

CENTRO UNIVERSITÁRIO DOM BOSCO - UNDB

CURSO DE DIREITO

**TÁJARA MARINA LEITE GUIMARÃES**

**O CONFLITO ENTRE TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS DE  
DIREITO TRIBUTÁRIO E O ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO: uma  
análise do art. 151, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**

São Luís

2020

**TÁJARA MARINA LEITE GUIMARÃES**

**O CONFLITO ENTRE TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS DE  
DIREITO TRIBUTÁRIO E O ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO: uma  
análise do art. 151, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em  
Direito do Centro Universitário UNDB, como requisito  
parcial para obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Orientadora: Profa. Ma. Fernanda Dayane dos Santos  
Queiroz

São Luís

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Centro Universitário - UNDB / Biblioteca

Guimarães, Tájara Marina Leite

O conflito entre tratados e convenções internacionais de direito tributário e ordenamento jurídico interno: uma análise do Art. 151, Inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. / Tájara Marina Leite Guimarães. – São Luís, 2020.

43 f.

Orientador: Profa. Ma. Fernanda Dayane dos Santos Queiroz

Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2020.

1. Direito internacional. 2. Tratados internacionais – Acordos internacionais. 3. Direito tributário. I. Título.

CDU 341.9:336.2

**TÁJARA MARINA LEITE GUIMARÃES**

**O CONFLITO ENTRE TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS DE  
DIREITO TRIBUTÁRIO E O ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO: uma  
análise do art. 151, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em  
Direito do Centro Universitário UNDB, como requisito  
parcial para obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Aprovada em \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / 2020

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Profa. Ma. Fernanda Dayane dos Santos Queiroz (Orientadora)**

Centro Universitário Dom Bosco - UNDB

---

**Prof. Me. Arnaldo Vieira Sousa**

Centro Universitário Dom Bosco - UNDB

---

**Prof. Me. Jorge Alberto Mendes Serejo**

Centro Universitário Dom Bosco - UNDB

## AGRADECIMENTOS

Ao meu amado marido, Fernando José Andrade Saldanha, que desde a faculdade está sempre ao meu lado, me encorajando, ajudando quando preciso e sendo sempre meu porto seguro.

Aos meus filhos, Pedro Henrique Guimarães Andrade, Maria Heloísa Guimarães Andrade e Fernando José Guimarães Andrade, que me deram forças para voltar a perseguir o sonho de me graduar.

Aos meus pais, Teócrita Malvine Xavier Guimarães e Marinalde Leite Guimarães que com muito esforço me ofereceram essa oportunidade de estudar e a quem devo essa satisfação!

À minha melhor amiga Anna Carolina Lima Vieira Jansen Duailibe, que assim como meu marido conheci nos corredores desta Instituição e ficou na minha vida para sempre! Obrigada pelas incontáveis horas de conversas, cobranças, e palavras de conforto me lembrando repetidas vezes que sou capaz!

À minha sogra Maria do Socorro Cerveira Andrade, minha sobrinha Gabrielle Andrade de Souza e minha amiga Soraia Maria Santana que com tanto amor e dedicação, durante longos dias e noites me ajudaram, cuidando dos meus filhos, para que eu pudesse redigir este trabalho.

Aos meus irmãos Clícia Tinôco Guimarães, Maria de Lourdes Leite Guimarães, Teócrita Malvine Xavier Guimarães Filho, Saulo Frederico Leite Alelaf e Jéssica de Jesus Leite Guimarães pelas palavras de apoio e encorajamento.

Às queridas Profas. Ma. Fernanda Dayane e Dra. Aline Frois, e ao Prof. Me. Arnaldo