo de Barros Carvalho: “(...) as normas jurídicas formam um sistema na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Se pensarmos neste conjunto de todas as normas jurídicas válidas, num determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintática e semanticamente, segundo um princípio unificador (...)Todas as normas do sistema convergem par um único ponto – a norma fundamental(..)” (CARVALHO, Paulo de Barros. “Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência”. 4ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2006 p.50/51)

³⁷ “ARTIGO 13 - 1. A Assembleia Geral iniciará estudos e fará recomendações, destinados a:

a) promover cooperação internacional no terreno político e **incentivar o desenvolvimento progressivo do direito internacional e a sua codificação**;” **Negritos e grifos nossos.**

“Se, por vezes, o Direito Internacional parece diluído e perdido em meio aos fatos, isso se deve a nossa visão jurídica estreita e doméstica. O Direito Internacional vem aos poucos absorvendo alguns caracteres do Direito Interno – tribunais, juízes, normas punições, indenizações, procedimentos – porém, em contrapartida, nas últimas décadas bem também influenciando o Direito Interno dos diversos países, que sentem uma brisa diversa a ultrapassar fronteiras e, por vezes, um vento forte a abalar as colunas mestras de suas orgulhosas portas de proteção, de suas soberanias, antes tidas como absolutas.”³⁸

Conforme dissertamos em tópicos acima, os institutos do Direito evoluem conforme o desenvolvimento da humanidade, caracterizando-se, portanto, com as demandas de um determinado contexto socioeconômico, milênios separam os primeiros agrupamentos de seres humanos do Estado Moderno, assim como quase quatrocentos anos separam o surgimento deste último para com a realidade presente da Sociedade Internacional.

As características da Sociedade e do Direito internacional citadas neste item, sob a ótica de um(a) acadêmico(a) nascido(a) e domiciliado(a) em algum país da União Europeia será completamente diferente da nossa perspectiva, pois para os países pertencentes à União Europeia, há uma autoridade superior, um parlamento e uma corte, ou seja, há centralização, subordinação e uma estrutura fechada e hierarquizada.

Melhor dizendo para um europeu há duas espécies de Sociedades Internacionais, a primeira com as características apresentadas neste capítulo e a segunda, norteadas de total integração e centralização.

Neste contexto, para este subscritor a proposição acima oferta duas possibilidades, a União Europeia representa o início de uma ruptura nos paradigmas atuais acerca das características da Sociedade e do Direito Internacional ou tal união está nos trilhos de uma nova espécie de Federação.

Diante do atual contexto histórico, com o surgimento de outras Uniões de iguais propósitos (embora ainda não estejam no mesmo estágio da União Europeia) temos que a primeira opção supracitada se mostra a mais plausível.

Pois bem, diante do que fora dissertado, podemos conceituar o Direito Internacional como um Ordenamento Jurídico oriundo do consentimento dos seus destinatários, o qual visa regular as relações entre os Estados soberanos e as organizações internacionais, nas mais diversas áreas, seja na esfera econômica, militar, social, saúde *etc.*

Nestes termos, sendo o Direito Internacional um Direito efetivo e não apenas um jogo de poder social, político e econômico, o mesmo é dotado de normas jurídicas, e é justamente as

³⁸ *Apud* HUSEK, Carlos Roberto. “Curso de Direito Internacional Público”. 14^a ed. São Paulo: Ed. LTr, 2017 p.30.

particularidades destas normas do Direito Internacional, que passaremos a tratar no próximo item.

2.2. As fontes do Direito Internacional

Lembrando as lições de Hans Kelsen³⁹, a expressão fontes do Direito tem mais de uma significação, portanto, tal expressão pode significar os métodos de criação da norma jurídica, a relação de validade de uma determinado Sistema Jurídico.

Ainda sob a ótica do citado mestre alemão, além do sentido jurídico-positivo, fontes do Direito também podem significar a representação, inclusive, não jurídicas, as quais podem influenciar a criação e a aplicação da norma jurídica, e por essas razões para Hans Kelsen, sob o prisma jurídico, é imprestável, podendo fazermos incorrer em erro.

Sob a ótica do Paulo de Barros Carvalho⁴⁰ a expressão “fontes do Direito” representa a premissa de que nenhuma regra jurídica ingressa no Ordenamento sem que seja introduzida por outra norma, ou seja, por um “veículo introdutor de normas”, o que sob o manto das lições do citado professor, aduz a ideia da existência de “normas introduzidas” e “normas introdutoras”.

Já Alf Ross⁴¹ entende que os procedimentos para produção de normas jurídicas não podem ser considerados como fonte do direito, visto que na visão do citado professor dinamarquês, tais procedimentos estão no âmbito da legislação, e por esse motivo, para o citado autor o instituto em questão consiste nas diretivas ao Juiz na formulação da norma individual e concreta⁴².

Em outro giro, a doutrina pátria majoritária divide o instituto das fontes do direito em duas espécies: a) fontes formais: normas que regulamentam a forma de introdução de novas normas jurídica; b) fontes materiais: são aquelas relativas ao conteúdo do veículo introdutor da norma jurídica, a qual com o fruto da interpretação do intérprete nasce a norma jurídica⁴³.

³⁹ KELSEN, Hans. *“Teoria Pura do Direito”*. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2019 p.258/259

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *“Direito Tributário – Linguagem e Método”*. 2ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2008 p.392/393

⁴¹ ROSS, Alf. *“Direito e Justiça”*, São Paulo: Edipro, 2003 p.103

⁴² O Direito, seja no seu aspecto de Ciência, quanto de Direito Positivo, detém duas espécies de normas jurídicas, aquelas individuais e concretas, cuja eficácia está limitada as partes da relação jurídica, seja esta contratual ou processual, ou as gerais e abstratas, as quais sua eficácia é válida para todos as pessoas dentro do âmbito de competência do Poder, o qual a promulgou ou prolatou.

⁴³ Temos que normas jurídicas não são textos, nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos, porquanto, concluímos que os dispositivos (texto legal ou veículo introdutor) se constituem no objeto da interpretação e as normas, no seu resultado. Por essa razão é errado afirmarmos que o objeto da interpretação seja normas, visto que essas (normas jurídicas) são resultado do exercício de interpretação.

Entretanto, quando tratamos de fontes do Direito, sob o prisma do Direito Internacional não podemos falar propriamente em fontes formais, na medida em que inexistente uma centralização, uma autoridade superior, a qual regulamente a produção normativa na esfera internacional, pois conforme já citamos acima, a produção normativa do Direito Internacional tem como alicerce o consentimento dos seus destinatários.

Porém, podemos falar em fonte material, visto que o artigo 38 do Estatuto da Convenção de Haia estabelece como fonte do Direito Internacional, os Tratados Internacionais, os costumes, os princípios gerais de direito, vejamos:

"Artigo 38

1. A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:

a) as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;

b) o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;

c) os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas;

d) sob ressalva da disposição do artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

2. A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão ex aequo et bono, se as partes com isto concordarem."

Francisco Rezek⁴⁴ ao analisar o artigo em questão, ressalta que a doutrina e a jurisprudência constituem como fontes auxiliares do Direito Internacional, e que em determinados casos, a equidade também constitui em uma fonte auxiliar.

Já Hidelbrando Accioly⁴⁵ em sua análise acerca do artigo supracitado propôs a divisão das fontes do direito, na Ordem Internacional em: *i) Fonte real ou fundamental: princípios; ii) Fonte Formal ou Positiva: tratados e costumes.*

Como já citamos alhures, a classificação de um determinado instituto transcende critérios objetivos e, inevitavelmente, é influenciada pela linha de pesquisa ou ideologia daquele que procede a classificação.

E, bem da verdade, da leitura do artigo em questão, sob a ótica do Direito Internacional, é possível podermos propor uma outra classificação de fontes do direito, fontes autônomas (os

⁴⁴ REZEK, Francisco. *"Direito Internacional Público – Curso Elementar"*. 17ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2018 p.35.

⁴⁵ ACCIOLY, Hildebrando. *"Manual de Direito Internacional Público"*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1986 p.13.

tratados internacionais, os costumes, os princípios gerais de direito) e fontes auxiliares (jurisprudência, doutrina e equidade).

Em razão dos propósitos da presente dissertação, iremos atermos apenas as chamadas fontes autônomas do Direito Tributário.

2.2.1. Princípios Gerais de Direito

Sendo o Direito uma ciência, este como qualquer outro ramo da Ciência, tem como os seus alicerces: os princípios.

Como dito acima princípio é alicerce, é começo, ponto de partida, a pedra fundamental de qualquer Ciência, ou seja, é através deste, que as mais diversas teses acerca de um determinado objeto se norteiam, na medida em que é a pedra angular de qualquer Ciência, inclusive do Direito Internacional.

Os *princípios*, embora também carreguem inegável conteúdo deontológico, mas tal prescrição de conduta, nessa espécie normativa ocorre, via de regra, de forma indireta, haja vista que têm caráter finalístico e generalista, visto que a sua finalidade, primeira, é justamente impor um estado ideal a ser buscado pelos operadores do Direito.

Outrossim, os princípios, ante do seu caráter progmático, representam valores e ideais, as quais a Sociedade Internacional, em tese, almeja alcance, por conseguinte, os sujeitos internacionais norteiam-se, ou ao menos deveriam almejar a concretização destes valores e ideais no fomento das relações internacionais.

Inclusive, acerca dos princípios são as lições de Humberto Ávila:

“Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.”⁴⁶

Entretanto, imperioso consignarmos que a posição clássica, de que os princípios detêm apenas finalidades progmáticas tem sido questionada, inclusive sobre a possibilidade da derrotabilidade de regras por princípios⁴⁷, em razão da contextualidade da situação exposta⁴⁸,

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *“Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos”*. 8ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2008 p.180.

⁴⁷ No ordenamento jurídico pátrio, em situações específicas, é possível a derrotabilidade de regras por princípios, um dos exemplos diz respeito ao *princípio da não observância do exercício de direitos fundamentais por via de tributação*, o princípio em questão, conforme bem observado pela Profa. Dra. Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. *“Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF”*, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015), a qual dedicou preciosas contribuições doutrinárias a respeito desta norma, determina que os direitos fundamentais não podem ser limitados ou

no mais restringir tal espécie de norma jurídica a uma posição meramente finalística, seria negar o caráter normativo dos *princípios* e retirar-lhes a sua eficácia, nestes termos são os ensinamentos de Klaus Tipke:

“Os princípios velam por uma medida unitária, impedem que se meça por diferentes medidas, coíbem sobretudo a arbitrariedade carente de princípios. Os princípios devem ser aplicados de modo consequente até o final.(...) Os rompimentos injustificados de princípios criam privilégios ou discriminações”⁴⁹

E no Direito Internacional os princípios não são apenas um instrumento de otimização, mas também como um instrumento deôntico na celebração dos tratados internacionais e na condução das soluções de conflitos.

E dentre os princípios internacionais, destacamos aqui: a) boa-fé, b) dever de cooperação; c) isonomia entre os Estados; d) respeito à autodeterminação e não intervenção dos povos; e) solução pacífica das controvérsias; f) igualdade soberana; h) proibição do uso e ameaça de força.

Ademais, há outros princípios mais específicos as ordens internas dos países ocidentais, mas os quais têm sido aplicados também no âmbito da Ordem Internacional, tais como o princípio do direito adquirido, da vedação ao abuso de direito, da justa indenização pela nacionalização de bens estrangeiros, vedação ao enriquecimento sem causa *etc.*

E por fim, mas não menos importante, destacamos o princípio do *pact sunt servanda*, uma vez que as normas do direito internacional, atualmente, em sua maioria, decorrem de tratados internacionais, ou seja, são produzidas pelos seus próprios destinatários, o princípio em questão é de grande relevância para o Direito Internacional, visto que sem o mesmo inexistiria a devida eficácia das normas jurídicas internacionais.

Desta forma, seja pelo inegável caráter científico do Direito Internacional, quanto sob o aspecto pragmático deste ramo do Direito no mundo do ser, temos que os princípios constituem fontes normativas para a Sociedade Internacional, os quais norteiam a produção normativa das normas jurídicas internacionais, garantem a eficácia as mesmas, bem como impõem diretivas

restringidos por atos de tributação praticados em divergência para com os direitos fundamentais, as normas de jaez constitucional e as regras de imunidade, assim como na inobservância de outros princípios e normas limitadoras ao poder de tributar, tais como não confisco, função social da propriedade, liberdade de expressão, nestes termos, uma regra contrária ao princípio acima citado pode e deve ser derrotada por este último.

⁴⁸ *Apud* DANIEL NETO, Carlos Augusto. *O Mínimo Existencial como Condição de Derrotabilidade de Regras Tributárias* In Revista Direito Tributário Atual n.º 37, 2017, p.91/92;

⁴⁹ TIPKE, Klaus. *“Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes”*, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

as Cortes Internacionais e principalmente regulam a atuação dos Estados Soberanos na ordem internacional, evitando assim, a barbárie e a desordem.

2.2.2. Costumes

Importante ressaltar que, até a celebração da Convenção da Corte de Haia e a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, o Direito Internacional era basicamente um direito consuetudinário, ou seja, baseado nos costumes e práticas reiteradas dos Estado soberanos na Ordem Internacional.

Inclusive, o internacionalista britânico Martin Wight, em sua obra “A Política do Poder”, assim lecionou sobre os costumes no âmbito do Direito Internacional:

“O direito internacional é um sistema de direito costumeiro. É a somatória dos direitos e das obrigações estabelecidas entre os estados por tratados, convenção tácita e costume; e até um tratado, em última instância, depende da regra costumeira para estabelecer que as duas partes comprometem-se a obedecer os seus termos.”⁵⁰

Inclusive o autor britânico na obra em questão fora claro que, ante a inexistência de Poder Executivo e Judiciário no âmbito do Direito Internacional a cooperação mútua dos sujeitos de direito internacional na observância das normas costumeiras é essencial para o desenvolvimento da Sociedade Internacional.

Advertimos que o costume, como fonte do direito internacional, não pode ser apenas um hábito ou uma praxe reiterada, mas sim um ato consciente da necessidade, seriedade e adequabilidade daquela prática, a qual mostra-se imprescindível e suficiente para um determinado ato.

Por essa razão, o Costume, no âmbito do Direito Internacional, consiste na prática reiterada de determinados atos praticados de forma reiterada pelos sujeitos de direitos públicos, sendo certo que a reiteração desses atos demonstra um reconhecimento de todos os atores internacionais

acerca da importância e eficácia das normas costumeiras, o que resulta nos termos do artigo 38 da Convenção da Corte de Haia como *“uma prática geral aceita como sendo o direito”*.

Nestes termos os costumes detém duas características: a) objetividade: que consiste na própria reiteração dos atos praticados; b) subjetividade: é a previsibilidade da conduta dos sujeitos de direito internacional em determinados eventos.

⁵⁰ WIGHT. Martin. “A Política do Poder”, Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 2002, p.101;

Imperioso citar que, no âmbito da Corte Internacional de Haia, o costume deve ser provado pela parte, o qual o arguiu em favor da sua pretensão ou da sua defesa, muito embora seja plausível que uma Corte Internacional, a priori, deveria ter o prévio conhecimento de um costume, não podemos esquecer que muitas vezes um determinado costume é regionalizado, ou seja, não é aplicado por toda a Ordem Internacional, mas restrito a uma região específica dos Estados Litigantes.

Consignamos, outrossim, a inexistência de hierarquia entre os costumes e os tratados internacionais, ou seja, pode um costume causar a derrotabilidade de um tratado internacional e vice-versa.

Portanto, diferentemente da ordem interna, na qual, via de regra⁵¹, o costume é aplicado, quando da existência de uma lacuna, *vide* artigo 4^a da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁵².

2.2.3. Tratados

Embora o presente instituto será devidamente tratado em tópico próprio, é importante consignar a importância deste ato jurídico internacional, o qual com a evolução das relações internacionais está, na opinião de Francisco Rezek, a ultrapassar os costumes, como a principal fonte do Direito Internacional.

Inclusive, sobre a importância do instituto em tela, na qualidade de fonte do Direito Internacional, são as lições de Francisco Rezek:

*“Parte fundamental do direito das gentes, o direito dos tratados apresentava até o romper do século XX uma consistência costumeira, assentada, entretanto, sobre certos princípios gerais, notadamente o pacta sunt servanda e o da boa fé, (...)isso tudo constitui, em linhas muito sumárias, o direito dos tratados, cuja construção consuetudinária teve início nalgum ponto extremamente remoto da história das civilizações.”*⁵³

⁵¹ Importante ressaltar que o costume, no Ordenamento Jurídico Pátrio, é uma fonte do direito em algumas situações previamente autorizados pelo legislador, como, por exemplo, quando tratamos de negócios jurídicos, conforme determina o artigo 111, 113 e seguintes do Código Civil, bem como constitui uma norma complementar de direito tributário, nos termos do inciso III do artigo 100 do Código Tributário Nacional;

⁵² “Art. 4º **Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.**” *negrito e grifos nossos*

⁵³ REZEK, Francisco. “Direito Internacional Público – Curso Elementar”, 17ª edição, São Paulo, Saraiva, 2018, p.37;

A importância dos Tratados Internacionais como fonte do Direito Internacional é tamanha que, no decorrer do Século XX, alguns Tratados Internacionais foram celebrados no intuito de regular a formação e a validade deste instrumento internacional.

Ademais, também não podemos olvidar que todas as organizações internacionais e blocos econômicos são frutos de Tratados Internacionais.

2.3. Os Tratados Internacionais

Antes de adentrarmos no tema do presente tópico, urge conceituarmos o Tratado internacional, que em suma consiste em um acordo celebrado entre dois sujeitos de Direito Internacional Público, os quais mediante convergência de vontade decidem estipular algumas regras entre si acerca de determinado assunto de comum interesse.

A terminologia Tratados Internacionais é a mais utilizada seja nas normas internacionais, quanto nas ordens internas, mas outras terminologias são utilizadas para o presente instituto, tais como convenção, protocolo, memorando, compromisso, acordos, ou seja, a nomenclatura não guarda relação com o instituto.

Apenas para exemplificar o acima exposto, a Constituição de Portugal utiliza o termo convenções internacionais para designar tratados internacionais, desta forma, o que efetivamente importa não é a nomenclatura, mas sim o teor do ato celebrado.

No decorrer da história mundial, os tratados internacionais eram celebrados de forma costumeira, ou seja, sem nenhuma norma jurídica que determinasse o procedimento de elaboração de tratados.

Conforme dissertamos acima, até não mais que cem anos atrás, o Direito Internacional era um direito essencialmente consuetudinário, regido majoritariamente pelos costumes, entretanto, com o crescimento da importância dos Tratados Internacionais, na qualidade de fonte do Direito Internacional e, para resguardar a garantia e a eficácia dos Tratados, conforme determina os princípios do boa-fé, livre consentimento e do *pact sunt servanda* surgiu a necessidade da elaboração de uma norma regulamentadora, a fim de outorgar maior segurança jurídica nesses acordos.

Assim, no ano de 1928, na cidade de Havana em Cuba, fora realizada uma Convenção sobre Tratados, a qual institui uma série de regramentos, a fim de regulamentar os procedimentos, vigência, cumprimento e extinção dos Tratados Internacionais.

Entretanto, tal Convenção fora ratificada apenas por oito estados, quais sejam, Brasil, Equador, Haiti, Honduras, Peru, Nicarágua, Panamá e República Dominicana, no mais, o México, Bolívia e El Salvador também ratificaram a Convenção em questão, mas com reservas.

Pois bem, em razão da baixa ratificação, assim como da não ratificação de grandes Estados do contexto internacional da época, tal Convenção não logrou êxito nos seus propósitos dentro da Ordem Internacional, não obstante, temos que lembrar que nesse período a Europa ainda tentava recuperar-se dos prejuízos e efeitos da Primeira Guerra Mundial, e os Estados Unidos já sentiam a iminência da Queda da Bolsa de 1929.

Porém, no ano de 1969 na cidade de Viena, Áustria, sob a liderança da Comissão de Direito Internacional das Organizações das Nações Unidas fora celebrado uma nova “Convenção sobre os Direitos dos Tratados”, a qual entrou em vigor no ano de 1980 e conta com mais de setenta Estados signatários.

A Convenção em questão tem como objetivo regular os Tratados Internacionais celebrados entre Estados, regulando assim todos os seus procedimentos, desde a oblação, celebração, aplicação, interpretação, vigência, eficácia, nulidade, execução, extinção e resolução de conflitos.

Importante salientar também que, a presente Convenção se aplica aos Tratados Internacionais que sejam instrumentos constitutivos de novas organizações internacionais.

Entretanto, urge fazermos um questionamento: como fica a eficácia dos tratados internacionais celebrados antes da vigência da citada Convenção ou por outros Estados não signatários?

Justamente, em virtude da soberania e demais princípios do Direito Internacional, em especial o da irretroatividade, a Convenção em questão não se aplica aos tratados assinados preteritamente e não afetar a eficácia de tratados internacionais celebrados por países ou organizações não signatárias, conforme determina o artigo 3º e 4ª da presente Convenção, vejamos respectivamente:

Artigo 3 - O fato de a presente Convenção não se aplicar a acordos internacionais concluídos entre Estados e outros sujeitos de Direito Internacional, ou entre estes outros sujeitos de Direito Internacional, ou a acordos internacionais que não sejam concluídos por escrito, não prejudicará:

- a) a eficácia jurídica desses acordos;*
- b) a aplicação a esses acordos de quaisquer regras enunciadas na presente Convenção às quais estariam sujeitos em virtude do Direito Internacional, independentemente da Convenção;*
- c) a aplicação da Convenção às relações entre Estados, reguladas em acordos internacionais em que sejam igualmente partes outros sujeitos de Direito Internacional.*

Artigo 4 - Sem prejuízo da aplicação de quaisquer regras enunciadas na presente Convenção a que os tratados estariam sujeitos em virtude do Direito Internacional, independentemente da Convenção, esta somente se aplicará aos tratados concluídos por Estados após sua entrada em vigor em relação a esses Estados.

Desta forma, todos os Estados signatários da “Convenção sobre os Direitos dos Tratados” de Viena estão obrigados a seguir os seus preceitos na celebração, execução e denúncia de um Tratado Internacional e, no Brasil a Convenção em questão fora introduzida no nosso Ordenamento Jurídico pelo Decreto Legislativo n.º 7030, de 14 de dezembro de 2009.

E por esse motivo, a fundamentação e as conclusões desta dissertação serão exclusivamente norteadas pelas premissas da citada Convenção.

2.3.1. Espécies de Tratados Internacionais

Referentemente as espécies de Tratados Internacionais, os mesmos podem ser classificados quanto à forma e quanto à matéria, no que tange à forma, os Tratados podem ser analisados, no que diz respeito ao *procedimento* e relativo ao *número de signatários*, já em relação à matéria, a classificação diz respeito a conteúdo normativo, e nesta hipótese os Tratados são classificados como *contratuais, normativos, especiais e institucionais*.

Pois bem, no que diz respeito ao *procedimento*, o tratado é analisado quanto ao procedimento analisado para a sua conclusão, na medida em que há tratados os quais são a aprovação e carta de ratificação são elementos imprescindíveis, mas em outros, tais formalidades são dispensadas.

Entretanto, como bem observado por Carlos Roberto Husek⁵⁴, a ratificação em questão não é a ratificação da Ordem Interna de cada país, realizada, via de regra, através do Poder Legislativo, mas sim um ato jurídico realizado exclusivamente na Ordem Internacional, porém, explicaremos o processo de ratificação com mais detalhes no item 2.3.1.

Ainda quanto ao *procedimento*, os tratados internacionais podem ser classificados como *solenes*, ou seja, submetem-se a todos os procedimentos previstos na “Convenção sobre os Direitos dos Tratados” de Viena, a saber: negociação, adoção (assinatura), aprovação pela Ordem Interna, ratificação ou adesão.

Ademais, ainda sob a classificação acima, o Tratado pode ser simplificado ou um *acordo executivo* ou *executive agreements*, que nas lições de Francisco Rezek⁵⁵ são aqueles tratados que se concluem com a mera assinatura do Chefe de Estado sem a anuência do parlamento do país signatário.

Forçoso fazermos um adendo, no sentido de que no caso do nosso país, a nossa Constituição Federal exige a ratificação do Congresso Nacional para a realização de qualquer

⁵⁴ Apud HUSEK, Carlos Roberto. “Curso de Direito Internacional Público”. 14ª ed. São Paulo: Ed. LTr, 2017 p.89;

⁵⁵ Apud REZEK, Francisco. “Direito Internacional Público – Curso Elementar”. 17ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2018 p.52.

Tratado Internacional, os quais possam acarretar *encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*, conforme dispõe o inciso I do artigo 48 da nossa Constituição Federal.⁵⁶

Quanto ao *número de signatários*, um Tratado Internacional pode ser *bilateral*, ou seja, celebrado apenas com dois partícipes⁵⁷ ou *multilateral*, no qual seja celebrado por mais de dois partícipes.

No caso dos tratados *multilaterais* esses ainda podem ser subdivididos em regionais, ou seja, apenas países de uma determinada região podem aderir, como por exemplo, MERCOSUL, UE, NAFTA ou *universais* todos os países do globo podem participar, a saber: Organização das Nações Unidas, Organização Mundial da Saúde, Fundo Monetário Internacional *etc.*

Ainda sobre o prisma dos *procedimentos*, um Tratado Internacional pode ser classificado, referentemente a sua possibilidade de adesão, e neste aspecto pode ser considerado *aberto* ou *fechado*.

Um Tratado com possibilidade de adesão *aberto* significa que qualquer país, o qual Estado soberano ou Organização Internacional que cumpra os requisitos estabelecidos no Tratado pode aderir ao mesmo, um exemplo de um Tratado Internacional aberto é a própria “Convenção sobre os Direito dos Tratados de Viena”.

Quanto ao Tratado *fechado* é aquele, no qual após a sua celebração não permite o ingresso de qualquer partícipe.

Mormente a classificação dos Tratados quanto à matéria, salientamos que tal classificação é criticada por alguns internacionalistas, no caso do direito pátrio, por Francisco Rezek⁵⁸, assim como por Hans Kelsen⁵⁹, uma vez que a finalidade de toda espécie de Tratado Internacional é a produção de normas jurídicas acerca da necessidade dos seus partícipes.

De outro giro, Carlos Roberto Husek entende que, no que pese as críticas para essa classificação, a mesma tem sua importância didática, até para que não seja esquecida a história da presente classificação, a qual fora ressaltamos proposta pelo internacionalista Charles Rousseau⁶⁰.

⁵⁶ “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

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

⁵⁷ Inclusive, ressaltamos que os partícipes de um Tratado Internacional pode ser um Estado Soberano ou uma Organização Internacional.

⁵⁸ *Apud* REZEK, Francisco. “Direito Internacional Público – Curso Elementar”. 17ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2018 p.54/55.

⁵⁹ KELSEN, Hans. “Principles of international law”. Nova York, Rinehart, 1952, p.320.

⁶⁰ ROUSSEAU, Charles. “Principes Généraux du droit international public”. Paris, Sirey, 1944 p.24-25;

Ultrapassada essa questão, passemos a analisar as espécies de Tratados Internacionais, quanto a sua matéria.

Nesta classificação, os Tratados podem ser classificados como *Tratados Contratuais*, visto que nesta espécie de convenção, os objetivos são os mesmos de um contrato, equalizar uma determinada situação, ainda que os objetivos dos partícipes sejam distintos, um exemplo dessa espécie são os tratados comerciais.

Outra espécie é o *Tratado-Lei* ou o *Tratado normativo*, em que os partícipes estabelecem regras gerais e abstratas, as quais irão nortear suas ações na esfera convencionada no instrumento, imputando as partes direitos e obrigações, podemos inserir nesta classificação, o MERCOSUL.

Ainda nesta classificação, temos os *Tratados Institucionais* os quais visam criar organizações internacionais e regular o campo de atuação destas organizações dentro da Ordem Internacional.

Temos como oportuno também citar outra espécie, os chamados *Tratados Especiais* que visam criar normas gerais e abstratas sob uma matéria específica, através de organismos internacionais não dotados de personalidade jurídica, como por exemplo as Convenções Internacionais do Trabalho da Organização Internacional do Trabalho (OIT)⁶¹ e o GATT⁶².

No que pese o nosso respeito a essa classificação, entendemos que tais espécies de Tratados Internacionais, podem e devem ser classificados como *Tratados Institucionais*, primeiro, porque a função de qualquer tratado é criar normas jurídicas, segundo, em razão da criação de um organismo, o qual ainda que não tenham personalidade jurídica, sob o prisma da realidade dos fatos distingue-se dos Estados, os quais o criaram.

Não obstante o fato de que, essas organizações internacionais desprovidas de personalidade jurídica detêm inegável missão institucional para com as finalidades e propósitos da sua criação

⁶¹ Organização Internacional do Trabalho (OIT) é uma agência das Nações Unidas, a qual detém estrutura tripartite, ou seja, conta com representantes de governos, de organizações de empregadores e de trabalhadores de 187 Estados-membros, tendo como objetivos institucionais: a) Definir e promover normas e princípios e direitos fundamentais no trabalho; b) Criar maiores oportunidades de emprego e renda decentes para mulheres e homens; c) Melhorar a cobertura e a eficácia da proteção social para todos; d) Fortalecer o tripartismo e o diálogo social.

⁶² GATT é a sigla para a expressão inglesa *General Agreement on Tariffs and Trade*, a qual em português pode ser traduzida para Acordo Geral de Tarifas e Comércio. O GATT constituía-se em uma série de acordos de comércio internacional, com o fulcro de fomentar a redução de barreiras comerciais e alfandegárias, em particular as tarifas e taxas aduaneiras entre os membros. O GATT era sediado na cidade de Genebra, na Suíça, sendo sucedido pela Organização Mundial do Comércio, com objetivos institucionais similares ao do seu antecessor.

Por fim, reiteramos, novamente que o ato de classificação, ainda que realizado sob critérios objetivos, inevitavelmente, é influenciado pela linha de pesquisa do pesquisador, sendo assim, é possível, inclusive que o leitor deste trabalho tenha outra proposta de classificação.

2.3.2. Requisitos de validade e Formação dos Tratados

A semente de um Tratado Internacional é a negociação entre os partícipes, a qual via de regra, inicia-se através da troca de notas diplomáticas, e ocorre no território de uma das partes (ou na sede da organização internacional), sendo que todas as tratativas podem ser realizadas através de uma língua que melhor convier aos partícipes.

Entretanto, para que o Tratado Internacional tenha a sua devida eficácia nos termos da “Convenção sobre os Direito dos Tratados de Viena”, as partes devem ater-se a alguns requisitos de validade, quais sejam, a capacidade jurídica dos signatários, consentimento das partes, habilitação dos agentes signatários e objeto lícito e possível.

Da leitura dos requisitos acima, percebe-se a semelhança dos requisitos de validade dos Tratados Internacionais para com os requisitos de validade dos negócios jurídicos, no âmbito da Ordem Interna do nosso país, conforme aduz o artigo 104 do Código Civil⁶³.

Conforme analisamos no Capítulo I da presente Dissertação, o Estado é um sujeito de direito, mais especificamente de Direito Público Internacional, logo, com capacidade para celebrar as relações jurídicas necessárias para alcançar os seus fins institucionais, conforme estabelecido pela sua Ordem Jurídica interna.

No mais, é condição *sine qua non* para a existência de um Estado na Ordem Internacional o elemento soberania, visto que não há Estado sem soberania.

E por essa razão, nos termos do artigo 6^a da Convenção de Viena⁶⁴, todo o Estado tem capacidade para firmar Tratados Internacionais, por obvio, anotamos que as organizações internacionais dotadas de personalidade jurídica de Direito Internacional também detêm tal capacidade.

Ressaltamos, novamente, que Estados-membros de uma Federação podem firmar Convenções Internacionais, desde que devidamente autorizados pela Constituição da Federação.

⁶³ “Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.”

⁶⁴ “Artigo 6 - Todo Estado tem capacidade para concluir tratados.”

Relativamente ao *consentimento das partes* tal instituto consiste na manifestação convergente de vontade das partes signatária, no sentido de concluir uma Convenção, frisamos que tal consentimento deve ser livre de qualquer vício, tais como erro, dolo e/ou simulação, bem como livre de qualquer ameaça ou coação.

O *consentimento das partes* é a eficácia dos princípios do Direito Internacional da isonomia, da soberania igualitária dos Estados; respeito à autodeterminação; não intervenção dos povos; proibição do uso e ameaça de força.

Tanto que, nos termos do artigo 46 a 52 da Convenção *in casu*, a ocorrência de qualquer uma das hipóteses acima citadas pode acarretar na nulidade do Tratado Internacional.

A declaração do consentimento do Estado é realizada através da assinatura, da troca dos instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação, adesão, ou por qualquer outro meio devidamente estipulado no instrumento.

Outrossim, o *objeto lícito e possível* diz respeito a premissa de que uma Convenção Internacional apenas pode ter objeto um evento possível e materialmente permitido pelo Direito Internacional.

Portanto, não pode um Tratado contrariar princípios e regras do Direito Internacional, salvo na condição de derogá-las, bem como, nos termos do artigo 53 da Convenção de Viena⁶⁵, não pode conflitar com uma norma imperativa de Direito Internacional geral, a qual não pode ser derogada, em razão da sua essencialidade, ousou aqui afirmar que o *princípio do respeito à autodeterminação e não intervenção dos povos* seja uma norma imperativa no âmbito do Direito Internacional.

Por consequência, a observância a norma imperativa de Direito Internacional é uma das condições de validade de Convenção Internacional, no que diz respeito ao seu objeto.

A última condição de validade diz respeito a *habilitação dos agentes signatários*, ou seja, sobre aqueles que irão exteriorizar o consentimento do Estado.

Ora, todos nós sabemos que a personalidade jurídica é uma ficção jurídica, sendo assim, a concretização da finalidade e objetivos de uma pessoa jurídica é realizada através dos seus representantes legais.

No caso dos Estados os seus representantes são os seus mandatários devidamente empossados nos termos da Ordem Interna, quais sejam, o seu Chefe de Estado, entretanto, o

⁶⁵ "Artigo 53 - É nulo um tratado que, no momento de sua conclusão, conflite com uma norma imperativa de Direito Internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de Direito Internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados como um todo, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por norma ulterior de Direito Internacional geral da mesma natureza."

artigo 7º da Convenção de Viena admite como agentes signatários devidamente habilitados o Chefe de Estado, o Chefe de Governo, o Ministro das Relações Exteriores, Chefes de missão diplomática ou outra pessoa devidamente munidas de carta de plenos poderes devidamente outorgada pelo Chefe de Estado do país signatário.

No caso das organizações internacionais o agente signatário deverá ser a pessoa detentora do cargo, o qual detenha a devida autorização institucional para firmar Convenções Internacionais, nos termos dos seus atos constitutivos.

Após analisarmos as condições de validade, passaremos a tratar dos procedimentos de formação de um Tratado Internacional, conforme determina a “Convenção sobre os Direitos dos Tratados de Viena”.

Conforme dissemos acima, o Tratado Internacional é fruto de uma *negociação* entre os participantes, desta feita, o primeiro passo procedimental na formação de uma convenção será a negociação entre as partes, ressaltando que essa negociação pode ser bilateral ou multilateral.

Após as negociações sobre os termos avençados, os signatários passaram para o ato de *adoção* dos termos do Tratado, que consiste no ato de consentimento dos participantes, sendo que, quando os termos do Tratado são negociados em uma Conferência Internacional, a *adoção* do tratado dar-se-á através da aprovação de dois terços dos Estado votantes.

Em ato contínuo é realizada a *autenticação* do Tratado que é a declaração de todos os participantes que o texto convencionado é autêntico e definitivo, tal procedimento pode realizar-se de duas formas, ou através de procedimentos previamente avençados pelos signatários ou, na ausência de tal procedimento pela assinatura da Ata Final da Conferência.

Após os trâmites acima, é realizada a *assinatura* do Tratado, o qual consiste em um dos meios de manifestação do consentimento do Tratado, conforme dispõem o artigo 11 da Convenção *in casu*⁶⁶

Entretanto, a *assinatura* não necessariamente significa que o Estado signatário irá obrigar-se no cumprimento das avenças convencionadas, salvo se no Tratado for explícito que a assinatura obriga o signatário.

Mas, via de regra, a assinatura, bem da verdade encerra a fase negocial do Tratado, o ato de vinculação definitivo do Estado signatário ao Tratado é a *ratificação*, mas como bem

⁶⁶ Artigo 11. 1. O consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado pode manifestar-se pela assinatura, troca dos instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios, se assim for acordado. 2. O consentimento de uma organização internacional em obrigar-se por um tratado pode manifestar-se pela assinatura, troca dos instrumentos constitutivos do tratado, ato de confirmação formal, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios, se assim for acordado.

asseverado por Carlos Roberto Husek⁶⁷, não podemos confundir esse procedimento com a ratificação constitucional do Tratado – este é um ato realizado na Ordem Interna do Estado – a ratificação perante a Ordem Internacional, no intuito de declarar o comprometimento do Estado no cumprimento de todas as obrigações do Tratado Internacional.

Entretanto, pode um Estado ratificar parcialmente um tratado, através do que a “Convenção sobre os Direito dos Tratados de Viena” denominado de *reservas*, o qual consiste na declaração de um Estado em excluir ou modificar, exclusivamente para si, um ou alguns termos do Tratado.

Contudo, cite-se que a possibilidade de *reservas* não é permitida em tratados bilaterais, sendo permitida em tratados multilaterais, salvo disposição em contrário no Tratado, mediante a realização de um ato de formal, ou seja, por escrito e com a notificação dos demais partícipes, conforme dispõe o artigo 23 da Convenção de Viena⁶⁸.

Inclusive, os Estado notificados da *reserva*, no prazo de doze meses deverão, caso queiram apresentar a devida oposição a *reserva*, sob pena de ser vinculado a reserva apresentada.

Na hipótese de oposição a *reserva*, via de regra, as disposições referentes as *reservas* não poderão ser aplicadas nas relações entre os Estado que arguiu a reserva e o Estado que interpôs a oposição, mantendo-se a vigência e eficácia das demais cláusulas convencionadas.

Nesse diapasão, mesmo com a ocorrência de à *reserva*, tal situação não impedirá que o Tratado Internacional entre em vigor, bem da verdade, a *reserva* modificará a relação entre o Estado que a arguiu para com a parte do Tratado sob a qual fora interposta *reserva*, sendo certo que a mesma às disposições do Tratado entre as demais partes em suas relações *inter se*.

Ademais, em razão dos princípios do Direito Internacional, pode constar no Tratado a impossibilidade de reservas ou que eventuais reservas realizadas por alguma das partes deverão ser integralmente respeitadas pelos demais partícipes.

Um outro ato equiparado a *ratificação* é a *adesão*, na qual um Estado, o qual não participou das negociações e da formação do Tratado Internacional já definitivamente concluído, decide a posteriori aderir aos termos deste Tratado, obviamente um tratado somente

⁶⁷ *Apud* HUSEK, Carlos Roberto. “Curso de Direito Internacional Público”. 14^a ed. São Paulo: Ed. LTr, 2017 p.96;

⁶⁸ “Artigo 23. A reserva, a aceitação expressa de uma reserva e a objeção a uma reserva devem ser formuladas por escrito e comunicadas aos Estados contratantes e às organizações contratantes e aos outros Estados e organizações internacionais que tenham o direito de se tornarem partes do tratado.”

poder ser posteriormente aderido, caso o mesmo seja da espécie *aberto*, a qual permite a adesão de outros países.

Após a *ratificação* será designado um Estado⁶⁹ como depositário do Tratado, cuja função será guardar o texto original, bem como preparar as cópias autenticadas para todos os partícipes, providenciar as notificações necessárias e, por fim *registrar* o Tratado junto ao Secretariado das Nações Unidas, para que proceda a devida catalogação e classificação, bem como providencie a publicação do Tratado, conforme determina o artigo 80 da Convenção de Viena⁷⁰.

Da análise da fase procedimental dos tratados, temos que a mesma pode ser dividida em duas fases, quais sejam, fase externa, ou seja, todos os atos praticados pelos Estados signatários na Ordem Internacional e a fase interna, na qual os Estados signatários realizam os atos necessários para integração do Tratado na Ordem Interna.

Na fase externa, conforme já dissertado acima, os atos de procedimentos de formação dos Tratados são: a) Negociações; b) Adoção; c) Autenticação; d) Assinatura; e) Ratificação (reserva - adesão); f) Registro (publicação), em relação a fase interna, os procedimentos em questão, via de regra, consiste no Referendo Parlamentar ou Ratificação Constitucional, visto que os procedimentos da fase interna dependerão dos preceitos constitucionais de cada Estado.

Quanto a fase interna no Ordenamento Jurídico Pátrio enfrentaremos tema oportunamente, razão pela qual passamos a tratar da eficácia dos Tratados Internacionais.

2.3.3. Eficácia

Por mais que possa parecer obvio e ululante, temos como necessário relembrarmos os conceitos de vigência e eficácia, assim como fazemos uma distinção, ainda que breve, sobre esses dois institutos jurídicos.

A vigência decorre da prontidão da norma jurídica em propagar os seus efeitos tão logo ocorra, no mundo dos fatos, a sua hipótese de incidência, ou seja, é a aptidão da norma em produzir efeitos.

⁶⁹ A Convenção de Viena possibilita que seja designado mais de um Estado como depositário do Tratado;

⁷⁰ *Artigo 80. Depois de sua entrada em vigor, os tratados serão remetidos à Secretaria das Nações Unidas para registro ou classificação e inscrição no repertório, conforme o caso, bem como para publicação.*

No tocante a *eficácia* esse instituto decorre da aptidão da norma em juridicizar os fatos descritos e conseqüentemente tal situação propagar efeito jurídicos hipótese de incidência prevista da norma, e gerar efeitos jurídicos no mundo jurídico.

Desta forma, é plenamente possível uma norma ter *eficácia*, mas não ter *vigência*, exemplo, uma norma jurídica pode perder a sua *vigência*, em razão de uma norma revogadora, mas, em observância ao ato jurídico perfeito, coisa julgada ou direito adquirido, os enunciados prescritos da norma jurídica revogada ainda deter *eficácia* para determinados setores da sociedade, pelas razões retro citadas.

De mais a mais, pode uma norma jurídica ter *vigência* e não ter *eficácia*, tal como ocorre na hipótese de uma norma jurídica, em sede de controle difuso de constitucionalidade, ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, neste caso, a norma perde sua eficácia jurídica, mas permanece vigente até que a mesma seja retirada do nosso Ordenamento Jurídico por resolução do Senado Federal.

A diferenciação em questão é muito conhecida na doutrina pátria, em especial na obra de Paulo de Barros Carvalho⁷¹, entretanto, as premissas acima aplicam-se também na Ordem Internacional.

Da leitura da Convenção de Viena, temos que a vigência ocorrerá na forma estipulada pelo instrumento convencional ou na ausência de regras a respeito da vigência, quando da manifestação do consentimento dos partícipes.

Mormente a eficácia, embora a Convenção de Viena não seja explícita sobre essa questão, a Carta das Nações Unidas, mais especificamente no seu artigo 102 adverte que, a eficácia do Tratado Internacional está condicionada ao *registro* do mesmo na Secretaria das Nações Unidas e a publicação da convenção, sem tais atos, nenhum partícipe poderá invocar as disposições do Tratado, *in verbis*:

“Artigo 102. 1. Todo tratado e todo acordo internacional, concluídos por qualquer Membro das Nações Unidas depois da entrada em vigor da presente Carta, deverão, dentro do mais breve prazo possível, ser registrados e publicados pelo Secretariado. 2. Nenhuma parte em qualquer tratado ou acordo internacional que não tenha sido registrado de conformidade com as disposições do parágrafo 1 deste Artigo poderá invocar tal tratado ou acordo perante qualquer órgão das Nações Unidas.”

⁷¹ Apud CARVALHO, Paulo de Barros. “Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência”. 4ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2006 p.58

Diante destes termos, resta claro que a eficácia do Tratado dar-se-á após o seu registro e publicação. Pois bem, em regra a eficácia do Tratado está restrita aos seus participantes, não produzindo qualquer obrigação e/ou direitos aos Estados que não consentiram com o mesmo.

Porém, em razão dessa relação de interdependência entre os Estados, inegavelmente, as avenças dos Tratados Internacionais podem refletir em terceiros, seja de forma positiva ou negativa, e nesta última hipótese pode o Estado prejudicado socorrer-se das vias diplomáticas ou até mesmo, dependendo do caso, dos órgãos de jurisdição das Nações Unidas, no intuito de buscar o devido ressarcimento.

Mas em alguns Tratados é possível que os seus efeitos sejam *difusos*, quando por exemplo, dois ou mais estados limítrofes decidirem alterar os limites de suas fronteiras, e nesta hipótese, não havendo modificação prejudicial a terceiros, toda a Ordem Internacional deverá obedecer tal convenção.

Na hipótese de Tratados Internacionais que versem sobre comércio internacional, nos quais seja estipulado benefícios fiscais entre os signatários, obviamente, os países não signatários ou que não façam a devida adesão, terão uma perda de competitividade comercial de seus produtos, tal situação no Direito Internacional é chamada de *cláusula da nação mais favorecida*.

Ademais, mesmo que um Tratado Internacional crie uma obrigação ou direito a terceiros, a eficácia destes está condicionada a aceitação do Estado beneficiado e/ou obrigado, o que reforça que, nos princípios da Ordem Internacional, as obrigações e direitos de um Tratado sempre serão norteadas pelo consentimento.

2.3.4. Extinção

No tocante a extinção de um Tratado Internacional, tal fato ocorrerá quando da *execução integral* das obrigações estipuladas pelas partes, pelo *consentimento mútuo* dos signatários, ou até mesmo pela *expiração de prazo* estipulado pela convenção.

Outra hipótese de extinção de um Tratado Internacional refere-se a superveniência de condição resolutória, ou seja, a ocorrência de um ato ou fato, o qual acarrete na necessidade da extinção do Tratado, como por exemplo a redução das partes de Tratado multilateral aquém do número necessário para a sua vigência, a conclusão de um Tratado posterior sobre o mesmo assunto ou a violação substancial de um Tratado Internacional conforme dispõem respectivamente os artigos 55⁷², 59⁷³ e 60⁷⁴ da Convenção de Viena.

⁷² Artigo 55. *A não ser que o tratado disponha diversamente, um tratado multilateral não se extingue pelo simples fato de que o número de partes ficou aquém do número necessário para sua entrada em vigor.*

Ademais, um tratado também pode ser extinto em razão da impossibilidade de execução, mas nesta hipótese é imperioso citar que tal *impossibilidade de execução*, em razão do acontecimento de fatores não previstos pelas partes, desde que tais circunstâncias possam modificar substancialmente as obrigações e direitos previstos no Tratado, assim como tal mudança fundamental seja decorrente de um ato praticado pela parte, a qual invocou a extinção do Tratado, exemplos da *impossibilidade de execução* são as guerras, desastres naturais, pandemias e qualquer outra situação de força maior.

Nota-se que a hipótese retro citada em muito se assemelha a possibilidade de extinção da obrigação, em razão da impossibilidade da prestação, conforme aduz o no artigo 250 do nosso Código Civil.⁷⁵

Como já citamos acima, quando tratamos das condições de validade do Tratado Internacional não pode conflitar com uma norma imperativa de Direito Internacional geral, desta forma, na hipótese de superveniência de uma norma imperativa de Direito Internacional geral, a qual o Tratado Internacional, ainda que preteritamente assinado, contrarie, tal divergência acarreta na nulidade, e por consequência na extinção do Tratado.

⁷³ Artigo 59. 1. Considerar-se-á extinto um tratado se todas as suas partes concluírem um tratado posterior sobre o mesmo assunto e:

a) resultar do tratado posterior, ou ficar estabelecido por outra forma, que a intenção das partes foi regular o assunto por este tratado; ou

b) as disposições do tratado posterior forem de tal modo incompatíveis com as do anterior, que os dois tratados não possam ser aplicados ao mesmo tempo.

⁷⁴ Artigo 60. 1. Uma violação substancial de um tratado bilateral por uma das partes autoriza a outra parte a invocar a violação como causa de extinção ou suspensão da execução de tratado, no todo ou em parte. 2. Uma violação substancial de um tratado multilateral por uma das partes autoriza:

a) as outras partes, por consentimento unânime, a suspenderem a execução do tratado, no todo ou em parte, ou a extinguírem o tratado, quer:

i) nas relações entre elas e o Estado faltoso;

ii) entre todas as partes;

b) uma parte especialmente prejudicada pela violação a invocá-la como causa para suspender a execução do tratado, no todo ou em parte, nas relações entre ela e o Estado faltoso;

c) qualquer parte que não seja o Estado faltoso a invocar a violação como causa para suspender a execução do tratado, no todo ou em parte, no que lhe diga respeito, se o tratado for de tal natureza que uma violação substancial de suas disposições por parte modifique radicalmente a situação de cada uma das partes quanto ao cumprimento posterior de suas obrigações decorrentes do tratado.

3. Uma violação substancial de um tratado, para os fins deste artigo, consiste:

a) numa rejeição do tratado não sancionada pela presente Convenção; ou

b) na violação de uma disposição essencial para a consecução do objeto ou da finalidade do tratado.

4. Os parágrafos anteriores não prejudicam qualquer disposição do tratado aplicável em caso de violação. 5. Os parágrafos 1 a 3 não se aplicam às disposições sobre a proteção da pessoa humana contidas em tratados de caráter humanitário, especialmente às disposições que proíbem qualquer forma de represália contra pessoas protegidas por tais tratados.

⁷⁵ Art. 250. Extingue-se a obrigação de não fazer, desde que, sem culpa do devedor, se lhe torne impossível abster-se do ato, que se obrigou a não praticar.

Um Tratado Internacional pode ser extinto pela *denúncia* de uma das partes signatária, e nesta hipótese, a parte denunciante deve notificar a(s) outra(s) com o prazo mínimo de 12 meses de antecedência.

Mas fazemos uma ressalva, a denúncia de um Tratado somente é permitida se o texto convencional assim permitir, na medida em que nos termos do artigo 56 da Convenção de Viena, um Tratado, o qual seu texto não possibilite a denúncia, não pode ser objeto desse ato, vejamos:

“Artigo 56 - 1. Um tratado que não contém disposição relativa à sua extinção, e que não prevê denúncia ou retirada, não é suscetível de denúncia ou retirada, a não ser que:

a) se estabeleça terem as partes tencionado admitir a possibilidade da denúncia ou retirada; ou

b) um direito de denúncia ou retirada possa ser deduzido da natureza do tratado.”

Obviamente, que também acarretará na extinção do Tratado Internacional, em razão de nulidade, a ocorrência de qualquer vício no consentimento de qualquer uma das partes, conforme já preteritamente explicado.

Por fim, mister fazermos uma ressalva que, um Tratado Internacional não pode ser extinto por nulidade, em razão de contrariedade dos termos deste para com disposições do direito interno de uma das partes, salvo se esta contrariedade seja manifesta e acerca de uma norma de importância fundamental do Direito Interno do Estado que alegar a nulidade, conforme dispõe o artigo 46 da Convenção de Viena⁷⁶.

2.4. Teoria Monista e Dualista

Importante lembrarmos que, com fulcro na Soberania, a Ordem Interna é aquela que regula as relações jurídicas, sociais e econômicas do Estado e, de outro lado, o Direito Internacional normativa a relação entre os Estados e entes personificados ou não na Ordem Internacional.

⁷⁶ *“Artigo 46 - 1. Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigarse por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental. 2. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, de conformidade com a prática normal e de boa fé.”*

Pelas premissas acima, resta claro que o Direito Interno e o Direito Internacional detêm funções distintas, mas inegavelmente, complementares, em razão da inquestionável relação de interdependência entre os Estados.

Dentre os temas mais debatidos sobre os tratados internacionais, encontra-se a questão acerca da “forma” de recepção deste instrumento no ordenamento jurídico dos países signatários, assim como na forma de resolução de um conflito entre as normas de Direito Internacional para com as normas do Direito Interno.

Muito se debateu sobre a relação que há entre a ordem jurídica internacional e a ordem jurídica interna de cada Estado. Alguns entendiam que não havia diferença alguma entre estas duas ordens e que, portanto, o direito interno era fruto do direito internacional.

Outros apregoavam a independência entre a ordem jurídica internacional e a interna. Ao primeiro entendimento, deu-se o nome de Monismo. Ao segundo, de Dualismo⁷⁷, e são essas teorias, as quais passamos a analisar.

2.4.1. Monismo

Parafraseando Carlos Roberto Husek⁷⁸, bem da verdade, o correto termo para essa linha teórica seria monismos, na medida em que há várias vertentes dessa teoria, mas todas convergem na sua essencial, qual seja, que o Direito Interno e o Direito Internacional pertencem a um sistema único e partem da mesma fonte.

Entretanto, há monistas que defendem a primazia do Direito Interno sobre o Direito Internacional, chamados de *monistas nacionalistas* e, outros, os quais advogam em sentido, contrário, ou seja, na primazia do Direito Internacional sobre o Direito Interno.

Para a primeira linha de pensamento acima descrita, o Direito Interno é o único sistema eficaz, vigente e válido, e nestes termos as não decorrentes do Direito Internacional não detêm eficácia, validade e vigência.

Quanto a segunda linha de pensamento monista, os *monistas internacionalistas*, o Direito Internacional teria primazia sobre o Direito Interno, após a realização de todos os atos necessários a vigência do Tratado Internacional, nestes termos, após a ratificação do tratado,

⁷⁷ Apud SILVA, Felipe Ferreira in “*Tratados Internacionais: procedimento de produção, recepção no direito interno e questões correlatas*”, do Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.1020;

⁷⁸ Apud HUSEK, Carlos Roberto. “*Curso de Direito Internacional Público*”. 14ª ed. São Paulo: Ed. LTr, 2017 p.58.

as normas decorrentes desta avença teriam aplicação imediata nos Estados signatários e, na hipótese de conflitos entre a norma interna e a norma internacional, prevaleceria essa última.

Importante destacar que, dentro do monismo internacionalista, há três subdivisões, o *monismo jusnaturalista*, que sustenta que a unidade do sistema decorre fatores naturais e intrínsecos da relação humana e na sociedade; o *monismo normativista*, o qual aduz que a unidade da ordem interna e externa decorre do próprio direito, em razão daquilo que Hans Kelsen chamava de norma hipotética fundamental, inclusive sendo este autor austríaco, o defensor dessa vertente, e por fim, o *monismo histórico* cujas premissas decorrem da proposição que a unidade do direito é fruto de uma evolução histórica.

Em suma, independentemente das subdivisões do monismo internacional acima citadas, para todos esses o Tratado Internacional assim que firmado, ingressa automaticamente no ordenamento jurídico interno (Teoria da Adoção).

Nestes termos, são as lições de Carlos Roberto Husek:

“Assim, os compromissos exteriores passariam a ter aplicação automática nos territórios dos Estados e, portanto, hierarquicamente, deve prevalecer a ordem jurídica internacional, por sua força mobilizadora e por sua legitimidade jurídica maior, ao dar validade a atos praticados pelo próprio Estado, que não pode irresponsavelmente dizer, escrever, assinar algo e agir de forma diversa.(...)o Direito interno soberanamente se submete ao Direito Internacional quando assina e ratifica tratados, e em tais momentos faz a ligação necessária com esse direito, que não pode ser deixada de lado sem consequências.”⁷⁹

Embora esse acadêmico não concorde com a posição monista, tenho que a justificativa mais coerente para tal teoria, é de que a unicidade da ordem interna e externa decorra da própria Constituição de um Estado Soberano, razão pela qual entendo que o *monismo normativista* seria mais lógico e adequado dentro de uma concepção do Direito como sistema.

2.4.2. Dualismo

Em oposição a teoria monista temos o Dualismo, teoria qual, em suma, defende a premissa de que, o direito interno e o direito internacional têm fontes diferentes, o primeiro (direito interno) decorre da vontade unilateral do Estado e o segundo (direito internacional) é fruto da convergência de vontade de diversos Estados soberanos.

⁷⁹ HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 14ª ed. São Paulo: Ed. LTr, 2017 p.59/60.

Ademais, os dualistas também inferem que as normas de Direito Internacional não detêm vigência e eficácia na Ordem Interna, salvo quando essas normas internacionais forem devidamente introduzidas no Ordenamento Jurídico Interno.

De outro giro, a teoria dualista também tem como proposição a limitação da eficácia das normas internas, apenas dentro do território do Estado, não tendo a norma interna, qualquer reflexo na Ordem Internacional.

Tal como no monismo, o dualismo também tem suas subdivisões, as quais destaco duas, o *dualismo radical* e o *dualismo moderado*, que defende a tese de que uma norma de direito internacional (tratado) somente pode ser recepcionada pelo direito interno, caso aquela seja introduzida, (mediante um veículo introdutor) no sistema jurídico interno.

Assim, sob a perspectiva do *dualismo radical*, o tratado internacional oriundo de uma fonte de produção normativa internacional sairia da seara internacional, para adentrar no sistema interno do Estado signatário, na condição de norma introduzida (Teoria da Incorporação).

Sobre tal teoria são os ensinamentos de Betina Treiger Gruppenmacher:

*“Tal concepção conduz à ‘teoria da incorporação’, isto é, para que uma norma internacional tenha aplicabilidade e eficácia no âmbito interno, é necessária a sua transformação por uma lei interna que a incorpore ao ordenamento nacional. Segundo tal teoria, há uma total independência entre as ordens interna e internacional, razão pela qual há também uma absoluta impossibilidade de conflito entre ambas”.*⁸⁰

Mormente ao *dualismo moderado*, o mesmo se apresenta sob a premissa que a integração da norma internacional não precisaria de um veículo introdutor (lei), mas sim de uma aprovação ou ratificação do Poder Legislativo e, em ato contínuo a publicação de um referendo do Poder Executivo.

2.4.3. A posição do Sistema Nacional

Iremos tratar de forma mais aprofundada do presente tema no capítulo seguinte, mais especificamente, no item 3.3.2., entretanto, para fins meramente didáticos, tenho como necessário fazermos, ainda que brevemente, alguns esclarecimentos sobre o tema.

Pois bem, no que pese os fortes argumentos das teorias monista e dualista, há que se ressaltar que a forma de integração do tratado internacional no ordenamento jurídico interno está prescrita no sistema constitucional de cada país.

No caso do Brasil, nossa República adotou a teoria dualista, na medida em que, nos termos do artigo 49, I da nossa Constituição Federal, o qual aduz determina que, caso um Tratado Internacional venha a acarretar encargos e/ou compromissos gravosos ao patrimônio brasileiro, deverá o Congresso Nacional permitir, através do competente decreto legislativo, que o Presidente da República venha a ratificar o acordo, e após introduzi-lo no Ordenamento Jurídico, mediante o Decreto Executivo.

Esse procedimento é explicado de forma sistematizada por Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco:

“O Congresso Nacional aprovada o tratado internacional mediante a edição de decreto legislativo (CF, art.49, I), ato que dispensa sanção ou promulgação por parte do Presidente da República. (...). Esse ato não contém, todavia, uma ordem de execução do tratado no território nacional, uma vez que somente ao Presidente da República cabe decidir sobre sua ratificação. Com a promulgação do tratado por meio de decreto do Chefe do Executivo, recebe aquele ato a ordem de execução, passando, assim, a ser aplicado de forma geral e obrigatória.”⁸¹

Nestes termos, resta claro e cristalino a opção do Poder Constituinte Originário em adotar a teoria do *dualismo radical*, a qual temos como mais apropriada, quando tratamos de um Estado federado, visto que tal teoria inegavelmente garante maior proteção aos interesses dos entes federados.

2.5. Diferenças entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário

O Direito Internacional é extremamente abrangente e relaciona-se com todas as matérias da Ciência do Direito, razão pela qual temos o Direito do Comércio Internacional, o Direito Internacional do Trabalho, o Direito Penal Internacional e obviamente, o Direito Internacional Tributário.

Entretanto, a doutrina, para fins de melhor análise dos institutos jurídicos de cada área, no que tange o Direito Tributário, divide essa área de conhecimento em Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário.

O Direito Internacional Tributário versa sobre o estudo das normas tributárias decorrentes de Tratados Internacionais, seja em seu aspecto material, quanto no aspecto formal deste instituto, tal como, a vigência, validade, eficácia, além, por obvio, de versar sobre a

⁸¹ MENDES, Gilmar e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *“Curso de Direito Constitucional.”*, São Paulo/SP: Saraiva, 2014, p.1150;

harmonização (e as possíveis colisões) dessas normas no junto a Ordem Interna de cada Estado signatário.

Como dito acima, as relações comerciais internacionais e a imigração – decorrente de causas econômicas e sociais - têm crescido de forma exponencial, destarte, a importância dos tratados internacionais em matéria tributária cresce de forma proporcional as citadas relações.

Assim o Direito Internacional Tributário constitui em um importante instrumento de harmonização das legislações dos países signatários; no intuito de evitar a pluritributação internacional; eliminar e/ou reduzir a evasão de divisas; garantir tratamento uniforme e não-discriminatório dentre outras finalidades.

No mais, também entendemos que o Direito Internacional Tributário visa estudar os tratados internacionais em matéria tributária, de forma a garantir a devida neutralidade econômica da tributação e o respeito aos direitos e garantias individuais do cidadão, obedecendo à segurança jurídica (previsibilidade) e sem qualquer tratamento discriminatório.

Nas palavras de Heleno Taveira Tôres⁸², o Direito Tributário Internacional é um ramo autônomo do Direito, o qual tem como objeto o estudo das normas tributárias de direito interno dotadas de estraneidade, e ao contrário do Direito Internacional Tributário, não tem como objeto de estudo os Tratados Internacionais em matéria tributária.

Frise-se que a estraneidade *in casu* não é a capacidade de a norma possuir eficácia fora dos limites territoriais do Estado, mas sim o poder/dever do Estado em impor determinada conduta aos seus cidadãos, ante a ocorrência de determinado fato jurídico praticado por estes no exterior, vez que não se trata da *eficácia da lei no espaço*, mas sim, da *localização no espaço*.

Sobre o Direito Tributário Internacional são as lições de Alberto Xavier:

*“O Direito Tributário Internacional tem por objeto situações internacionais (cross-border situations), ou seja, situações da vida que têm contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotado do poder de tributar. Escapam, assim, ao seu objeto, as situações puramente internas, cujos aspectos ou elementos, se realizam integralmente no âmbito de um só Estado, seja ele o Estado do órgão de aplicação do direito (situações internas nacionais) ou um Estado estrangeiro (situações internas estrangeiras)(...)Ora, o Direito Tributário Internacional surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão susceptível de desencadear a incidência e a aplicação de leis tributárias internas de mais do que um Estado”.*⁸³

⁸² TÔRES, Heleno Taveira in “*Tratados Internacionais: procedimento de produção, recepção no direito interno e questões correlatas*”, do Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.983;

⁸³ XAVIER, Alberto. “*Direito Tributário Internacional*”. 2ª ed. Coimbra: Ed. Saraiva, 2007 p.3/4

Portanto, não podemos confundir Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário, vez que o primeiro visa estudar das normas tributárias de direito interno dotadas de estraneidade, e o segundo estuda o instituto dos tratados internacionais em matéria tributária, como um veículo introdutor de norma ou como norma introduzida.

Deste modo, como bem advertido por Jonathan Barros Vita⁸⁴ a diferença entre o Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Tributário fundamentalmente decorre do objeto de estudo desses dois sub-ramos do Direito Tributário.

2.6. As Normas Jurídicas do Direito Tributário Internacional

O Direito, seja no seu aspecto de Ciência, quanto de Direito Positivo, detém duas espécies de normas jurídicas, aquelas *individuais e concretas*, cuja eficácia está limitada as partes da relação jurídica, seja esta contratual ou processual, ou as *gerais e abstratas*, as quais sua eficácia é válida para todos as pessoas dentro do âmbito de competência do Poder, o qual a promulgou ou prolatou.

No Direito Positivo Pátrio, uma análise sistemática do nosso Ordenamento, o leitor conseguirá identificar as duas espécies, as *individuais e concretas* decorrentes dos contratos, decisões judiciais ou administrativas, porém tais normas não de caráter constitucional, estão na esfera infraconstitucional.

De outro giro, as normas jurídicas constitucionais, por razões óbvias, são, em sua essência, *gerais e abstratas* e se apresentam em caráter multidimensional. A parte majoritária da boa doutrina pátria entende que as normas jurídicas se apresentam, ora como regras, ora como princípios.

Confesso que, adoto o posicionamento de que a norma jurídica detém três dimensões diferentes, quais sejam, *princípios, regras e postulados*, aliás, sobre a multidimensionalidade da norma jurídica, são os ensinamentos de Humberto Ávila:

“A moderna teoria das normas sustenta que uma norma será princípio ‘ou’ regra. Isso é correto, mas não pode levar o interprete a deixar de aceitar que, dependendo do ângulo por meio do qual se analise o dispositivo objeto de interpretação, poderá haver princípio e regra e, ainda, postulado. Um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrente, pode experimentar uma dimensão imediatamente comportamental, prescrevendo a conduta que o sujeito deverá adotar (será uma regra), uma dimensão

⁸⁴ Apud VITA, Jonathan Barros. *“Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário”*. 1ª ed. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2011 p.280

imediatamente finalística, determinando um estado ideal das coisas que deve ser promovido (será um princípio) e/ou uma dimensão imediatamente metódica, estabelecendo diretrizes para a aplicação das normas (será um postulado).⁸⁵

E por mais que pareça obvio e ululante, é necessário fazermos uma breve distinção entre essas espécies normativas.

Pois bem, temos como *regras* nas normas, as quais prescrevem diretamente ao seu destinatário uma determinada conduta dentre os seguintes modais deôntico, quais sejam, obrigatório, permitido e proibido, melhor dizendo, imputam um dever-ser.

De outro giro, os *princípios*, embora também carreguem inegável conteúdo deôntico, mas tal prescrição de conduto, nessa espécie normativa ocorre, via de regra, de forma indireta, haja vista que têm caráter finalístico e generalista, visto que a sua finalidade, primeira, é justamente impor um estado ideal a ser buscado pelo legislador e pelos operadores do Direito.

Mormente aos *postulados* essas são normas de caráter metódico, inclusive nas lições do mestre gaúcho acima citado, essa espécie de norma são, bem da verdade, critério de aplicação de outras normas, um exemplo do aqui exposto, é a capacidade contributiva, que na sua dimensão de postulado constitui em um critério de aplicação da regra da isonomia.

Nos termos do ensinamento do citado mestre gaúcho, o mesmo demonstra que a *legalidade* pode apresentar-se constitucionalmente, como regra, quando exige a instituição de tributos por lei formal, como princípio, para propiciar os primados da segurança jurídica e como postulado, como critério para aplicação de outra norma jurídica.

Resta claro, portanto, que as normas jurídicas do Direito Tributário Internacional ou do Direito Internacional Tributário são veiculadas através de regras, princípios e postulados.

No Direito Tributário Internacional, temos dois institutos, os quais se veiculam dentro do nosso Ordenamento Jurídico, ora como *princípio*, ora como *regra* ou como *postulado*, que são a *territorialidade* e a *universalidade*.

Por força do artigo 150, I da Constituição Federal todas as espécies de tributos devem obrigatoriamente ser criadas, por meio de lei editada pelo ente competente, em regra a lei tributária, tem sua vigência e eficácia restrita aos limites territoriais da pessoa política que a editou.

A *territorialidade* traduz a ideia supracitada, pois tal princípio corresponde à prerrogativa de cada pessoa política de exercer seu poder/dever de tributar os fatos imponíveis ocorridos dentro do seu território, realizados por qualquer pessoa física e/ou jurídica, independentemente

⁸⁵ ÁVILA. Humberto. *Legalidade Tributária Multidimensional* in “*Princípios e Limites da Tributação*”, coord. Roberto Ferraz, São Paulo/SP: Quartier Latim, 2005, p.281;

da sua nacionalidade, sede, domicílio ou residência, ou seja, a *territorialidade* é um dos reflexos da soberania estatal.

Porém devemos fazer uma ressalva, não podemos confundir os limites espaciais os quais a norma pode produzir efeito (eficácia no espaço), com a localização dos fatos imponíveis, os quais podem ser extraterritoriais, pois como dito acima, pode o Estado em impor determinada conduta modalizada aos seus cidadãos, ante a ocorrência de determinado fato jurídico praticado por estes no exterior.

Para Alberto Xavier, o princípio da territorialidade pode ser analisado num sentido positivo e negativo, vejamos:

“Em sentido negativo, o princípio da territorialidade limita-se a significar que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território do país em causa, ou seja, que os órgãos de aplicação do Direito de cada Estado apenas aplicarão as suas próprias regras tributárias, jamais podendo desencadear a produção dos efeitos previstos nas leis tributárias estrangeiras. Em sentido positivo, o princípio da territorialidade significa que as leis tributárias internas se aplicam no território nacional, de um modo generalizado, inclusive aos que não são nacionais do respectivo Estado.”⁸⁶

Em suma é a *territorialidade* que fundamenta o alcance territorial das normas tributárias do nosso ordenamento jurídico.

Ante as crescentes relações comerciais internacionais, a *territorialidade* vem sendo flexibilizada pela *universalidade* (“*world wide income taxation*”), tal instituto determina que o contribuinte residente ou domiciliado no país, responda pela renda produzida alhures, é o caso da localização do fato imponível, ressaltando que a *universalidade* da renda não contrária a *territorialidade*.

Acerca de tal fenômeno, são as lições de Roque Antonio Carrazza:

“Todavia, pouco a pouco, o princípio da territorialidade vem cedendo passo ao da universalidade, que faz com que, em determinadas circunstâncias, a lei tributária considere imponíveis fatos ocorridos em qualquer orbe. Tal se dá em face do fenômeno da globalização, que interfere na própria noção clássica de soberania, que vive em crise(...)”⁸⁷

Com igual maestria, dissertou Heleno Tavares Tôres, vejamos:

“Como se vê, este princípio (da universalidade) não exclui, obviamente, o princípio da territorialidade; antes o pressupõe. Ambos, entre si, não são antitéticos; pelo contrário, o princípio da universalidade funciona como um critério possibilitador de atribuição de alcance ultraterritorial às normas tributárias de localização de rendimentos tributáveis pelo poder tributário estatal, mantendo-se, de modo subjacente, o princípio da territorialidade, até

⁸⁶ XAVIER, Alberto. *“Direito Tributário Internacional do Brasil”*, 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p.514;

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *“Imposto sobre a Renda”*, 2º edição, São Paulo: Malheiros, 2006, p.514;

*porque a conexão entre pessoa e o território é fundamental, para justificar plenamente a localização ultraterritorial da produção de rendimentos.*⁸⁸

Daí percebe-se que a *universalidade* é corolário a *territorialidade*, inclusive aquela se justifica na tentativa do Estado em proporcionar uma tributação não-discriminatória, garantindo a isonomia entre os residentes, além de que tal prerrogativa também vem a convergir com o *princípio da capacidade contributiva* e da *solidariedade*, a fim de atingirmos a devida Justiça Tributária⁸⁹.

Capítulo 3

O Ordenamento Jurídico Pátrio e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária

3.1. A Constituição Federal e o Princípio Federativo

3.1.1. Sistema Jurídico Pátrio e a Constituição Federal

O conceito de Sistema Jurídico é a integração de todos os textos normativos vigentes em nosso país, interligados mediante uma relação de coordenação e subordinação entre si, Paulo de Barros Carvalho assim dissertou sobre o tema:

*“O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime dinâmica, regulando ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores”*⁹⁰.

⁸⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *“Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas”*, 2ª Edição, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p.89;

⁸⁹ Entendo que a justiça tributária é a distribuição equilibrada da carga tributária, e por consequência, o respeito e a efetividade aos princípios, postulados e regras da isonomia, da capacidade contributiva, da legalidade, da não-surpresa, irretroatividade, da solidariedade, a neutralidade, da não observância do exercício de direitos fundamentais por via de tributação, e, por obvio, a universalidade. Neste sentido, também são os ensinamentos da ilustre Profa. Dra. Regina Helena Costa: *“(...) o contribuinte tem o direito de ser tributado de maneira justa, autêntico direito fundamental, amparado, dessarte, por cláusula pétrea (art.60, § 4º, IV da CF). Portanto, ao lado da capacidade contributiva, outras manifestações de igualdade tributária, como visto, somam-se para complementar o ideal de justiça tributária, ainda que a ideia de justiça do imposto, usualmente disseminada, confunda-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva. Assim, a justiça, nesse contexto, revela-se como meta a atingir por meio dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco – todos, desdobramentos da isonomia. E a justiça tributária impõe uma tributação de boa qualidade, exercida mediante uma legislação clara e um sistema de tributos simples, eficientes e que dificultem a sonegação. Não parece demasiado pensar, como objetivo último, na qualidade de vida do cidadão-contribuinte, impositiva do respeito a seus direitos.”* (COSTA. Regina Helena. *“Praticabilidade e Justiça – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte”*, Malheiros, 2007, p.379)

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *“Direito Tributário – Linguagem e Método”*, 2º edição, São Paulo: Noeses, 2008, p.214;

Entretanto, para que haja entre os componentes do Sistema Jurídico, uma relação de coordenação e subordinação entre si, mister a existência de uma hierarquia, tal elemento é *conditio sine qua non* para a existência de um Sistema, pois é por meio da hierarquia que poderemos auferir o fundamento de validade das normas jurídicas, tanto que, parafraseando o mestre acima citado, a hierarquia é um axioma.

Neste sentido, são os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

“As normas jurídicas apresentam-se hierarquizadas, no mundo do Direito, formando o que se convencionou chamar de ‘pirâmide jurídica’. Nela, a juridicidade de cada norma é haurida da juridicidade daquela que a suspende”⁹¹.

Portanto, temos que todas as normas reguladoras de condutas humanas têm sua juridicidade condicionada às normas de superior hierarquia, qualquer norma que seja introduzida no ordenamento, sem observar esta relação de causalidade, é incompatível com o ordenamento jurídico, razão pela qual deve ter sua validade afastada pelo Poder Judiciário e/ou demais órgão da nossa Administração Pública.

Denota-se, que todas as normas jurídicas convergem para um único elemento, a norma fundamental, aquela que confere validade, a todas as normas inseridas no Sistema Jurídico, ou seja, esta norma fundamental é aquela que irá garantir a todos os componentes do sistema, um caráter unitário.

Sobre este elemento unificador, leciona Paulo de Barros Carvalho:

“Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental – que dá fundamento de validade à constituição positiva. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade.”⁹².

No Sistema Jurídico pátrio, este papel de elemento unificador do sistema é exercido pela nossa Constituição Federal, a qual auferir validade às nossas normas jurídicas.

Pois bem, conforme citamos acima, as normas jurídicas apresentam-se hierarquizadas, dentro de um determinado Sistema, e a juridicidade destas normas está condicionada a uma norma fundamental, função a qual, dentro do Sistema Jurídico Brasileiro, é exercida pela nossa Constituição Federal.

É a Constituição Federal que aduz as premissas essenciais do Estado e de seu povo, numa concepção estritamente jurídica, Constituição é norma jurídica de organização, a qual irá

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *“ICMS”*, 9ª edição, 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2002, p.25;

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *“Curso de Direito Tributário”*, 19ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007, p.143;

conferir e limitar o Poder Estatal em todos os seus aspectos; estabelecer os valores, objetivos e princípios, os quais irão reger o Estado; quais são os direitos e garantias que os cidadãos detêm, dentre outros.

É no Texto Constitucional que o legislador encontrará os limites e diretrizes da produção normativa interna ou da recepção de normas introduzidas no Sistema Jurídico, mediante Tratados Internacionais.

Importante consignar que a relação de coordenação e subordinação entre nas normas infraconstitucionais e a Constituição Federal opera-se não apenas no campo sintático, mas também na esfera semântica dos enunciados normativos.

Como bem asseverava Lourival Vilanova⁹³, para a compreensão da norma jurídica, o interprete deve ir além dos signos gramaticais da Lei, deverá analisar a significação, ou seja, o conteúdo semântico das palavras e enunciados da Lei, para daí sim, construirmos o modal deôntico (dever/ser) da norma jurídica.

Por consequência, concluímos que as normas jurídicas não são textos, quiçá o conjunto deles, mas sim, os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos e dos preceitos constitucionais, portanto, afirmar que a relação de coordenação e subordinação das normas para com a nossa Carta Política, está também na esfera semântica, implica que o processo de interpretação do operador do Direito deve ser norteado pela Constituição.

E tal premissa se confirma, quando analisamos a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto ou interpretação, conforme aduz o artigo 28 da Lei Federal n.º 9868/99, *in verbis*:

“Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

*Parágrafo único. **A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.**”*

Negrito e grifos nossos

Um exemplo da declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto ou interpretação, fora a análise do Supremo Tribunal Federal, em diversos precedentes, sobre o

⁹³ *Apud* VILANOVA, Lourival. “As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo”, São Paulo: Ed. RT, 1977

conteúdo semântico dos vocábulos *receita* e *faturamento* para fins de incidência de contribuições especiais.

Pelo exposto, temos que, no âmbito dos Poderes constituídos, a relação de coordenação e subordinação das normas jurídicas não está apenas na esfera forma, ou seja, sintática, mas também semântica, obrigando todos os agentes públicos com poder de decisão sobre os particulares, a interpretar os conteúdos semânticos dos enunciados da Lei, de forma estritamente vinculada aos princípios, valores, postulados e regras constitucionais.

E a assertiva acima, é um ponto de grande relevância para este trabalho, pois, diferentemente da Ordem Externa, a Ordem Jurídica Interna é sistematizada e tem como elemento unificador a Constituição Federal, a qual regula todos os aspectos da Tributação e de também dos Tratados Internacionais.

E por fim, é sob as premissas da nossa Constituição Federal Pátria que é constituído o pacto federativo da nossa República, e delimitada as competências dos entes federativos.

3.1.2. Federação na Ordem Constitucional Pátria

Antes de adentrarmos no tema em questão, é importante fazermos uma breve síntese histórica sobre o Federalismo no Brasil, o qual ingressou na nossa Ordem Jurídica juntamente com a República, através da Constituição Federal de 1981.

Mas o modelo federativo adotado à época da citada Carta Magna, obviamente influenciado pelo modelo federativo norte-americano então vigente⁹⁴, fora o de caráter dualista, ou seja, como todo federalismo há um governo central e os entes federados, com uma rígida separação de competências entre os entes e, sem a existência de qualquer cooperação entre os entes federados.

Contudo, o caráter dualista da federação no início da nossa República acentuou ainda mais as diferenças regionais no país, e no intuito de amenizar tais diferenças, mas também fortalecer o poder central estabelecido pelo novo grupo político que ascendeu ao poder com a Revolução de 1930, a Constituição Federal de 1934 adotou o federalismo de cooperação, no qual é instituída competências comuns e concorrentes entre os entes federados e a União.

No federalismo de cooperação em tese deveria haver uma harmonia entre a União e os Estados membros, sendo que aquele teria um papel de estruturação no combate às desigualdades econômicas e sociais do país, razão pela qual os Estados passaram a depender de recursos da União para financiar suas atividades institucionais, fortalecendo, dessa forma, o governo federal.

⁹⁴ O federalismo dualista nos Estados Unidos da América ficou vigente entre os anos de 1789 -1930;

Importante lembrar que, os Estados Unidos da América adotaram o federalismo de cooperação como um instrumento de combate aos efeitos econômicos e sociais da crise de 1929.

Obviamente, o crescente fortalecimento da União em detrimento dos poderes dos Estados fora o norte da Constituição Federal de 1947, ao ponto de que, no Texto Magno de 1964 adotou o federalismo de integração, ante a notória e indiscutível preponderância da União em relação aos Estados-membros.

A nossa atual Carta Política tentou restabelecer o devido equilíbrio entre os entes federados, restabelecendo o federalismo de cooperação e indo além, estabelecendo uma tríplice estrutura na nossa República.

Conforme analisamos alhures, via de regra, na Federação há duas ordens, a União e os Estados, mas no atual modelo federativo pátrio há um terceiro elemento, os municípios, os quais a nossa Constituição Federal garante sua autonomia, e por consequência confere-lhes competências e rendas.

Bem da verdade, a autonomia municipal, não é apenas uma das peculiaridades do federalismo brasileiro, mas também um princípio constitucional, conforme determina a alínea c do inciso VII do artigo 34 da nossa Constituição Federal⁹⁵, sendo certo que a inobservância dessa autonomia por parte dos Estados autoriza a devida intervenção federal.

Acerca desta tríplice estrutura do estado brasileiro são as lições de Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

“A Constituição brasileira de 1988, no que segue a anterior, não se contenta em estabelecer a Federação, descentralizando o todo; estabelece também o municipalismo, impondo a descentralização das partes. Há em nossa Constituição três ordens e não duas, como é norma no Estado federal. Em primeiro lugar, ordens regionais – os Estados – em terceiro lugar, ordens locais – os municípios. A ordem total ao mesmo tempo que prevê e reconhece os Estados, dando-lhes competências e rendas, prevê e reconhece os Municípios, entidades intra-estaduais, conferindo-lhes competências e rendas. Prevê o novo texto a auto-organização dos Estados e dos Municípios sujeitando-os aos princípios constitucionais.”⁹⁶

⁹⁵ “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

(...)

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

(...)

c) autonomia municipal;”

⁹⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. “Curso de Direito Constitucional”, 27ª edição, São Paulo: Saraiva, 2000, p.56

Compartilha do mesmo entendimento Hely Lopes Meirelles⁹⁷, o qual lecionou que os Municípios são entidades de terceiro grau e integrantes do nosso sistema federativo.

Mas não podemos deixar de consignar, que há posicionamentos em contrário, dentre os quais destaco o entendimento de José Afonso da Silva⁹⁸, o qual advoga na tese de que os municípios são meras divisões dos Estados e, o fato de terem autonomia político institucional não necessariamente implica no reconhecimento destes em uma entidade federada, na medida em que, sob a ótica do citado jurista inexistente federação de municípios.

No que pese o meu respeito a posição acima, não tenho que a tese em questão seja a mais acertada, na medida em que, conforme estudamos em tópicos pretéritos deste trabalho, diversos dos institutos analisados foram se modificando com o tempo, ou seja, moldaram-se dentro das necessidades circunstâncias de cada época, até se apresentarem com as suas características atuais.

E o instituto da Federação não é diferente!

Conforme dissertamos acima, mais especificamente o contexto histórico da Federação no Brasil, este instituto mudou suas características de forma a moldar-se as demandas circunstanciais exigidas pela realidade dos fatos de cada Carta Magna.

Com a redemocratização e o desejo do Poder Constituinte Originário em concretizar o Estado Social na Ordem Interna, somado a extensão dos Estados-membros, resta claro que a adoção de um federalismo tríplice fora, justamente, para concretizar os objetivos e princípios da nossa República, sendo o Município, portanto, o terceiro elemento nessa federação de cooperação.

Tanto que, justamente para ser preservada essa tríplice estrutura federativa, a Constituição Federal outorgou um rol de competências privativas para a União, os Estados e Municípios, assim como também veiculou competências comuns e concorrentes a esses três entes.

Ora, caso o Poder Constituinte Originário não quisesse outorgar ao Município a qualidade de ente da federação, não teria veiculado de forma tão analítica as competências e direitos dos Municípios, e delegaria tal função as Constituições Estaduais.

⁹⁷ Apud MEIRELLES, Hely Lopes. *“Direito Municipal brasileiro”*, 18ª edição, São Paulo: Malheiros, 2017, p. 33

⁹⁸ Apud DA SILVA, José Afonso. *“Curso de Direito Constitucional Positivo”*, 30ª edição, São Paulo: Malheiros, 2008/475, p. 33

De mais a mais, a nossa Constituição Federal ao impor uma tríplice estrutura no pacto federativo reforçou a principal característica de um Estado Federal, qual seja, a descentralização do poder.

E pelas razões acima, e que compartilho o entendimento de Manoel Gonçalves Ferreira Filho e Hely Lopes Meirelles sobre o caráter de ente federado dos Municípios dentro do Ordenamento Jurídico Pátrio.

No que pese a premissa de igualdade e autonomia entre os entes federados, dentro da concepção de cooperação deste sistema e da necessidade de a União diminuir as desigualdades sociais e econômicas do país, há um natural e necessária preponderância da União sobre os demais entes federados, tanto que, no que tange a competência legislativa concorrente entre os entes federados, as leis emanadas pelo Estado Federal detêm a devida supremacia sobre as leis estaduais e municipais.

O artigo 34 da nossa Constituição Federal veícuo um rol taxativo de hipótese, nas quais a nossa Lei Maior possibilita a intervenção federal, no mais, o Texto Magno também dispõe que compete a União manter relações com Estados estrangeiros e organizações internacionais.

No intuito de que os entes federados respeitem os termos da Constituição Federal, temos o Supremo Tribunal Federal para vigiar a aplicação e o respeito aos preceitos da Constituição Federal, bem como a existência de Tribunais Superior para corrigir eventuais divergências dos Tribunais inferiores quanto a vigência e eficácia das Leis Federais, não obstante todo o aparato do Governo Federal instalado nos territórios dos Estados e Municípios.

Pois bem, ultrapassado o histórico e as peculiaridades da Federação Pátria, a questão que se levante é: como garantir renda para os entes federados, a fim garantir a autonomia políticos-administrativas dos entes federados, assim como para que esses possam garantir o gozo dos direitos e garantias fundamentais para os cidadãos?

Ao menos dentro do mundo ocidental, a manutenção do Estado, opera-se através da cobrança de tributos, no caso de um Estado unitário a relação entre despesas e receitas opera-se de forma simplificada e, principalmente, sem qualquer possibilidade de ingerência e/ou interferência de terceiros.

Porém, a relação despesas e receitas em um Estado Federal, como o Brasil, torna-se mais complexa e desafiadora, na medida em que a distribuição das competências tributárias deve ser realizada de forma a evitar: a) a imposição de uma carga tributária excessiva aos contribuintes; b) distribuição assimétrica dos encargos públicos e receitas tributárias; c) guerra fiscal entre os Estados e os Municípios; d) conflito de competência tributárias; e) a interferência da livre concorrência e na liberdade econômica, a fim de propiciar a neutralidade da tributação,

evitando que a tributação seja um fatos negativo na composição do preço do produto e/ou serviço.

Ao analisarmos as situações acima exemplificadas, as quais o Poder Constituinte Originário ou Derivado - e até o mesmo o legislador infraconstitucional - deveriam observar sobre a perspectiva do âmbito da Ordem Interna, observamos que o Sistema Tributário Nacional, infelizmente, não alcançou esses objetivos.

Ora, mesmo dentro da Ordem Interna há uma maior insegurança jurídica dos entes federados, quanto a relação despesas/receitas, inegavelmente, essa insegurança aumenta, na medida em que normas jurídicas tributárias introduzidas no nosso Ordenamento Jurídico, por Tratados Internacionais, certamente podem influenciar essa relação de despesas/receitas, em especial interpretações errôneas, quando da leitura do artigo art. 151, III da Constituição Federal⁹⁹, o qual veicula o *princípio da isenção heterônoma*.

Registra-se que, uma das características do Estado Federado, é que o seu surgimento decorre de uma União de Direito Constitucional, sendo assim, no momento que um Estado ingressa em uma Federação, o mesmo perde sua soberania, ante a impossibilidade da existência de mais uma soberania no próprio Estado.

Outrossim, sob a ótica da ordem internacional, o Estado Federal detém um caráter unitário, visto que só este detém a soberania da Federação e, sob a ótica do Pacto Federativo brasileiro essa fora a escolha do Poder Constituinte, razão pela qual os artigos 21 e 84, VII e VIII da nossa Carta Magna imputam respectivamente a competência exclusiva da União e do Presidente da República nas relações internacionais de qualquer ordem, inclusive na esfera tributária.

3.2. Tributação no Contexto Constitucional

Antes de analisarmos a Tributação dentro do contexto constitucional, é importante fazermos uma análise de um instituto que é o justificador da Tributação, qual seja: a soberania.

Por essa razão, decorre a premissa de que a Tributação é um dos elementos da soberania, inclusive sobre esta relação entre tributação e soberania, são os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

“No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é

⁹⁹ "Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios."

que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. (...) Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parecer ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.”¹⁰⁰

Nos termos do citado autor, temos que embora a tributação seja um poder decorrente da soberania do Estado¹⁰¹, tal poder também justifica-se no modelo estatal adotado pela Nação, o Poder Constituinte Originário Pátrio, claramente, adotou como modelo de estado, o Estado Social Democrático de Direito.

Portanto, temos que a Tributação constitui um poder-dever do Estado, mas a finalidade deste poder-dever é obter os recursos necessários para concretizar as suas finalidades prescritas na Carta Política, quais sejam, o gozo e a fruição dos direitos e garantias fundamentais do cidadão¹⁰².

Por este motivo, atualmente prenomina uma visão humanista da tributação, no sentido de que, tal poder-dever não é um mero instrumento para custeio das atividades estatais, mas, também, um vetor garantidor da eficácia dos direitos públicos subjetivos, deste modo, ser contribuinte também é um ato de exercício da cidadania.

A tributação detém dois aspectos, o primeiro, no campo legislativo, que consiste na instituição do tributo e de normas gerais de direito tributário, através do Poder Legislativo, observando a regra da estrita legalidade, e o segundo aspecto, localizado na seara administrativa, que consiste na arrecadação e fiscalização tributária¹⁰³.

Entretanto, diferentemente de outras ordens jurídicas, a Tributação no Brasil, em qualquer um dos aspectos apresentados, é inteiramente regulada pela Constituição Federal, inclusive, sobre essa peculiaridade constitucional brasileira acerca da Tributação, são os ensinamentos de Regina Helena Costa:

“(..)a Constituição da República constitui a principal fonte do Direito Tributário no Brasil. Disciplina o sistema tributário nacional no Capítulo I do Título VI (“Da

¹⁰⁰ MACHADO. Hugo de Brito. *“Curso de Direito Tributário”*, 24ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2004, p.43;

¹⁰¹ E justamente pela justificação na soberania da Estado, o tributo detém a característica da compulsoriedade, conforme determina o artigo 3º do Código Tributário Nacional;

¹⁰² Marco Aurélio Grecco em seu livro *“Planejamento Tributário”* assevera, de forma robusta, que o nosso atual Texto Magno é a “Constituição da Sociedade”, visto que inicia o Poder Constituinte Originário, em seu preâmbulo, prevendo a busca por uma sociedade justa e igualitária, relatando em seguida os objetivos e Princípios da República, os direitos e deveres individuais e coletivos, e somente após prescreve-os (os “direitos individuais e coletivos”), trata da Organização do Estado. (*in “Planejamento Tributário”*, 3ª edição, São Paulo: Dialética, 2011);

¹⁰³ Importante consignar que, em razão dos elementos do instituto da soberania, a instituição de tributos constitui um ato indelegável, entretanto, tal característica não se apresenta no ato de arrecadação e fiscalização tributária, o qual inclusive pode ser delegado para terceiros;

Tributação e do orçamento”), em seus arts. 145 a 162. Os textos constitucionais brasileiros, tradicionalmente, cuidam de quatro temas fundamentais na seara fiscal: 1) a previsão das regras-matrizes de incidência; 2) classificação dos tributos, em razão da atuação estatal; 3) repartição de competência; 4) limitações ao Poder de Tributar.”¹⁰⁴

Acerca das limitações ao Poder de Tributar, nossa Constituição Federal limita tal poder através da: a) repartição de competências tributárias entre os entes federados; b) separação dos Poderes, ou seja, a lei oriunda do Poder Legislativo é condição necessária para criar os tributos e seus elementos constitucionalmente autorizados; c) os direitos e garantias fundamentais¹⁰⁵; d) instituição de imunidades.

Além das questões supra, o nosso Texto Constitucional, em algumas espécies tributárias, tais como contribuição de melhoria, contribuições especiais e taxas, impõe a devida afetação jurídicas sobre a destinação das receitas oriundas destes tributos, bem como regulamenta a repartição das receitas decorrentes dos impostos.

Portanto, a tributação, seja no aspecto da instituição de tributos, na arrecadação de tributos, na fiscalização das obrigações tributárias principais e acessórias é analiticamente regulada pela nossa Carta Política, vinculando, sem exceção, a conduta de todos os agentes públicos as premissas constitucionais.

Concluimos, portanto, no que tange a Tributação, o Poder Constituinte Originário não apenas prescreveu princípios, postulados ou valores, mas também impôs assertivamente regras de conduta específicas a serem observadas por todos.

3.3. As Competências Tributárias

Nos termos do artigo 1º da nossa Constituição Federal a nossa República é a formação indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, e nos termos do artigo 18 da Lei Maior a organização político-administrativa da nossa República compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo que todos esses entes federados dotados da devida autonomia.

Em razão da adoção do modelo federativo e, no intuito de manter a devida autonomia entre os entes federados, o Poder Constituinte originário estabeleceu para cada ente federado

¹⁰⁴ COSTA. Regina Helena. “Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional”, 9ª edição, São Paulo: Saraiva, 2019, p. 65

¹⁰⁵ No estudo da extensa obra doutrinária de Regina Helena Costa, assim como das suas decisões prolatadas no exercício da magistratura, o leitor irá assimilar a premissa de que, muito embora a tributação interfira em Direitos e Garantidas Individuais, mais especificamente na propriedade e na liberdade, os Direitos e Garantias Individuais, por via regressa, tais direitos também constituem um limite ao poder de tributar.

as suas obrigações para com os cidadãos, assim como determinou as fontes de receitas de cada entidade da federação, no intuito de possibilitar as suas missões institucionais e, por conseguinte para privilegiar a autonomia destes.

Desta forma, a Constituição Federal outorgou aos entes federados competência tributária, para fins de tributar determinados signos de riquezas, no intuito de possibilitar as finalidades citadas alhures.

Para Roque Antonio Carrazza o conceito de competência tributária é:

*“(...)competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, in abstrato, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculos e as suas alíquotas(...) Sublinhamos que, neste passo, **estamos aludindo à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa**(...).Conforme já consignamos, o **exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa**, que flui da Constituição. **Em suma, criar tributo é legislar.**”¹⁰⁶ **Negritos e grifos nossos.***

No mesmo sentido são os ensinamentos de Humberto Ávila:

*“As regras de competência previstas no Sistema Tributário Nacional constante na Constituição Federal de 1998 não apenas indicam o sujeito que pode (legitimamente) exercer certo poder ou competência (entes federados) e os procedimentos ou formalidades que devem ser seguidos para o seu exercício (maioria simples ou absoluta, lei ordinária ou complementar); elas também **estabelecem critérios materiais de validade, como a previsão, expressa ou logicamente implicada de aspectos das hipóteses de incidências e das consequências (fatos geradores, base de cálculos, sujeitos ativos e passivos)**”¹⁰⁷. **Negritos e grifos nossos.***

Em uma leitura sistemática da nossa Constituição Federal temos algumas características do instituto da competência tributária, quais sejam: a) Privatividade; b) Facultatividade; c) Indelegabilidade; d) Incaducabilidade; e) Inalterabilidade; f) Irrenunciabilidade.

Quanto a *privatividade* essa característica implica na premissa que a outorga da competência tributária a um ente federado, para a instituição de tributos sobre determinado fato, implica na exclusão de qualquer um outro federado em instituir tributo sobre aquele mesmo fato, por conseguinte, em razão da citada característica, o ente federado pode exercer ou não a sua competência (*facultatividade*), sem que a opção do não exercício da competência pelo decurso do tempo acarrete em perecimento desta prerrogativa (*incaducabilidade*).

¹⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”. São Paulo: Malheiros, 2019, p.426/427;

¹⁰⁷ ÁVILA, Humberto. “Competências Tributárias um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito”. São Paulo: Malheiros, 2018, p.22;

Contudo, tais características, não permitem que ente político renuncie a sua competência (*irrenunciabilidade*), quiçá delegue tal direito a terceiro (*indelegabilidade*) ou renuncie a tal prerrogativa constitucional (*irrenunciabilidade*).

Mormente, a *inalterabilidade* consiste na vedação constitucional que permite ao ente federado ou ao poder constituído ampliar ou restringir a competência tributária, certo que a alterabilidade da competência tributária está adstrita apenas ao Poder Constituinte Derivado, ou seja, apenas à Emenda Constitucional, logo, temos que, qualquer veículo introdutor de norma jurídica infraconstitucional ou decisão judicial ou administrativa que altere tal prerrogativa constitucional é nula de pleno direito.

Nestes termos são as lições da Profa. Elizabeth Nazar Carrazza:

“(...) ao exercitar sua atividade legislativa, a pessoa política deve respeitar os parâmetros constitucionais de sua competência tributária, que delimitam seu campo de atuação. Do mesmo modo, não pode constatar com os direitos do cidadão, assegurados pela Carta Magna, até porque estes foram erigidos em verdadeiros parâmetros da própria competência impositiva.”¹⁰⁸

Sendo assim, ante as características supracitadas, temos que o instituto da competência tributária é por natureza rígido e impõe ao ente federado competente e aos demais entes total respeito e observância aos preceitos constitucionais, sob pena de nulidade do ato praticado.

3.4. O Papel dos Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal nos Tratados Internacionais em Matéria Tributária

Nos termos da nossa Carta Federativa, o Poder Institucional da nossa República é organizado de forma tripartite, desta forma, temos o Poder Executivo, o Poder Legislativo e o Poder Judiciário, poderes os quais são independentes e harmônicos entre si.

No âmbito dos Tratados Internacionais, dissertamos que o Poder Legislativo tem a competência de autorizar o Presidente da República a ratificar um Tratado Internacional, o Poder Executivo, através do seu mandatário, o Presidente da República tem a competência de representar a República Federativa do Brasil na Ordem Interna e celebrar Tratados Internacionais obedecendo as premissas retro citadas e, por fim, introduzir no Sistema Jurídico Pátrio o Tratado Internacional, via Decreto Executivo.

E dentro desse contexto tripartite, referentemente aos Tratados Internacionais cabe ao Poder Judiciário julgar a pertinência dos enunciados dos Tratados Internacionais introduzidos para com os preceitos constitucionais vigentes, assim como garantir a eficácia dos Tratados Internacionais.

¹⁰⁸ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *“IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade contributiva”*. São Paulo/SP: Quartier Latim, 2015, p.173

E a Constituição Federal atribuiu ao Supremo Tribunal Federal a competência para declaração a inconstitucionalidade ou constitucionalidade de um Tratado Internacional¹⁰⁹, e de outro giro, outorgou ao Superior Tribunal de Justiça¹¹⁰ a competência para assim como revisão decisões de Tribunais inferiores, as quais contrariem ou neguem vigência a Tratados Internacionais.

E conforme, iremos demonstrar mais adiante, o instituto dos Tratados Internacionais, no que tange os seus efeitos quando do ingresso na Ordem Interna, fora construído com base nos Precedentes dessas nobres Cortes, visto que a nossa Constituição Federal é omissa no que tange a hierarquia entre Tratados e a norma infraconstitucional interna, bem como sobre os procedimentos da denúncia do Tratado *etc.*

E por esse motivo, é importante fazermos algumas considerações sobre o instituto dos Precedentes, na medida em que, em razão da omissão do Texto Constitucional sobre importantes aspectos dos Tratados, temos que os precedentes também têm realizado um importante papel de harmonização da legislação interna com os Tratados Internacionais, e neste ponto destacamos o papel do Superior Tribunal de Justiça frente à aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Nestes termos, os precedentes ao atuar na omissão do Poder Constituinte Originário e Derivado, bem como ao exercer a função de harmonização do nosso Ordenamento Jurídico aos Tratados Internacionais celebrados, conseqüentemente, garante a devida eficácia aos princípios do Direito Internacional, razão pela qual temos como imprescindível fazermos alguns apontamentos sobre tal instituto.

Pois bem, o instituto dos *precedentes* (que das diversas definições deste vocábulo adotarei, para os fins deste tópico, como a consolidação de enunciados prolatadas pelos nossos Tribunais) é máxima do chamado pragmatismo jurídico, na medida em que resultam da

¹⁰⁹ “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;”

¹¹⁰ “Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

(...)

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

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

larga experiência dos membros de um determinado Tribunal acerca de determinados temas consolidados e das repercussões fáticas dos enunciados prescritivos.

Inicialmente os precedentes não tinham eficácia vinculante, eram apenas uma evidência sobre o posicionamento do Tribunal, mas como o publicação da Emenda Constitucional n.º 45/2004, tal situação mudou com a instituição das Súmulas Vinculantes e com o instituto da repercussão geral.

Em decorrência da citada emenda, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, parte dos precedentes passaram a ter efeitos vinculantes, tanto que a boa doutrina processualista distinguia os persuasivos, tais como Súmulas, Enunciados, Orientações editadas pelos Tribunais, dos precedentes vinculantes, tais como Súmula Vinculante, Repercussão Geral e, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, os recursos repetitivos, este último ingresso no sistema jurídico pátrio pela Lei Federal n.º 11418/2006.

Com a promulgação do novo Código de Processo Civil a figura da observância aos precedentes, seja de caráter persuasivo ou vinculante, consolida-se no Direito Processual Brasileiro, obrigando os Juízes monocráticos e Tribunais a observarem os precedentes, seja de caráter persuasivo ou de caráter vinculante, conforme determina o artigo 927 do citado Código de Ritos, vejamos:

“Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.” Negrito e grifos nossos.

Da leitura do artigo em questão temos a obrigatoriedade do Juízo e do Tribunal na observância aos precedentes de qualquer espécie, sob pena de nulidade da sentença, conforme determina o inciso VI do parágrafo 1º do artigo 489 do Código de Ritos¹¹¹, salvo se o Juízo ou o Tribunal proceda o devido *distinguishing*.

Comentando a observância aos precedentes e a “nova era” do Direito Processual Pátria são as brilhantes lições de José Renato Camilotti:

“A nova era a que aludimos pode ser expressa pela adoção em nosso sistema, do mecanismo do stare decisis, na medida que se impõe a observância do Poder Judiciário em geral, das decisões que são proferidas pelas Cortes Superiores, desde o Supremo Tribunal Federal, passando pelo Superior Tribunal de Justiça, até os Tribunais de Justiça dos Estados, Tribunais Regionais Federais, etc, cada qual em seu âmbito de competência.”¹¹²

Entretanto, há autores de grande respeito, os quais ressaltam que o artigo 927 é uma redundância, na medida em que a observância dos precedentes decorre das normas constitucionais, neste sentido, destacamos a posição de Luiz Guilherme Marinoni:

“Para que se conclua que os precedentes das Cortes Supremas devem ser observados pelos Juízes e tribunais, basta estar atento às normas constitucionais(...).Portanto, o art. 927 do CPC/2015, além de desnecessário, tem caráter meramente exemplificativos.”¹¹³

Ouso discordar do ilustre processualista, primeiro, em razão da função consolidadora do Código de Processo Civil, no que tange a figura dos precedentes, segundo, muito embora as hipóteses previstas nos incisos I, II e III do artigo 927 do Diploma processual, ora *sub exame* já detinham caráter vinculante, a grande novidade está na obrigatoriedade dos Juízes e Tribunais em também observar os chamados precedentes persuasivos.

Outro ponto de divergência deste subscritor a posição de Luiz Guilherme Marinoni, está nas condições, as quais o artigo 927 do citado Diploma Processual impõe para a mudança dos

¹¹¹ “Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.”

¹¹² CAMILOTTI, José Renato. “Precedentes Judiciais em Matéria Tributária no STF”. São Paulo/SP: Noeses, 2018, p.214;

¹¹³ MARIONI, Luiz Guilherme. “Precedentes Obrigatórios”. São Paulo/SP: Revista dos Tribunais, 2015, p.288;

precedentes, que em respeito à segurança jurídica, poderá ser precedida de audiências públicas com a sociedade civil, deverá ter fundamentação específica e, caso aprovada alteração do precedente, em razão do interesse social, poderá ter seus efeitos modulados.

Sendo assim, resta pacífico que os precedentes referentes aos Tratados Internacionais em matéria tributária, prolatados pelo Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, devem ser observados por todos os Tribunais e Juízos monocráticos da nossa República, sob pena de nulidade da decisão colegiada ou monocrática.

3.5. A Forma de Introdução do Tratado Internacional em Matéria Tributária no Sistema de Fontes do Direito Positivo Pátrio

3.5.1. O Tratado Internacional em Matéria Tributária como veículo introdutor de normas ou norma introduzida no Ordenamento Jurídico Pátrio

Antes de adentrarmos no tema específico deste item, mister expor algumas premissas, para obter a coerência necessária da nossa conclusão sobre o tema em estudo.

Nas palavras do mestre de todos nós, o Dr. Paulo de Barros Carvalho, norma jurídica é:

*“a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos lingüísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo idéias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição.(...) **A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito.**”¹¹⁴ Negrito e grifos nossos.*

Assim, para que possamos compreender, ou melhor, construir a norma jurídica, não basta apenas lermos o corpo físico/gramatical do texto legal, mas sim, interpretar e analisar o conteúdo semântico de suas palavras e enunciados, para daí sim, construirmos o modal deôntico (dever/ser) da norma jurídica.

Diante desta premissa, temos que normas jurídicas não são textos, nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos, porquanto, concluímos que os dispositivos (texto legal ou veículo introdutor) se constituem no objeto da interpretação e as normas, no seu resultado.

Assim, a Constituição, Lei Complementar, Lei Ordinária, Decreto, Medida Provisória, Resoluções, Portarias são na verdade veículos introdutores de normas jurídicas e não as normas jurídicas em si.

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. “Curso de Direito Tributário”, p.08, 19ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007;

Como dito acima, nossa Constituição Federal adotou a teoria dualista, portanto, para o tratado ser integrado em nosso ordenamento, mister que o mesmo seja transformado por uma lei interna, haja vista a distinção entre a ordem jurídica interna e a ordem internacional.

Deste modo, o tratado internacional celebrado pelo Brasil, o qual ainda não tenha integrado nosso ordenamento nos termos do nosso Texto Magno, constitui-se um veículo introdutor de normas, por outro giro, o tratado ao ser integrado no sistema pátrio, mediante o competente Decreto, deixa de ser um veículo introdutor de normas, para ser uma norma introduzida.

Com efeito, o tratado internacional no ordenamento externo é um veículo introdutor de normas, e ao integrar nosso ordenamento interno, passa a ser uma norma introduzida.

3.5.2. A Recepção do Tratado Internacional em Matéria Tributária

Preliminarmente, urge afirmar que os procedimentos de ingresso de Tratados Internacionais, seja esses de ordem tributária, comercial, educacionais ou de qualquer outra matéria, seguem os mesmos procedimentos constitucionais para a sua recepção na Ordem Interna.

A única exceção a essa regra, são os Tratados Internacionais, os quais versam sobre direitos humanos, na medida em que a Emenda Constitucional n.º 45/2004, o qual inseriu o parágrafo terceiro no artigo 5º da Carta Magna¹¹⁵, permitindo que essas espécies de Tratados sejam equivalente emendas constitucionais, desde que os termos daquele sejam ratificados pelo por cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos e por três quintos dos votos dos respectivos membros.

Pois bem, ultrapassada essa necessária introdução, conforme citado acima, em razão do caráter federativo da nossa República, compete a República Federativa do Brasil (a União), representada pelo nosso Presidente, na qualidade de Chefe de Estado (*ex vi* no artigo 84, VIII da nossa Carta Política) e não de Governo, celebrar tratados internacionais.

E como bem observado por Ramon Tomazela Santos¹¹⁶, a República Federativa do Brasil, na qualidade de pessoa jurídica internacional, é representada pela União na condução

¹¹⁵ Art. 5º(...):

(...)

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

¹¹⁶ *Apud* SANTOS, Ramon Tomazela. “*Estudos de Direito Tributário Internacional*”, p.04, 1º edição, Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2019;

da política externa, razão pela qual os Tratados Internacionais obrigam a todos os entes federados, Estados-membros, Distrito Federal e os Municípios.

De outro giro, no que pese os ditames acima, conforme já citamos acima, uma das premissas que regem o Federalismo é a *Lei da Participação*, a qual determina que os Estados-membros tenham parte efetiva na condução política da Federação.

Nestes termos, os entes federados participam ativamente nas deliberações das políticas públicas e no aparato institucional da Federal, através de seus representantes no Congresso Nacional, mais especificamente pelo Senado Federal.

E uma das normas constitucionais, as quais exteriorizam as premissas da *Lei da Participação*, é o artigo 49, I da nossa Constituição Federal, o qual aduz que, na hipótese de um Tratado Internacional impor encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio brasileiro, e por consequência aos entes federados, deverá o Congresso Nacional (por obvio, com o referendo do Senado Federal) referendar tal tratado, mediante decreto legislativo, autorizando o Presidente da República a ratificar o acordo, vejamos:

*Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;*

Após a ratificação do Tratado Internacional pelo Congresso Nacional, o Presidente da República publicará um Decreto Executivo, que irá introduzir em nosso Ordenamento Jurídico, as normas que têm o mesmo conteúdo semântico daquelas constantes no Tratado celebrado na esfera internacional.

Importante lembrar que, a *ratificação constitucional* é substancialmente diferente do ato de *ratificação* previsto no artigo 11 da Convenção de Viena de 1969, na medida em que a *ratificação constitucional* é um ato realizado na Ordem Interna do Estado, bem da verdade, essa ratificação é um controle de constitucionalidade intrínseco.

Pois o objeto da análise do Congresso na *ratificação constitucional* do Tratado não estará no respeito os procedimentos de formação do Tratado Internacional previsto na Convenção de Viena, mas sim, na pertinência dessas normas aos preceitos da nossa Constituição Federal, ou seja, se as normas a serem introduzidas guardam a devida pertinência para com o Sistema.

Por outro lado, a *ratificação* prevista no artigo no artigo 11 da Convenção de Viena de 1969 é um ato realizado exclusivamente na Ordem Internacional, no qual irá declarar a sua

vontade em responsabilizar-se perante a Sociedade Internacional em cumprir os termos do Tratado celebrado.

Resumindo, a *ratificação* é uma declaração de vontade perante a Ordem Internacional e um requisito de validade do Tratado perante a Comunidade Internacional, já a *ratificação constitucional* é uma condição de validade-existência das normas introduzidas pelo Tratado perante a Ordem Jurídica Interna.

Contudo, para que o Presidente da República ou seus mandatários possa fazer a *ratificação* na Ordem Constitucional é necessário a *ratificação constitucional*, inclusive como bem asseverado por Carlos Roberto Husek¹¹⁷ o Poder Constituinte Originário optou em não permitir a *ratificação internacional* sem a *ratificação constitucional*.

No mesmo sentido também é o entendimento de Francisco Rezek¹¹⁸, o qual afirma pela impossibilidade do consentimento definitivo do Presidente da República (ratificação) sobre o Tratado Internacional, sem a devida autorização parlamentar.

Nestes termos, por força constitucional, nosso País é adepto da teoria dualista (teoria da incorporação), razão pela qual um tratado somente será válido em nosso sistema, após a publicação do competente veículo introdutor, no caso o Decreto Executivo.

Caso contrário não há que se falar em aplicação do Tratado Internacional no direito interno, mas tão somente no plano do Direito Internacional, neste sentido são as lições de Felipe Ferreira Silva:

*“(...)porquanto não admite a recepção automática dos tratados internacionais pela ordem interna, sem que sejam cumpridas as formalidades previstas no texto constitucional. Todavia, segundo nosso entendimento, a promulgação e publicação do decreto executivo, veiculando enunciados idênticos ao texto do tratado celebrado no exterior, não é condição de vigência, mas, sim, de validade desses enunciados na ordem interna. Sem que dê a enunciação por completo, há ingresso de enunciados prescritivos no sistema, não podendo cogitar-se de vigência.”*¹¹⁹

Insta salientarmos que o decreto legislativo, o qual ratifica o Tratado Internacional não são veículos introdutores da avença em nosso ordenamento, na medida em que esse veículo somente autoriza a ratificação do Tratado.

¹¹⁷ Apud HUSEK, Carlos Roberto. “Curso de Direito Internacional Público”. 14ª ed. São Paulo: Ed. LTr, 2017 p.119.

¹¹⁸ Apud REZEK, Francisco. “Direito Internacional Público – Curso Elementar”. 17ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2018, p.90.

¹¹⁹ SILVA, Felipe Ferreira, in “Tratados Internacionais: procedimento de produção, recepção no direito interno e questões correlatas”, do Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1028/1029;

Outrossim, registra-se que é vedado ao Congresso Nacional no procedimento de ratificação constitucional fazer qualquer espécie de emenda no Texto *sub exame*, desta forma, o papel do Parlamento é aprovar o rejeitar o texto da avença, em razão da sua compatibilidade ou não com da norma a ser introduzida para com os termos da Constituição Federal.

Inclusive, importante citar as lições de Roque Antonio Carrazza, o qual também é enfático que não é o Decreto Legislativo que dá vigência ao Tratado Internacional na Ordem Interna, mas sim o Presidente da República, seja na Ordem Externa, quanto na Ordem Interna.

Neste sentido, o Presidente da República, após a referida autorização, tem o poder de ratificar ou não o tratado, deste modo, sem a ratificação não podemos falar em Tratado Internacional (na qualidade de veículo introdutor de norma, no campo do Direito Internacional), quiçá na qualidade de norma introduzida, no sistema jurídico pátrio.

Aliás, nosso Supremo Tribunal Federal também já se manifestou no sentido de que o decreto executivo é o veículo introdutor de normas oriundas de tratado internacional¹²⁰, vejamos:

“MERCOSUL - CARTA ROGATÓRIA PASSIVA - DENEGAÇÃO DE EXEQUATUR - PROTOCOLO DE MEDIDAS CAUTELARES (OURO PRETO/MG) - INAPLICABILIDADE, POR RAZÕES DE ORDEM CIRCUNSTANCIAL - ATO INTERNACIONAL CUJO CICLO DE INCORPORAÇÃO, AO DIREITO INTERNO DO BRASIL, AINDA NÃO SE ACHAVA CONCLUÍDO À DATA DA DECISÃO DENEGATÓRIA DO EXEQUATUR, PROFERIDA PELO PRESIDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL, O DIREITO COMUNITÁRIO E O DIREITO NACIONAL DO BRASIL - PRINCÍPIOS DO EFEITO DIRETO E DA APLICABILIDADE IMEDIATA - AUSÊNCIA DE SUA PREVISÃO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO - INEXISTÊNCIA DE CLÁUSULA GERAL DE RECEPÇÃO PLENA E AUTOMÁTICA DE ATOS INTERNACIONAIS, MESMO DAQUELES FUNDADOS EM TRATADOS DE INTEGRAÇÃO - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. A RECEPÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DOS ACORDOS CELEBRADOS NO ÂMBITO DO MERCOSUL ESTÁ SUJEITA À DISCIPLINA FIXADA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A recepção de acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL está sujeita à mesma disciplina constitucional que rege o processo de incorporação, à ordem positiva interna brasileira, dos tratados ou convenções internacionais em geral. É, pois,

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Agravo Regimental em Carta Rogatória n.º 8279-4-República da Argentina, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 17.06.1998;

*na Constituição da República, e não em instrumentos normativos de caráter internacional, que reside a definição do iter procedimental pertinente à transposição, para o plano do direito positivo interno do Brasil, dos tratados, convenções ou acordos - inclusive daqueles celebrados no contexto regional do MERCOSUL - concluídos pelo Estado brasileiro.(...) - A recepção dos tratados internacionais em geral e dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL depende, para efeito de sua ulterior execução no plano interno, de uma sucessão causal e ordenada de atos revestidos de caráter político-jurídico, assim definidos: (a) aprovação, pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, de tais convenções; (b) ratificação desses atos internacionais, pelo Chefe de Estado, mediante depósito do respectivo instrumento; (c) **promulgação de tais acordos ou tratados, pelo Presidente da República, mediante decreto, em ordem a viabilizar a produção dos seguintes efeitos básicos, essenciais à sua vigência doméstica:** (1) publicação oficial do texto do tratado e (2) executoriedade do ato de direito internacional público, que passa, então - e somente então - a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.(...)”*

No que pese o Decreto Executivo seja o veículo introdutor do Tratado Internacional no Ordenamento Pátrio, urge ressaltarmos que o conteúdo deste veículo normativo tem que guardar estrita observância aos termos aprovados pelo Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo, a não observância do Decreto Executivo aos termos do Decreto Legislativo acarreta em inegável inconstitucionalidade da norma introduzida.

Concluimos assim, que sem a publicação do veículo introdutor (Decreto Executivo) do Tratado Internacional (na qualidade de norma introduzida) no Diário Oficial, nenhuma norma oriunda produzida na Ordem Internacional ingressa em nosso Sistema Jurídico.

3.6. A Relação e/ou hierarquia entre as normas jurídicas constantes nos Tratados Internacionais em Matéria Tributária e o Direito Interno

Antes de adentrarmos no tema em questão, embora seja ululante, temos a consignar que, sob a ótica do nosso Texto Constitucional, todos os Tratados Internacionais, independentemente da matéria que seja veiculada na avença, estão hierarquicamente subordinados a Constituição Federal.

Inclusive da análise das diversas decisões do Supremo Tribunal Federal, em especial os acórdãos que iremos tratar abaixo, tem decidido pela subordinação dos Tratados Internacionais aos preceitos da Carta Republicana.

Inclusive, não obstante o citado controle intrínseco de constitucionalidade realizado pelo Congresso Nacional no ato de *ratificação constitucional* do Tratado Internacional, a alínea *b* do inciso III do artigo 102¹²¹ da Constituição Federal outorga competência ao Supremo Tribunal Federal para declarar a inconstitucionalidade de Tratados introduzidos na Ordem Interna.

Inclusive, Sacha Calmon Navarro Coelho¹²² ao dissertar acerca do controle de constitucionalidade dos Tratados Internacionais, propõem que, tal como ocorre na Alemanha, o controle de constitucionalidade destes instrumentos internacionais seja realizado pela Suprema Corte antes do Decreto Legislativo, ou seja, que tal controle seja prévio e não sucessivo, a fim de evitar que os Tratados Internacionais após a devida ratificação constitucional seja objeto de questionamentos seja em ações de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, outorgando assim maior segurança jurídica ao nacionais e, também prestigiando os princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda* do Direito Internacional.

Portanto, resta cristalina a superioridade da nossa Lei Maior sobre qualquer norma inserida no nosso Ordenamento, via Tratados Internacionais, independentemente do objeto veiculado neste.

Tal como ocorre na Tributação, as questões referentes ao instituto dos Tratados Internacionais são inteiramente regulamentadas pela Constituição Federal, contudo, no tocante a existência ou não de hierarquia entre os Tratados Internacionais e as normas infraconstitucionais, o nosso Texto Magno não tem uma premissa expressa sobre o tema.

E pela razão acima, a existência ou não de hierarquia entre os Tratados Internacionais e as normas de Direito Interno deve ser precedida de uma análise sistemática das normas constitucionais e da jurisprudência do nosso Supremo Tribunal Federal.

¹²¹ 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;*"

¹²² *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro, in "Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – uma visão jurídica da questão", do Direito Tributário Internacional Aplicado – vol. II, coord. Heleno Taveira Torres, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 98/99;

Pois bem, da leitura sistemática do nosso Texto Magno, mais especificamente dos § 2^a e § 3^a do artigo 5^o¹²³ e do § 5^o do artigo 109 e o seu inciso V-A¹²⁴ temos pela a existência de Tratados Internacionais materialmente constitucionais, sendo esses aqueles que versem sobre Direito Humanos.

Inclusive, nos termos dissertados alhures, com a Emenda Constitucional n.º 45/2004, os Tratados Internacionais de Direitos Humanos, desde que ratificados em procedimento legislativo-constitucional específico, podem ter equivalência de Emendas Constitucionais.

Mas antes mesmo da citada Emenda Constitucional, o nosso Supremo Tribunal Federal, através do RHC n.º 79.785/RJ de relatoria do então Ministro Sepúlveda Pertence, outorgou aos Tratados Internacionais relativos aos Direitos Humanos a condição de supralegalidade.

Desta feita, sob a ótica do r. acórdão supracitado, estaria os Tratados Internacionais de Direitos Humanos, por razões óbvias, hierarquicamente abaixo da Carta Magna, mas, hierarquicamente superior a lei infraconstitucional, na medida em que, para o então Ministro Sepúlveda Pertence equiparar a lei ordinária os Tratados Internacionais citados no § 2^a artigo 5^o da Constituição Federal seria esvaziar esse comando constitucional, além de contrariar o movimento de internacionalização dos direitos humanos.

No ano de 2006, o nosso Supremo Tribunal Federal voltou a tratar do tema nos autos do RE n.º 4666.343-1/SP e novamente entendeu que os Tratados Internacionais sobre Direitos Humanos tenham o caráter de supra legalidade, mantendo dessa forma, pacificado o caráter supralegal dessa espécie de Tratado.

Diante das considerações acima, podemos considerar que, nos termos da Constituição Federal podemos afirmar que, os Tratados Internacionais sobre Direitos Humanos, introduzido na Ordem Interna após a Emenda Constitucional n.º 45/2006 e aprovados pelo Congresso

¹²³ Art. 5^o (...):

(...)*§ 2^o 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.*

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

¹²⁴ Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

(...)

V-A - as causas relativas a direitos humanos a que se refere o § 5^o deste artigo;

(...)

§ 5^o Nas hipóteses de grave violação de direitos humanos, o Procurador-Geral da República, com a finalidade de assegurar o cumprimento de obrigações decorrentes de tratados internacionais de direitos humanos dos quais o Brasil seja parte, poderá suscitar, perante o Superior Tribunal de Justiça, em qualquer fase do inquérito ou processo, incidente de deslocamento de competência para a Justiça Federal.

Nacional na sistemática § 3ª artigo 5º da Constituição Federal tem equivalência de Emenda Constitucional.

Mormente, aos Tratados Internacionais sobre Direitos Humanos introduzidos na Ordem Interna, antes da Emenda Constitucional n.º 45/2006, ou após a referida Emenda, mas sem a aprovação na sistemática do § 3ª artigo 5º da Lei Maior, nos termos do RHC n.º 79.785/RJ e do RE n.º 4666.343-1/SP, tem equivalência hierárquica supralegal, melhor dizendo, estão hierarquicamente abaixo da Constituição Federal, mas acima das leis infraconstitucionais.

E por fim, os Tratados Internacionais que não versem sobre qualquer outra matéria, exceto Direitos Humanos, inclusive aqueles relativos a matéria tributária detêm caráter infraconstitucional.

Sobre essa regra geral, são os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

“(...)é certo que os tratados internacionais, uma vez em vigor no País, incorporam-se ao Direito Interno brasileiro. Não é menos certo, porém, que, quando isto acontece, alojam-se no mesmo patamar hierárquico da leis lato sensu(...)Inexiste, pois, supremacia jurídica dos tratados internacionais (tributários ou não tributários) sobre as leis em geral.”¹²⁵

Diante do acima exposto, diferentemente dos Tratados Internacionais relativos a Direito Humanos, resta claro a inexistência de hierarquia entre as normas jurídicas em matéria tributária decorrente de Tratados Internacionais.

3.7. A Revogação do Tratado Internacional em Matéria Tributária introduzidos no Direito Interno

Conforme já estudamos alhures, a extinção do Tratado Internacional ocorrerá quando da *execução integral* das obrigações estipuladas pelas partes, pelo *consentimento mútuo* dos signatários, pela *expiração de prazo* estipulado pela convenção, ou até mesmo pela superveniência de condição resolutória, e também pela *impossibilidade de execução*, em razão do acontecimento de fatores de força maior.

Insta lembrarmos também, que o Presidente da República somente pode ratificar um Tratado Internacional após o Congresso Nacional autorizá-lo através do competente Decreto Legislativo, e após tal autorização, o Tratado Internacional ingressa no Ordenamento Jurídico através do competente veículo normativo, qual seja, o Decreto Executivo.

Pois bem, a questão ganha complexidade, em duas situações: a) o Presidente da República denuncie unilateralmente um Tratado Internacional em Matéria Tributária; b) quando

¹²⁵Apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 32º edição, São Paulo: Malheiros, 2017, p.194/195;

um Tratado Internacional de Matéria Tributária (ou não tributário) introduzido no Ordenamento Interno venha a ser expressamente ou tacitamente revogado por lei posterior.

Começemos pela primeira hipótese citada no parágrafo supra.

No ano de 1995, a nossa República ratificou a Convenção 158 da Organização Internacional do Trabalho (OIT), a qual fora introduzida no Ordenamento Jurídico que foi promulgada pelo Decreto Executivo n.º 1.855/96.

Em suma a Convenção em questão proíbe a dispensa imotivada pelo empregador, logo, sob a ótica da citada Convenção, um colaborador somente poderia ser demitido, em virtude de um motivo razoável relacionado à sua conduta, a sua capacidade profissional ou a necessidades estruturais da empresa.

Sucedede que, em razão do impacto econômico que tal Convenção poderia gerar no país, além do debate jurídico gerado no Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 1480 promovida pela Confederação Nacional dos Transportes (CNT),¹²⁶ o então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, através do Decreto Executivo n.º 2100/1996 denunciou unilateralmente a Convenção em questão.

Diante desse cenário, a Confederação Nacional dos Trabalhadores da Agricultura (Contag) e a Central Unificada dos Trabalhadores ingressaram com a devida Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 1625, sob a alegação de que o Decreto Executivo 2100/1996 não observou aos preceitos do artigo 49, I da nossa Carta Política, visto que a Convenção 158 fora devidamente ratificada pelo Congresso Nacional, não cabendo, desta forma, ao Presidente da República promulgar Decreto Executivo revogando tal ratificação.

O julgamento da citada ação de controle abstrato de constitucionalidade iniciou-se em Outubro de 2003, e nesta oportunidade, o então Relator, o Min. Maurício Corrêa, e o então Ministro Carlos Ayres Britto em seus votos julgaram parcialmente procedente a demanda sob a tese de que o Congresso Nacional tem a competência constitucional de ratificar os Tratados Internacionais, e por consequência, também tem a prerrogativa de autorizar ou não a extinção deste tratado, por meio da promulgação de Decreto Legislativo, e apenas a partir da promulgação desse veículo, estaria o Presidente da República autorizado a promulgar o Decreto Executivo.

¹²⁶ A Confederação Nacional dos Transportes (CNT) alegava em sua petição inicial que o Decreto Executivo 1.855/1996, o qual introduziu a Convenção 158 era inconstitucional, na medida em que, o Tratado Internacional introduzido no Ordenamento Jurídico equiparasse a Lei Ordinária, e o nosso Texto Magno estabelece que o veículo normativo adequado para se estabelecer a proteção contra a despedida arbitrária ou sem justa causa é a Lei Complementar. Em decisão liminar nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade em questão o Supremo Tribunal Federal entendeu que em decisão liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.480, entendeu que a Convenção 158 da OIT teria eficácia limitada e não garantia o direito ao emprego.

Assim, ambos os ministros haviam decidido que o decreto presidencial em questão deve ter interpretação conforme o artigo 49, inciso I, da Constituição Federal, de forma a condicionar a denúncia da Convenção 158 da OIT ao referendo do Congresso Nacional.

Em 2006 o julgamento é retomado e o então Min. Nelson Jobim votou pela improcedência da ação e pela constitucionalidade do Decreto Executivo, sob a justificativa de que, nos termos da nossa Constituição Federal a Presidência da República é o órgão que representa a República na Ordem Internacional e a revogação em julgamento não dependia da apreciação do Congresso Nacional.

Nesta mesma oportunidade, o também então Ministro Joaquim Barbosa votou pela procedência da ação, uma vez que a revogação de um Tratado Internacional sem a devida ratificação do Congresso Nacional representa uma latente violação da Constituição Federal.

Após os votos dos Ministros Nelson Jobim e Joaquim Barbosa, a então Ministra Ellen Gracie pediu vista, e com a sua aposentadoria, o julgamento retornou em 2015 e nesse oportunidade a Ministra Rosa Weber julgou inconstitucional o Decreto Executivo, visto que a revogação do Tratado sem a devida aquiescência do Congresso Nacional seria incompatível com o equilíbrio necessário à preservação da independência e da harmonia entre os Poderes, além de uma inobservância a a exigência do devido processo legal, e conseqüentemente tal revogação não se coaduna com o Estado Democrático de Direito.

De outro giro, o Ministro Teori Zavascki acompanhou a tese do Ministro Nelson Jobim e julgou improcedente a demanda, após o seu voto, o Ministro Dias Tofolli pediu vistas dos autos e incluiu o feito na pauta de julgamento 17 de março de 2021.

Entretanto, o feito fora retirado da pauta de julgamento e não tem data para voltar a ser analisado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Além do Ministro Dias Tofolli, ainda não votaram o Ministros Nunes Marques, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, assim como não votam os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Luiz Fux, Carmen Lúcia e Alexandre de Moraes por respectivamente sucederem aos Ministros Joaquim Barbosa, Ayres Britto, Maurício Corrêa, Nelson Jobim e Teori Zavascki.

Diante deste cenário temos que a presente discussão no Supremo Tribunal Federal esteja longe de ter um fim, mas a questão que se apresenta é que, efetivamente, dentro dos preceitos constitucionais vigentes, em especial sobre a ótica da legalidade, pois como citamos acima, um Tratado Internacional, via de regra, é recepcionado na qualidade de lei ordinária, e quando tratamos de um Tratado Internacional sobre Direito Humanos, tal instrumento pode ser recepcionado como uma norma supralegal ou como Emenda Constitucional, e por essas razão, não cabe ao Presidente da República, ainda que mandatária da República na Ordem

Internacional, revogar lei ordinária ou emenda constitucional sem a devida autorização do Congresso Nacional.

Outrossim, a revogação de um Tratado Internacional de forma unilateral pelo Presidente da República representa um grave golpe ao Pacto Federativo, mais especificamente sob o aspecto da Lei da Participação do Federalismo.

Ora, imaginemos que a nossa República celebre um Tratado Internacional, no qual crie incentivos fiscais aos Estados ou Municípios de uma determinada região, e após, por motivos políticos, o Presidente denuncie unilateralmente esse Tratado, certamente tal fato representaria um grave prejuízo econômico aos Estados e Municípios em questão.

Sendo assim, da mesma forma que os representantes políticos no Congresso Nacional devem ser consultados, quando um Tratado Internacional que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, da mesma maneira deve o Congresso Nacional ser consultado quando a denúncia de um Tratado Internacional também acarretar em encargos e prejuízos ao patrimônio nacional.

Nestes termos, não pode a Presidência da República sem o aval dos representantes políticos dos Entes Federados no Congresso Nacional denunciar unilateralmente um Tratado Internacional.

De qualquer ângulo que analisemos a presente questão, resta claro que um Tratado Internacional não pode ser denunciado sem a ratificação do Congresso Nacional, pois tal ato representaria um grave atentado ao Estado Democrático de Direito e ao Pacto Federativo.

E dessa forma, esperamos que o Supremo Tribunal Federal cumpra o seu papel constitucional e, nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 1625, e julgue a demanda em questão procedente, a fim de afastar qualquer tentativa futura de depreciação dos Poderes da República e aos entes federados.

Mormente a possibilidade de uma lei tributária posterior revogar expressamente ou tacitamente um Tratado Internacional de Matéria Tributária internalizado no nosso Ordenamento Jurídico, temos pela impossibilidade de tal ato, uma vez que nos termos do artigo 27 da Convenção sobre os Direito dos Tratados de Viena, um Estado signatário não pode arguir normas do seu Ordenamento Interno para justificar o inadimplemento de um Tratado.

Importante rememorarmos que além do artigo 27 da Convenção sobre os Direito dos Tratados de Viena, um dos princípios da Ordem Internacional é o *pact sunt servanda*, e por esse motivo as obrigações de um Tratado Internacional apenas terão termo, quando da ocorrência da *execução integral* das obrigações estipuladas, pelo *consentimento mútuo* dos

signatários, pela *expiração de prazo* do instrumento ou pela *impossibilidade de execução*, em razão do acontecimento de fatores de força maior.

Por óbvio que, o princípio internacional do *pacta sunt servanda* pode ser superado pelo primado da Constituição Federal, conforme bem asseverado pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do ADI 1480, razão pela qual um Tratado Internacional pode ser julgado inconstitucional pela nossa Corte Suprema.

Desta forma, entendo que apenas em sede de controle concentrado de constitucionalidade pode um Tratado Internacional ser inaplicado, inclusive a própria Convenção sobre os Direito dos Tratados de Viena em seu artigo 46 autoriza essa hipótese, vejamos:

*“Artigo 46. 1. Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, **a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental.**”*

Ora, resta claro que uma norma constitucional representa uma norma de direito interno de importância fundamental, ante a importância da Constituição Federal na coordenação do Ordenamento Jurídico Interno.

De mais a mais, ressaltamos que a paridade das normas internacionais tributárias introduzidas na Ordem Interna e aquelas produzidas internamente diz respeito apenas a matéria.

Na medida em que, ante as peculiaridades da introdução dos Tratados Internacionais e os princípios e regras da Ordem Internacionais, nos quais a nossa República está obrigada pela Convenção sobre os Direito dos Tratados de Viena, a revogação de um Tratado Internacionais apenas pode ocorrer em situações expressamente previstas na citada Convenção.

Nestes termos, resta claro que um Tratado Internacional de Matéria Tributária (ou não tributário) introduzido no Ordenamento Interno não pode ser expressamente ou tacitamente revogado por lei posterior.

Diante do exposto, temos que uma Tratado Internacional em matéria tributária (ou não) apenas pode ser denunciado com a devida autorização do Congresso Nacional, em razão do que dispõem a Lei da Participação dos entes federados e dos princípios e regras do Estado Democrático de Direito, em especial a legalidade.

Ademais, uma norma jurídica decorrente de Tratado Internacional somente poderá ser derrotada caso seja declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal ou o Tratado

Internacional que a originou seja denunciado pelo Presidente da República com a devida autorização legislativa.

Capítulo 4

Uma visão analítica dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária

4.1. A problemática do artigo 98 do CTN

4.1.1. Da Atecnia do vocábulo “revogam” e a primazia do princípio da boa-fé do pacta sunt servanda

Antes de ingressarmos na análise do dispositivo objeto do presente título, temos que advertir que o veículo normativo em questão gera intensos e robustos debates na seara do Direito Tributário Internacional, e por essa razão, faremos um *tour d'horizon* sobre as posições doutrinárias mais relevantes sobre a matéria e, também o entendimento da jurisprudência acerca do artigo em questão.

Outrossim, também entendemos pertinente, ainda que de forma sucinta, fazemos novamente uma diferenciação entre veículo introdutor de norma jurídica e a norma jurídica.

O maior instrumento para o operador do Direito, no ato de analisar a incidência da norma jurídica *lato senso*, é a interpretação. E conforme os ensinamentos do Prof. Silvio Rodrigues¹²⁷ a necessidade da interpretação é indiscutível e, exceto naqueles casos em que o sentido do enunciado salta em sua absoluta evidência, o trabalho de exegese apresenta-se continuamente ao jurista.

Para que possamos compreender a norma jurídica, não basta apenas lermos o corpo físico/gramatical do texto legal, mas sim, interpretar e analisar o conteúdo semântico de suas palavras e enunciados, para daí sim, construirmos o modal deôntico (dever/ser) da norma jurídica.

Aliás, sobre o fato da norma jurídica ser fruto da interpretação são sempre preciosas as lições do Prof. Michel Trope¹²⁸:

“Admite-se com mais frequência que a interpretação tenha normas por objeto. Na realidade, essa idéia não é aceitável e deve ser rejeitada, uma vez que se apóia, com efeito, sobre uma confusão entre um texto (ou, mais precisamente, um fragmento de texto, um enunciado), por um lado, e uma norma, por outro. A norma nada mais é que a significação prescritiva de um enunciado. Dizer que um texto pode ter várias significações é afirmar que ele pode exprimir várias normas.(...) Por conseguinte, a interpretação não pode ter por objeto nada que não seja um enunciado e consiste em determinar a norma que ele exprime. A idéia já formulada de que antes da interpretação não existe significação pode,

¹²⁷ RODRIGUES, Silvio. *“Direito Civil vol 1”*. 34ª edição, 3ª tiragem, São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p.24;

¹²⁸ TROPE, Michel. *“A filosofia do Direito”*. Tradução de Ana Deiró, São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p.132/136;

portanto, ser reformulada nos seguintes termos: antes da interpretação não existe norma, mas um simples texto”.

E para extrairmos a norma jurídica veiculada no artigo 98 do nosso Código Tributário Nacional é imperioso citarmos seus enunciados:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Preliminarmente, no que tange a palavra ao vocábulo “revogam”, temos que tal palavra é uma atecnia legislativa¹²⁹, na medida em que, conforme asseverado por Betina Treiger Grupenmacher¹³⁰, os Tratados Internacionais não revogam ou derogam a norma interna, visto que a norma interna continuará válida e vigente, o que ocorre efetivamente ocorre é a suspensão da eficácia da norma interna, enquanto a norma introduzida pelo Tratado estiver vigente dentro da Ordem Interna.

Salientamos que, a suspensão da eficácia da Lei Interna ocorrerá tão somente entre os Estados signatários, desta forma, apenas para fins didáticos e exemplificativos, imaginemos que o Brasil e a Argentina assinem um acordo isentando de Imposto de Renda os cidadãos argentinos, os quais tenham domicílio tributário no Brasil, neste caso a eficácia das normas tributárias internas relativas ao Imposto de Renda estão suspensas apenas em relação aos cidadãos argentinos, mantendo-se eficaz em face de outros estrangeiros com domicílio fiscal no Brasil.

Nestes termos, ocorrendo a denúncia do Tratado Internacional ou a sua extinção em razão de qualquer uma das hipóteses já dissertadas alhures, é restabelecida a eficácia plena da norma interna.

Acerca da significação do vocábulo “revogam” são as lições de Ramon Tomazela Santos¹³¹:

¹²⁹ Sobre esse ponto, tenho como necessário citar os ensinamos de Regina Helena Costa: “A dicção da norma em análise não é das mais técnicas, pois os tratados e convenções internacionais não ‘revogam’ a legislação interna. O que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que com esta forem conflitantes.” (in “Código Tributário Nacional Comentado em sua Moldura Constitucional”, 1ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021, p.213)

¹³⁰ Apud GRUPENMACHER, Betina Treiger. “Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna”, 1ª Edição, São Paulo: Dialética, 1999, p.113;

¹³¹ SANTOS, Ramon Tomazela. “Estudos de Direito Tributário Internacional”. 1ª Edição, Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2019, p. 344;

*“À evidência, ao redigir o artigo 98 do CTN, o legislador não pretendeu dizer que os acordos internacionais realmente revogam a legislação interna, mas, sim, que as disposições devem ser observadas no caso concreto, como forma de garantir o cumprimento dos compromissos assumidos pelo Estado brasileiro perante a comunidade internacional, à vista do princípio do *pacta sunt servanda*, consagrado na Convenção de Viena. O tratado internacional suspende momentaneamente os efeitos da lei interna, apenas nas relações entre os Estados contratantes; Com a denúncia do tratado, a lei interna volta a ser integralmente aplicável(...)”.*

Importante lembrar que um dos principais princípios do Direito Internacional e, por consequência dos Tratados Internacionais são os princípios da *boa-fé* e do *pacta sunt servanda*, os quais impõem aos Estados signatária a observância aos termos ratificados no Tratado Internacional e o compromisso das partes em garantir a eficácia jurídica do mesmo.

E nestes termos, o artigo *in casu* tem a finalidade de evitar um fenômeno conhecido no Direito Internacional Tributário chamado de *tax treaty override*, fenômeno que consiste no detrimento das normas tributárias decorrentes de um Tratado Internacional pela aplicação da norma tributária interna, o que obviamente constitui em uma desrespeito a eficácia do Tratado Internacional celebrado, e por consequência um desrespeito os princípios internacionais da *boa-fé* e do *pacta sunt servanda*, além de constituir um infração aos artigos 26¹³² e 27¹³³ da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Portanto, a norma jurídica em questão não é destinada apenas a Administração Pública Tributária e ao Poder Judiciário, para fins de aplicação do Tratado (o que trataremos com mais rigor adiante), mas também uma advertência destinada ao legislador, a fim de evitar a alteração legislativa interna daquilo que fora pactuado na Ordem Internacional.

Imperioso ressaltar que, conforme consignado por Beatriz Mattei de Cabane Oliveira¹³⁴ o *tax treaty override* não pode ser equiparado com um ato de interpretação, visto que trata-se de um ato deliberado do legislador infraconstitucional brasileiro, que através da atividade legislativa atenta para a eficácia de um Tratado Internacional em Matéria Tributária celebrado com outras pessoas de direito público internacional.

¹³² “Artigo 26: *Pacta sunt servanda*: Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.”

¹³³ “Artigo 27: *Direito Interno e Observância de Tratados*: Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46”.

¹³⁴ OLIVEIRA, Beatriz Mattei de Cabane. “O Treaty Override no Brasil. Considerações Sobre a Jurisprudência Pátria e o art. 98 do Código Tributário Nacional” in *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n.º 06 (2019), São Paulo: IBDT, 2019, p.75;

Portanto, temos que, ainda que seja mal redigido, o artigo 98 do Código Tributário Nacional é justamente a exteriorização na Ordem Interna dos princípios internacionais da *boa-fé* e do *pact sunt servanda*, de forma que as disposições do Tratado Internacional em matéria tributária sejam fielmente observadas na Ordem Interna, seja pelo legislador, quanto pela Administração Pública Tributária de qualquer ente da federação.

4.1.2. Da (in) constitucionalidade do artigo 98 do CTN

Como citado acima, a norma jurídica veiculada no artigo em questão gerou (e ainda gera) intensos debates acadêmicos e, uma das teses sobre o dispositivo é acerca da sua inconstitucionalidade.

Muito embora atualmente tenha um posicionamento diverso, Roque Antonio Carraza¹³⁵ já defendeu a tese da inconstitucionalidade do dispositivo normativo em questão.

De outro giro, Sergio André Rocha¹³⁶ leciona que o artigo 98 do Código Tributário Nacional é inconstitucional, na medida em que inexistente fundamento constitucional que sustente a superioridade hierárquica dos Tratados Internacionais sobre as normas tributárias internas, não obstante que o artigo 146 da nossa Carta Magna não autoriza a Lei Complementar a possibilidade de outorgar superioridade hierárquica a norma tributária introduzida, via Tratado Internacional.

Concordamos com a tese de que não cabe a Lei Complementar estabelecer hierarquia normativa, e infelizmente, o Poder Constituinte originário deixou uma lacuna constitucional sobre o tema.

Mas, no que pese o nosso respeito aqueles que advogam pela inconstitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional, entendemos que a norma em questão não impõe hierarquia normativa, mas com dissertado alhures, internaliza na Ordem Interna os princípios da *boa-fé* e do *pact sunt servanda*, portanto, conforme leciona José Souto Maior Borges¹³⁷ o artigo, ora *sub exame*, é meramente declaratório dos efeitos do ato internacional¹³⁸.

¹³⁵ Apud CARRAZA, Roque Antonio. “Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais” in *Revista de Direito Tributário n.º 64*, São Paulo: Malheiros, 1995, p.186;

¹³⁶ Apud ROCHA, Sergio André. “Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro”. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.80;

¹³⁷ Apud BORGES, José Souto Maior. “Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados Membros e Municípios”. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. Org. Antonio Bandeira de Mello. São Paulo: Malheiros, 1997, p.174;

¹³⁸ Na mesma linha de que o artigo 98 do Código Tributário Nacional é um critério de aplicabilidade, é a posição de Heleno Taveira Tôres: “Assim, são demarcadas as duas funções do art. 98 do CTN: recepção sistêmica das normas convencionais e, quanto à execução destas, um comando comportamental – modalizado deonticamente como ‘proibido’ – destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração in fieri, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do

Inclusive sobre os efeitos declaratórios do artigo 98 do Código Tributário Nacional merece citação os ensinamentos do autor supracitado¹³⁹:

“A rigor, o art.98 é neutro quanto às relações hierárquicas entre tratado e lei. Dele não é legítimo extrair-se conclusão pela primazia e os tratados sobre as leis federais. Sequer prescreve esse dispositivo que, na hipótese de conflitos entre tratado e lei posterior, prevalece o tratado. Intepretação do art.98 segundo a lógica do razoável extrairá dele um comando para que o legislador federal, isso sim, se abstenha de editar leis posteriores incompatíveis com os tratados preexistentes. Se não se abstém, cede terreno para a sua própria inaplicabilidade. Não é norma de sobredireito, portanto. Hierarquicamente o art. 98 é norma infraconstitucional, dele não se podendo consequentemente extrair critério definitivo para solução de conflitos entre tratado e lei tributária, matéria sob reserva constitucional (...)”.

Ante os termos acima, com todo o respeito aos que autores que entendem ao contrário, não podemos aceitar a tese de inconstitucionalidade do artigo em tela, com base nas premissas de que tal dispositivo enuncia hierarquia normativa reservada ao nosso Texto Constitucional.

Outrossim, a Constituição Federal impôs a necessidade de Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na nossa Lei Maior.

Desta forma, em observância aos termos do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional foi recepcionado na qualidade de Lei Complementar, nestes termos é o veículo normativo, o qual dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário direcionadas a todos os entes políticos, por essas razões, é defeso a qualquer ente federado ou poder constituído ignorar as regras constantes no *Codex* em questão.

Nestes termos, o artigo 98 do Código Tributário Nacional está inserido nesta função constitucional de veicular uma norma geral para constituir uma regra de aplicação dos Tratados Internacionais na Ordem Interna.

E por essa razão, temos que o artigo objeto do presente estudo, cumpre a sua função estipulada pelo Sistema Jurídico Pátrio, razão pela qual não resta dúvidas sobre a constitucionalidade da norma jurídica *in casu*.

De mais a mais, em uma análise do presente debate sobre um prisma pragmático, temos que o nosso Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 229.096/RS¹⁴⁰ reconheceu a

princípio pacta sunt servanda intra pars o que confirma o princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais sobre o direito interno, como decorrência da aplicação do art. 4ª da CF. Mas se ele (art. 98) não existisse, pelas características do sistema brasileiro, supradescritas, em nada se alteraria o mecanismo de recepção.” (in “Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas”, 2ª Edição, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p.579);

¹³⁹ BORGES, José Souto Maior. *“Direito Humanos e Tributação”*. Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume II. Coord. Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.82;

constitucionalidade do artigo em questão, afirmando inclusive que o mesmo tem caráter nacional e eficácia para a União, os Estados e os Municípios.

Em outra oportunidade, mais especificamente no voto do Relator do RE n.º 460320¹⁴¹, o Ministro Gilmar Mendes assim consignou seu entendimento:

“Dessa forma, a questão constitucional cinge-se à relação entre normas internas infraconstitucionais e tratados internacionais em matéria tributária. Especificamente, pondera-se a recepção, ou não, do art. 98 do CTN pela Carta Magna(...) No mínimo, a Constituição Federal permite que norma geral, também recebida como lei complementar por regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II e III, da CF/1988), garanta estabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária, em detrimento de legislação infraconstitucional interna superveniente, a teor do art. 98 do CTN, como defende autorizada doutrina (...)”.

Com isso, no que pese as nossas críticas a redação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, ignorar a função deste dispositivo normativo, na qualidade de norma geral de aplicação dos Tratados Internacionais, seria um grave golpe naquilo que Paul Kirchhof¹⁴² chama de dever de coerência na aplicação da lei.

E por fim, pelas razões acima expostas, o artigo objeto do presente item, no que a sua relação de pertinência para com o Texto Constitucional, seja sob a ótica da boa doutrina, quanto da jurisprudência, não vislumbramos inconstitucionalidade no dispositivo normativo em questão.

4.1.3. Do Conflito entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e as normas jurídicas internas

¹⁴⁰ “DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. **O artigo 98 do Código Tributário Nacional “possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios” (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão).** 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (STF, RE 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Redator do acórdão: Min. Cármen Lúcia, j. 16.8.2007) **Negrito e grifos nossos.**

¹⁴¹ STF, RE 460320, Rel. Min. Gilmar Mendes, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020;

¹⁴² KIRCHHOF, Paul. *“Tributação no Estado Constitucional”*. Tradução de Pedro Adamy, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2016, p.57;

Pois bem, conforme já dissertamos acima, no Sistema Jurídico Brasileiro a Constituição Federal é norma jurídica de organização, a qual limita o Poder Estatal e estabelece os valores, objetivos e princípios, os quais regem a nossa República, assim como estabelece os os direitos e garantias dos cidadãos.

Ademais, é a Constituição Federal que limita e estabelece a competência do legislador infraconstitucional e do Poder Constituinte Derivado na produção normativa interna ou da recepção de normas introduzidas no Sistema Jurídico, mediante Tratados Internacionais.

Nestes termos, inexistente norma jurídica que se sobreponha a Constituição Federal, sendo que na existência de conflito entre qualquer norma jurídica e a Carta Magna, obviamente, a primeira será expurgada do Ordenamento, através de uma das espécies de controle de constitucionalidade.

Portanto, na existência de um conflito entre a norma jurídica decorrente de Tratado Constitucional e a Constituição Federal, obviamente sempre prevalecerá o Texto Magno, na medida em que a Constituição Federal, dentro do nosso Sistema Jurídico, sempre representará uma norma de direito interno de importância fundamental, nos termos do artigo 46 da Convenção sobre os Direito dos Tratados de Viena, logo, o princípio internacional do *pacta sunt servanda* sempre será superado pela Constituição Federal.

Entretanto, a questão torna-se controvertida quando tratamos de conflito entre normas tributárias infraconstitucionais para com as normas tributárias internas, uma vez que, *a priori*, essas normas estão no mesmo patamar hierárquico normativo, conforme podemos constatar no entendimento consolidado pelo nosso Supremo Tribunal Federal nos autos do HC n.º 72131/RJ e na Medida Cautelar ajuizada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 1480-3.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça até o ano de 2004 utilizava o critério tratado-lei e do tratado-contrato, para afirmar que a norma de aplicação veiculada no artigo 98 do Código Tributário Nacional aplicava-se apenas ao Tratado Contrato¹⁴³.

Contudo, no que pese o meu respeito aos Ministros que adotavam essa distinção, entendo que Tratado Internacional é Tratado Internacional e a sua classificação tem relevância, duvidosa, inclusive, sob o aspecto doutrinário, inclusive Celso de Albuquerque Mello¹⁴⁴ leciona que não tem valor algum e que a doutrina nunca teve consenso sobre o que é um Tratado-lei e o que é um Tratado-contrato.

¹⁴³ REsp n.º 41.811, 1ª T, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 15.12.1993; no mesmo sentido Agravo 67.007, 2ª T, Rel. Min. Pádua Ribeiro, j. 03.04.1997 e REsp n.º 196.550, 1ª T, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 18.03.1999;

¹⁴⁴ *Apud* MELLO, Celso de Albuquerque. “Curso de Direito Internacional Público”. 15ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.170

Entretanto, no ano de 2004 com o julgamento do REsp n.º 426.2004 (Caso Volvo) a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça iniciou uma mudança para o critério da especialidade (*lex specialis derogat generalis*¹⁴⁵), ou seja, aquela r. Corte entendeu que o Tratado Internacional objeto da demanda afasta a incidência da norma tributária interna, a qual permanece vigente apenas para demais hipóteses não previstas no Tratado.

Essa tese consolidou-se no Superior Tribunal de Justiça com o acórdão prolatado nos autos do Recurso Especial n.º 1.161.467-RS¹⁴⁶, vejamos:

“O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio lex specialis derogat generalis, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.”

Importante salientar que a tese adotada pelo Superior Tribunal de Justiça converge para com o entendimento ainda prevalecente no Supremo Tribunal Federal desde 1977, em razão do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 80.004 e também nos autos da Medida Cautelar ajuizada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 1480-3.

Inclusive a doutrina majoritária¹⁴⁷ adota a tese em questão, contudo, não podemos olvidar de citar o importante posicionamento de Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁸, o qual entende que não pode ser aplicado o postulado da especificidade, na medida em que a norma jurídica introduzida por Tratado Internacional são incompletas e exigem a devida complementação da Ordem Interna.

Por fim, mesmo que considerássemos hipoteticamente que o artigo 98 do Código Tributário Nacional tivesse sido declarado inconstitucional pelo nosso Supremo Tribunal Federal, em razão da lacuna constitucional sobre o tema, em virtude do que dispõem o artigo

¹⁴⁵ O *Postulado da Especialidade* consiste na premissa de que a lei especial afasta a aplicação da lei geral. O princípio em questão está normatizado no § 2º do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto Lei n.º 4657/1942), vejamos: “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

¹⁴⁶ Tese a qual fora reafirmada em abril/2021 no julgamento do AgInt no REsp 1897955/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2021, DJe 01/07/2021;

¹⁴⁷ *Apud* COSTA. Regina Helena. “Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional”, 9ª edição, São Paulo: Saraiva, 2019, p. 186 e *apud* MARTINS, Marcelo Gerra. “Tratados Internacionais em Matéria Tributária em um Ambiente de Economia Globalizada” in Direito Tributário Internacional – Teoria e Prática. Coord. Demes Britto e Marcos Paulo Caseiro. 1ª Edição. São Paulo: Ed. RT, 2014, p.432;

¹⁴⁸ *Apud* SCHOURI. Luís Eduardo. “Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro”. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2006, p.285;

108¹⁴⁹ do Código Tributário Nacional determina que na ocorrência de uma lacuna legislativa, será aplicado os princípios gerais de direito público, portanto, ainda nessa situação hipotética, o postulado da *lex specialis* mostra-se como a solução mais adequada para a solução de conflito entre normas tributárias decorrentes de Tratado Internacional e as normas tributárias internas.

4.2 O Dever de Harmonização e a Desoneração de Tributos Estaduais e Municipais em razão de Tratados Internacionais

Antes de ingressarmos no tema em questão, é importante revisitarmos alguns conceitos preteritamente trabalhados, em especial o instituto do Federalismo pátrio.

Conforme estudamos no Capítulo 2 da presente dissertação, o Estado Federal decorre de a necessidade dos seus Estados-membros fazerem frente as necessidades impostas pelo contexto social-econômico da Ordem Internacional.

Portanto, o Estado ao ingressa em uma Federação, o mesmo perde sua soberania, visto que conforme já citamos acima, em razão do elemento de unicidade da soberania, resta impossível a existência de mais uma soberania no próprio Estado.

Logo, o Estado-membro renúncia a sua soberania e aceita a limitação do seu poder político e jurídico, no intuito de prosperar, seja na esfera social, quanto na esfera econômica, nestes termos, sob o prisma da Ordem Internacional, o Estado Federal detém um caráter unitário, visto que só este detém a soberania da Federação, e inverter tal premissa é negar a justificação do Estado Federal.

E em razão do caráter federativo da nossa República, compete a República Federativa do Brasil (a União), representada pelo Presidente da República, na qualidade de Chefe de Estado, celebrar tratados internacionais.

Tendo em vista que a República Federativa do Brasil, na qualidade de pessoa jurídica internacional, é representada pela União na condução da política externa, os Tratados Internacionais celebrados pela República, como bem asseverado pelo Supremo Tribunal Federal¹⁵⁰, possuem caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios,

¹⁴⁹ "Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido."

¹⁵⁰ STF, RE 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Redator do acórdão: Min. Cármen Lúcia, j. 16.8.2007

portanto, os Tratados Internacionais obrigam a todos os entes federados, Estados-membros, Distrito Federal e os Municípios.

Tal premissa decorre do fato de que, conforme já dissertamos alhures, em razão da *Lei da Participação* que rege o Federalismo pátrio, os Estados-membros têm efetiva participação nas deliberações das políticas públicas e no aparato institucional da Federal, através de seus representantes no Congresso Nacional (Senado Federal).

E nos termos do artigo 49, I da nossa Constituição Federal, na hipótese de um Tratado Internacional impor encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio brasileiro, e por consequência aos entes federados, deverá o Congresso Nacional (com o referendo do Senado Federal) referendar tal tratado, mediante decreto legislativo, autorizando o Presidente da República a ratificar o Tratado.

Portanto, nenhum Tratado Internacional pode ser ratificado na Ordem Internacional pelo Presidente da República sem a anuência dos representantes dos Estados-membros, e conseqüentemente, após o cumprimento das formalidades constitucionais, não poderá esses últimos se escusarem a cumprir com os preceitos do Tratado Internacional celebrado.

De outro giro, conforme já estudamos no Capítulo 1 da presente Dissertação, mais especificamente no item 1.3., nas Uniões entre Estados temos, as Uniões Constitucionais, as quais geram um novo Estado na Ordem Internacional, tal como ocorre na Federação, e também temos a União de Direito Internacional, a qual não é realizada da celebração de um Tratado Internacional.

Como citado alhures, essa espécie de União ganhou destaque na Ordem Internacional, a partir do pós-guerra, ante a necessidade de evitar novos conflitos armados, e no início da década de 90, tornou-se um grande instrumento para questões econômicas e comerciais, razão pela qual passou a ter um formato de comunidade (comunitário) ou de sociedade (societário).

Dentre os modelos de União Comunitária destacamos a União Europeia, MERCOSUL, NAFTA, Aliança do Pacífico e mais recentemente a Parceria Econômica Regional Abrangente (RCEP) envolvendo diversos países asiáticos liderados pela China.

Nessas espécies de Uniões comunitárias a intenção dos signatários é fomentar a economia dos Estados membros, através da padronização da legislação dos países membros, na derrubada de barreiras alfandegárias, para a instituição do livre transito de pessoas, mercadorias e serviços.

Pois bem, a questão é que, no intuito de garantir a devida autonomia político-administrativa entre os entes federados (os quais incluímos os Municípios, conforme dissertamos no item 3.1.2 do Capítulo 3), o Poder Constituinte Originário outorgou uma série de

competências tributárias a esses entes, as quais podem incidir sobre mercadorias ou serviços importados para o território do ente federal ou exportados do território do ente federado.

E justamente para que as Uniões Comunitárias alcancem seus objetivos e prosperem, no caso do Brasil, o dever de harmonização não está restrito no âmbito federal, mas também dos Estados e Municípios.

Em suma, para alcançar os objetivos impostos pela União Comunitária, no âmbito tributário, os Estados e Municípios têm a obrigação de harmonizar as suas legislações tributárias aos termos do Tratado Internacional, no qual foi constituída a União Comunitária.

Tomamos como exemplo o MERCOSUAL criado pelo Tratado de Assunção, que no artigo 1º assim determina:

“Artigo 1. Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará “Mercado Comum do Sul” (MERCOSUL).

Este Mercado Comum implica:

A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente;

O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;

***A coordenação de políticas** macroeconômicas e **setoriais** entre os Estados Partes de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegárias, de transporte e comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes, e*

O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.”

Pois bem, resta claro e inequívoco que, na Ordem Internacional, vivemos em uma era de cooperativismo em virtude dos efeitos da globalização social e econômica, sendo assim, com esse crescente fluxo de pessoas e mercadorias, inevitavelmente, a figura do Estado moderno buscam fomentar as relações econômicas com outros países e, ao mesmo tempo, mostrar-se competitivo economicamente.

Sendo assim, o Tratado Internacional surge como um vetor desses objetivos/necessidades, desta forma, os Tratados Tributários em matéria tributária são, bem da verdade, normas tributárias extrafiscais, visto que sua função primordial não é arrecadatória, mas sim para: *i)* evitar a bitributação; *ii)* ofertar incentivos fiscais, em sua maioria através de isenções; *iii)* simplificar obrigações tributárias acessórias; *iv)* harmonizar a legislação tributária para fins comunitários.

Pois bem, dos objetos possíveis acima citados, aquele que carrega maior controvérsia, sem dúvida é a possibilidade de Tratados Internacionais ofertarem incentivos fiscais, através de isenção de tributos estaduais e municipais, seja pelo fato de que a isenção é uma prerrogativa do ente que detém competência tributária, razão pela qual a isenção constitui e em uma autolimitação ao poder de tributar.

Não obstante as premissas acima, a controvérsia também está nas premissas constitucionais enunciadas no inciso III do artigo 151 da nossa Constituição Federal, *in verbis*:

“Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

Antes de analisarmos o artigo constitucional, ora *sub exame*, é importante fazermos uma distinção entre as espécies de isenções, as quais interessam ao escopo da presente dissertação, a saber: isenções heterônomas e isenções convencionais.

A isenção heterônoma, como bem asseverado por José Souto Maior Borges¹⁵¹ é aquela incidente em tributos locais decorrente de lei federal editada pela União, em decorrência de interesses nacionais.

A isenção em questão, teria, portanto, um caráter híbrido, na medida em que constituiria em uma autolimitação ao poder de tributar para a União, mas, de outro lado, para os Estados e Municípios, constituiria em uma limitação heterônoma de direito interno de seus respectivos poderes de tributar.

Registre-se que, essa espécie de isenção era permitida na Constituição Federal de 1967¹⁵², mais especificamente em seu artigo 20, § 2º¹⁵³, desde que veiculada através de Lei Complementar e justificada no interesse social e econômico nacional.

¹⁵¹ *Apud* BORGES, José Souto Maior. “*Teoria Geral da Isenção Tributária*”. 3ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 156/157;

¹⁵³ “Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)”

Mormente a isenção convencional¹⁵⁴ está decorre da(s) avença(s) da nossa República com outra(s) Pessoa(s) de Direito Internacional Público, mediante Tratado Internacional assinado com estrita observância aos preceitos da Convenção sobre os Direito dos Tratados de Viena e da Constituição Federal atinentes à espécie.

Portanto, temos que as origens desses institutos são distintas, enquanto a isenção heterônoma está na Ordem Interna, a isenção convencional está na Ordem Externa, e, por consequência, os veículos normativos dessas espécies também são distintos, a primeira decorre de Lei interna e a segunda de Tratado Internacional.

Feitas essas considerações, voltemos a devida análise do inciso III do artigo 151 da nossa Constituição Federal, o qual veda a figura da isenção heterônoma dentro da atual realidade do nosso Sistema Jurídico.

Contudo, não podemos confundir a vedação expressa no inciso III do artigo 151 da nossa Constituição Federal com a isenção convencional¹⁵⁵, pois como citado acima, essas isenções têm naturezas jurídicas completamente distintas.

Não obstante tal fato, conforme robustamente lecionado por Leandro Paulsen¹⁵⁶ a vedação imposta no dispositivo normativo supracitado é destinada a União, na qualidade de pessoa jurídica de direito público interno, com isso, tal vedação está na esfera da Ordem Interna do nosso Sistema Jurídico e restrita ao relacionamento entre os entes federados.

Porém, a República Federativa do Brasil nas suas relações internacionais pode celebrar Tratados Internacionais e, através desse veículo normativo, por razões extrafiscais pode outorgar isenções de qualquer tributo de competência de qualquer ente federado.

Neste sentido são as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁵⁷:

“Uma coisa é vedar à União a utilizar de lei para isentar impostos estadual e municipal. Outra coisa é recepcionar isenção derivada de tratado internacional (e não de lei complementar ou federal). A isenção heterônoma decorre de lei. A

§ 2º - **A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.**” Negrito e grifos nossos.

¹⁵⁵ João Marcello Tramuja Bassaneze reforça que a isenção tributária no âmbito dos Tratados Internacionais constituem em uma método unilateral de eliminação da pluritributação (in *“Pluritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação”*, do Direito Tributário Internacional Aplicado – vol. I, coord. Heleno Taveira Torres, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 457;

¹⁵⁶ Apud PAULSEN, Leandro. *“Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”*. 18ª Edição, 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2018, p.255;

¹⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro, in *“Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – uma visão jurídica da questão”*, do Direito Tributário Internacional Aplicado – vol. II, coord. Heleno Taveira Torres, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.99;

isenção convencional, de tratado internacional. Quanto a essa última, o Direito brasileiro prescreve a sua obediência pela Nação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). (...) Inexiste vedação à validade, em relação a estados e municípios, da isenção decorrente de tratado em matéria tributária ”

Não obstante o entendimento da boa doutrina, insta salientar que, tanto o Superior Tribunal de Justiça¹⁵⁸, quanto o nosso Supremo Tribunal Federal¹⁵⁹ pacificou a possibilidade da desoneração de tributos estaduais e municipais por Tratados Internacionais, para tanto, temos como necessário citar recente decisão da nossa Suprema Corte¹⁶⁰ sobre a matéria em questão:

*“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS IMPORTADOS DE PAÍSES SIGNATÁRIOS DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO – GATT. SIMILAR NACIONAL. ISONOMIA NA TRIBUTAÇÃO. CONSTATAÇÃO A PARTIR DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS E INCURSIONAMENTO NO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. OFENSA REFLEXA E SÚMULA Nº 279 DO STF. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. MATÉRIA COM REPERCUSSÃO GERAL REJEITADA PELO PLENÁRIO DO STF NO ARE 748.371. CONTROVÉRSIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. 1. **O Plenário desta Corte, no julgamento do RE 229.096, Relatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia, fixou entendimento de que a isenção de ICMS relativa à mercadoria importada de país signatário do GATT, quando isento o similar nacional, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não se aplicando a limitação prevista no artigo 151, III, da Constituição Federal (isenção heterônoma) às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional.** 2. Acórdão recorrido que concluiu, com base na interpretação de normas infraconstitucionais (Convênio ICMS 128/1994-CONFAZ, Decretos Estaduais nº 14.876/1991, 19.631/1997 e 20.411/1998) e na análise das provas dos autos, no sentido de que tanto o produto importado de país signatário do GATT quanto seu similar nacional já são submetidos à mesma carga tributária. Impossibilidade de rever esse entendimento no recurso extraordinário. No caso, a afronta à Constituição, se existente, seria indireta e incidiria o óbice erigido pela Súmula nº 279 do STF. 3. A parte se valeu dos meios recursais cabíveis e teve a jurisdição devidamente prestada por decisões fundamentadas, embora contrária aos seus interesses. Assim, não resta caracterizada a negativa de prestação jurisdicional. 4. Os princípios da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal e dos limites da coisa julgada, quando debatidos sob a ótica infraconstitucional, não revelam repercussão geral apta a tornar o apelo extremo admissível, consoante decidido pelo Plenário Virtual do STF na análise do ARE 748.371-RG, da Relatoria do Min. Gilmar Mendes. 5. In casu, o acórdão recorrido*

¹⁵⁸ Vide Súmula 20 (“A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”) e Súmula 71 (“O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM”)

¹⁵⁹ Vide Súmula 575 (“À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional.”) e RE 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Redator do acórdão: Min. Cármen Lúcia, j. 16.8.2007

¹⁶⁰ ARE 831170 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015;

extraordinariamente assentou: "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. BACALHAU IMPORTADO DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO DO ICMS PELO ESTADO DE PERNAMBUCO INCIDENTE SOBRE O PRODUTO SIMILAR (PEIXE SECO). INCABÍVEL O RECOLHIMENTO DE APENAS 2,5%. PRODUTO NACIONAL TRIBUTADO A MAIOR. OFENSA AO PRINCÍPIO ISONÔMICO. VIGÊNCIA DECRETO 19.631/97. RECURSO IMPROVIDO". 6. Agravo regimental DESPROVIDO."

Nestes termos, resta claro e cristalino que a jurisprudência pátria permite a desoneração de tributos estaduais e municipais, mediante Tratado Internacional celebrado pela República Federativa do Brasil e que a vedação do III do artigo 151 da nossa Constituição Federal está estritamente vinculada a Ordem Interna.

E por fim, para fins de alcançar objetivos comunitários, os Estados e Municípios têm o dever de harmonizar as suas legislações tributárias, nos termos estabelecidos pelos Tratados Internacionais celebrados pela República.

CONCLUSÃO

A primeira premissa conclusiva dessa dissertação é que não podemos estudar os Tratados Internacionais, assim como não podemos tratar de Tributação, sem termos suficientemente solidificados os elementos essenciais da Teoria Geral do Estado, em especial os institutos da Soberania, Estado e Território.

É fato que o Estado decorre de uma evolução histórica da humanidade, e por consequência, o conceito deste instituto está em contínua modificação e, mesmo que venhamos a limitar o nosso conceito na “fotografia atual” do Estado Moderno, ainda assim, teríamos diversas concepções desse instituto, seja sob uma perspectiva política, jurídica, econômica, filosófica ou sociológica.

Contudo, no contexto do presente trabalho acadêmico, resta-nos conceituar Estado como a existência de uma ordem jurídica soberana, com a finalidade de garantir direitos e garantias fundamentais ao povo de um determinado território.

Ora, se o Estado não tem um conceito solidificado, obviamente, a sua principal característica, a soberania também não tem um conceito fechado, dentro de um contexto atual de cooperativismo na Ordem Interna, em razão do fenômeno da globalização, obviamente, o conceito do jurista francês Jean Bodin expresso no século XVI não coaduna com as necessidades internas e externas do Estado na atualidade.

E dentro do contexto atual, devemos analisar a soberania, sob a ótica da Ordem Interna, e também da Ordem Externa, a primeira diz respeito poder de um Estado decidir, em última instância, acerca da eficácia, validade e vigência do seu sistema jurídico, e a segunda, é justamente uma tendência de limitação desse poder na Ordem Interna, no intuito de fomentar e fortalecer as suas relações econômicas, sociais e militares, e é justamente os Tratados Internacionais que são os vetores dessa auto limitação.

Na medida em que, quando um Estado celebra um Tratado Internacional sempre haverá uma autolimitação da soberania, e por essa razão há uma tendência das Constituições contemporâneas em auto relativizar o exercício da soberania, no intuito de dar eficácia a valores e princípios internacionais.

E a tendência da constitucionalização do Direito Internacional é uma realidade no mundo pós-guerra e, conseqüentemente, irradiou efeitos no Sistema Jurídico Nacional, em especial quando da prorrogação da Constituição Federal de 1988, conforme podemos constatar no inciso IX do artigo 4^a e nos parágrafos 2^o, 3^o e 4^o do artigo 5^o do nosso Texto Magno.

Outrossim, o exercício da soberania, seja no seu aspecto interno ou externo, também dependerá da espécie de Estado, no Estado Unitário há uma centralização da soberania nos seus dois aspectos, enquanto no Estado Federal haverá uma descentralização da soberania no âmbito interno, através da Lei da Participação e da Lei da Autonomia, mas no âmbito externo, essa soberania é centralizada no Governo Federal.

A União Constitucional de Estados da qual nasce o Estado Federal decorre da necessidade dos seus Estados-membros em fazer frente as demandas econômicas e militares de um determinado contexto social-econômico da Ordem Internacional, portanto, o Estado-membro renúncia da sua soberania e aceita a limitação do seu poder político e jurídico, no intuito/necessidade de sobreviver e/ou prosperar.

E é justamente essa, a escolha do nosso do Poder Constituinte Pátria, em razão dos enunciados dos artigos 21 e 84, VII e VIII da nossa Carta Magna.

Também consignamos que o exercício da soberania prescinde da existência de um território, o qual é condições necessária para a atual concepção de Estado e somente apareceu com o surgimento do Estado Moderno, na medida em que, a premissa de que a soberania é exercida sobre um determinado território era imprescindível não só para garantir a eficácia do poder do Estado Moderno.

A concepção do território mostra-se necessária, tendo em vista que é sobre esse instituto opera-se o o *princípio da territorialidade* e propaga-se a *eficácia da lei no espaço*, tema sensível quando tratamos da eficácia das normas jurídicas, seja na esfera do Direito Tributário Internacional, quanto no âmbito do Direito Internacional Tributário, assim como as Exceções ao poder do Estado.

Ainda sobre os Estados, assentamos a conclusão que, tanto sobre os preceitos da Ordem Jurídica Interna, quando sob o prisma do Direito Internacional, esses são pessoas jurídicas de direito internacional público, e com base nessa capacidade jurídica, podem na Ordem Internacional estabelecer direitos e obrigações com outros Estados ou com organizações internacionais, e ante a inquestionável personalidade jurídica, nos termos do artigo 6^a da Convenção de Viena 1969, todo o Estado tem capacidade para celebrar tratados internacionais.

Ademais, ainda que inexista um sistema político de suporte na Sociedade Internacional, tal fato não significa que o Direito Internacional não tenha eficácia, na medida em que a inquestionável relação de interdependência entre os Estados na Ordem Internacional, imputa a fatores econômicos, políticos, sociais e militares como elementos de pressão e coerção para o

cumprimento das obrigações impostas pelas normas internacionais ou das sanções impostas pelos órgãos de jurisdição internacional.

Outrossim, temos como concreto o processo de “consolidação” das normas jurídicas internacionais em razão do que consta nos preceitos da Carta Constitutiva das Nações Unidas, além dos Estatutos das Uniões Comunitárias.

Muito embora o Direito Internacional tenha em sua essência o elemento da consuetudinarietà, com a evolução das relações internacionais os Tratados hoje constituem a principal fonte do Direito Internacional, assim como os princípios, dentre os quais destacamos o princípio da boa-fé e do *pact sunt servanda*.

Os Tratados Internacionais são, na Ordem Interna regulados pela “Convenção sobre os Direito dos Tratados” de Viena, a qual obriga a todos os países que aderiram tal avença, a seguir os seus preceitos na celebração, execução e denúncia de um Tratado Internacional e, sendo que no Brasil a Convenção *in casu* fora introduzida no nosso Ordenamento Jurídico pelo Decreto Legislativo n.º 7030, de 14 de dezembro de 2009.

Quanto as teorias de recepção dos Tratados Internacionais, o Brasil adotou a teoria dualista, logo, o Tratado é recepcionado pelo direito interno, caso o mesmo seja introduzido, (mediante um veículo introdutor) no sistema jurídico interno.

Portanto, o tratado internacional oriundo de uma fonte de produção normativa internacional sairia da seara internacional, como veículo introdutor de normas, para adentrar no Sistema Jurídico Pátrio, na condição de norma introduzida.

Também se consignou a diferente entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário, sendo que o primeiro tem como objeto de estudo as normas tributárias decorrentes de Tratados Internacionais, seja em seu aspecto material, quanto no aspecto formal deste instituto, tal como, a vigência, validade, eficácia, além, por obvio, de versar sobre a harmonização (e as possíveis colisões) dessas normas no junto a Ordem Interna de cada Estado signatário.

Mormente ao Direito Tributário Internacional, tal instituto visa o estudo das normas tributárias de direito interno dotadas de estraneidade, e ao contrário do Direito Internacional Tributário, não tem como objeto de estudo os Tratados Internacionais em matéria tributária.

Relativamente ao Tratados Internacionais sob o prisma do nosso Ordenamento Jurídico, ressaltamos que é a Constituição Federal que o legislador encontrará os limites e diretrizes da produção normativa interna ou da recepção de normas introduzidas no Sistema Jurídico, mediante Tratados Internacionais.

E em razão da adoção do sistema federativo pela nossa República, sob a ótica da ordem internacional, o Estado Federal detém um caráter unitário, visto que só este detém a soberania da Federação e, fora essa a escolha do Poder Constituinte Originário, razão pela qual os artigos 21 e 84, VII e VIII da nossa Carta Magna outorgam competência exclusiva da União e do Presidente da República nas relações internacionais de qualquer ordem, inclusive na esfera tributária.

E pelas premissas da *Lei da Participação* do Federalismo, que exteriorizado nos enunciados do artigo 49, I da nossa Constituição Federal, a introdução de um Tratado Internacional no Ordem Interna, deverá ser previamente autorizado Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, autorizando o Presidente da República a ratificar o acordo e introduzir o Tratado Internacional na Ordem Interna através do Decreto Executivo.

Também registramos que a *ratificação constitucional* é substancialmente diferente do ato de *ratificação* previsto no artigo 11 da Convenção de Viena de 1969, na medida em que a *ratificação constitucional* é um ato realizado na Ordem Interna do Estado, e que bem da verdade, essa ratificação é um controle de constitucionalidade intrínseco.

Relembramos também, que a Tributação no Brasil, em todos os seus aspectos apresentados, é inteiramente regulada pela Constituição Federal, a qual limita o Poder de Tributar através da: a) repartição de competências tributárias entre os entes federados; b) separação dos Poderes, ou seja, a lei oriunda do Poder Legislativo é condição necessária para criar os tributos e seus elementos constitucionalmente autorizados; c) os direitos e garantias fundamentais; d) instituição de imunidades.

Ratificamos a premissa de que, diferentemente dos Tratados Internacionais sobre Direitos Humanos, os quais podem ter caráter suprallegal ou de Emenda Constitucional, os Tratados Internacionais em Matéria Tributária têm paridade hierárquica com as normas tributárias da Ordem Interna.

No que tange a revogação de um Tratado Internacional, independentemente do resultado final do julgamento Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 1480 promovida pela Confederação Nacional dos Transportes (CNT), em um análise sistemática dos princípios e regras do Direito Internacional e das premissas constitucionais vigentes, a denúncia de um Tratado Internacional em matéria tributária (ou não) apenas pode ocorrer com a devida autorização do Congresso Nacional.

Ademais, uma norma jurídica decorrente de Tratado Internacional somente poderá ser derrotada caso seja declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal ou que o Tratado

Internacional que a originou seja denunciado pelo Presidente da República com a devida autorização legislativa.

Mormente ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, no que pese a nossa crítica a redação do citado dispositivo normativo, temos que o mesmo converge para com os preceitos constitucionais, em especial com aqueles veiculados no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, veicular uma norma geral para a de aplicação dos Tratados Internacionais na Ordem Interna, explicitando na Ordem Interna os princípios internacionais da boa-fé e do *pacta sunt servanda*.

De mais a mais, afirmarmos que o vocábulo “revogam”, é uma atecnia legislativa, visto que os Tratados Internacionais não revogam ou derogam a norma interna, visto que a norma interna continuará válida e vigente, o que ocorre efetivamente ocorre é a suspensão da eficácia da norma interna, enquanto a norma introduzida pelo Tratado estiver vigente dentro da Ordem Interna.

E justamente, em razão desses preceitos, quando da ocorrência de conflitos entre a norma tributária decorrente de Tratado Internacional e a norma tributária interna, prevalecerá a primeira em razão do postulado da especificidade, conforme a jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

E mormente a constitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional o mesmo foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, e ainda que não fosse esse o entendimento da nossa Corte Suprema, em razão da lacuna constitucional sobre o tema, por consequência dos enunciados do artigo 108 do Código Tributário Nacional, seria aplicado os princípios gerais de direito público.

Nestes termos, ainda nessa situação hipotética, o postulado da *lex specialis* mostra-se como a solução mais adequada para a solução de conflito entre normas tributárias decorrentes de Tratado Internacional e as normas tributárias internas.

Por fim, no que tange a possibilidade de desoneração de tributos estaduais e municipais, mediante Tratado Internacional celebrado pela República Federativa do Brasil, ante as características do federalismo pátrio, firmou de forma pacífica na doutrina e na jurisprudência pátria o entendimento de que a vedação do III do artigo 151 da nossa Constituição Federal está estritamente vinculada a Ordem Interna.

Nestes termos a vedação veiculada no dispositivo constitucional supracitado é destinado a União, na qualidade de pessoa jurídica de direito público interno, logo o *dever-ser* em questão está restrito na Ordem Interna do nosso Sistema Jurídico e restrita ao relacionamento entre os entes federados.

Com isso, a República Federativa do Brasil nas suas relações internacionais pode celebrar Tratados Internacionais e, através desse veículo normativo, por razões extrafiscais pode outorgar isenções de qualquer tributo de competência de qualquer ente federado.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando. *“Manual de Direito Internacional Público”*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1986;

ATALIBA NOGUEIRA. José Carlos. *“Lições de Teoria Geral do Estado”*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1969;

ÁVILA, Humberto. *“Competências Tributárias um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito”*. São Paulo: Malheiros, 2018;

ÁVILA. Humberto. *Legalidade Tributária Multidimensional* in *“Princípios e Limites da Tributação”*, coord. Roberto Ferraz, São Paulo/SP: Quartier Latim, 2005;

ÁVILA, Humberto. *“Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos”*. 8ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2008;

BASSANEZE. João Marcello Tramuja. *“Pluritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação”*, do *Direito Tributário Internacional Aplicado – Vol. I*, coord. Heleno Taveira Torres, São Paulo: Quartier Latin, 2003;

BONAVIDES, Paulo. *“Ciência Política”*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2019;

BONAVIDES, Paulo. *“Curso de Direito Constitucional”*, 26ª edição, São Paulo: Malheiros, 2019;

BORGES, José Souto Maior. *“Direito Humanos e Tributação”*. *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume II*. Coord. Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2004;

BORGES, José Souto Maior. *“Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados Membros e Municípios”*. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. Org. Antonio Bandeira de Mello. São Paulo: Malheiros, 1997;

BORGES, José Souto Maior. *“Teoria Geral da Isenção Tributária”*. 3ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007;

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *“IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade contributiva”*. São Paulo/SP: Quartier Latim, 2015;

CARRAZZA, Roque Antonio. *“Curso de Direito Constitucional Tributário”*, 32º edição, São Paulo: Malheiros, 2017;

CARRAZZA, Roque Antonio. *“ICMS”*, 9º edição, 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2002;

CARRAZZA, Roque Antonio. *“Imposto sobre a Renda”*, 2º edição, São Paulo: Malheiros, 2006;

CARRAZZA, Roque Antonio. *“Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais”* in *Revista de Direito Tributário n.º 64*, São Paulo: Malheiros, 1995;

CARVALHO, Paulo de Barros. *“Curso de Direito Tributário”*, 19º edição, São Paulo: Saraiva, 2007;

CARVALHO, Paulo de Barros. *“Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência”*. 4ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2006;

CARVALHO, Paulo de Barros. *“Direito Tributário – Linguagem e Método”*, 2º edição, São Paulo: Noeses, 2008;

COELHO, Sacha Calmon Navarro, in *“Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterais ou Multilaterais – uma visão jurídica da questão”*, do *Direito Tributário Internacional Aplicado – vol. II*, coord. Heleno Taveira Torres, São Paulo: Quartier Latin, 2004;

COSTA, Regina Helena. *“Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional”*, 9ª edição, São Paulo: Saraiva, 2019;

COSTA, Regina Helena. *“Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF”*, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015;

COSTA, Regina Helena. *“Praticabilidade e Justiça – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte”*, São Paulo: Malheiros, 2007;

DA SILVA, José Afonso. *“Curso de Direito Constitucional Positivo”*, 30ª edição, São Paulo: Malheiros, 2008;

DALLARI, Dalmo de Abreu. *“Elementos da Teoria Geral do Estado”*. 22ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001;

DANIEL NETO, Carlos Augusto. *O Mínimo Existencial como Condição de Derrotabilidade de Regras Tributárias* In Revista Direito Tributário Atual n.º 37, 2017;

DE COULANGES. Denys Fustel. *“A Cidade Antiga”*. São Paulo: Editora das Américas S.A, 2006;

FERNANDES, Edison Carlos. *“Sistema Tributário do Mercosul – O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias”*. 3ª Edição, São Paulo: Ed. RT, 2001;

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *“Curso de Direito Constitucional”*, 27ª edição, São Paulo: Saraiva, 2000;

GRECCO, Marco Aurélio. *“Planejamento Tributário”*, 3ª edição, São Paulo: Dialética, 2011;

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *“Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna”*, 1ª Edição, São Paulo: Dialética, 1999;

KELSEN, Hans. *“Principles of international law”*. Nova York, Rinehart, 1952;

KELSEN, Hans. *“Teoria Pura do Direito”*, 8ª edição, 7ª Tiragem, São Paulo: Martins Fontes, 2019;

KIRCHHOF, Paul. *“Tributação no Estado Constitucional”*. Tradução de Pedro Adamy, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2016;

HUSEK, Carlos Roberto. *“Curso de Direito Internacional Público”*, 14ª edição, São Paulo: LTr, 2017;

LUHMANN, Niklas. *“Introdução à Teoria dos Sistemas”*. Petrópolis: Ed. Vozes, 2009;

MACHADO. Hugo de Brito. *“Curso de Direito Tributário”*, 24ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2004;

MAQUIAVEL, Nicolau. *“O Príncipe”*. São Paulo. Ed. Martins Fontes, 2001;

MARTINS, Marcelo Gerra. *“Tratados Internacionais em Matéria Tributária em um Ambiente de Economia Globalizada”* in *Direito Tributário Internacional – Teoria e Prática*. Coord. Demes Britto e Marcos Paulo Caseiro. 1ª Edição. São Paulo: Ed. RT, 2014;

MEIRELLES, Hely Lopes. *“Direito Municipal brasileiro”*, 18ª edição, São Paulo: Malheiros, 2017;

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *“Curso de Direito Internacional”*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 1993;

MENDES, Gilmar e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *“Curso de Direito Constitucional”*, São Paulo/SP: Saraiva, 2014;

NETO. Luís Flávio. *“Direito Tributário Internacional – Contextos para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação”*, 1ª Edição, São Paulo: Quartier Latin, 2018;

OLIVEIRA. Beatriz Mattei de Cabane. *“O Treaty Override no Brasil. Considerações Sobre a Jurisprudência Pátria e o art. 98 do Código Tributário Nacional”* in *Revista Direito Tributário Internacional Atual n.º 06 (2019)*, São Paulo: IBDT, 2019;

PALLIERI, Giorgio Balladore. *“A Doutrina do Estado”*, Coimbra: Coimbra Editora, 1969;

PAULSEN, Leandro. *“Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”*. 18ª Edição, 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2018;

REZEK, Francisco. *“Direito Internacional Público – Curso Elementar”*. 17ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2018;

ROCHA, Sergio André. *“Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro”*. São Paulo: Quartier Latin, 2007;

RODRIGUES, Silvio. *“Direito Civil vol 1”*. 34ª edição, 3ª tiragem, São Paulo: Editora Saraiva, 2002;

ROSS, Alf. *“Direito e Justiça”*, São Paulo: Edipro, 2003;

ROUSSEAU, Charles. *“Principes Généraux du droit international public”*. Paris, Sirey, 1944;

SANTIAGO, Igor Mauler. *“Direito Tributário Internacional – Métodos de Solução de Conflitos”*. 1ª Edição, São Paulo: Quartier Latin, 2006;

SANTOS, Ramon Tomazela. *“Estudos de Direito Tributário Internacional”*, p.04, 1ª edição, Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2019;

SCHOUERI, Luís Eduardo. *“Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro”*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2006;

SILVA, Felipe Ferreira in *“Tratados Internacionais: procedimento de produção, recepção no direito interno e questões correlatas”*, do Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro: Forense, 2005;

TIPKE, Klaus. *“Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes”*, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012;

TÔRRES, Heleno Taveira. *“Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas”*, 2ª Edição, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001;

TÔRRES, Heleno Taveira in *“Tratados Internacionais: procedimento de produção, recepção no direito interno e questões correlatas”*, do *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro: Forense, 2005;

TROPE, Michel. *“A filosofia do Direito”*. Tradução de Ana Deiró, São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008;

VILANOVA, Lourival. *“As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo”*, São Paulo: Ed. RT, 1977;

VITA, Jonathan Barros. *“Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário”*. 1ª ed. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2011;

WIGHT, Martin. *“A Política do Poder”*, Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 2002;

XAVIER, Alberto. *“Direito Tributário Internacional”*. 2ª ed. Coimbra: Ed. Saraiva, 2007;

XAVIER, Alberto. *“Direito Tributário Internacional do Brasil”*, 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1993;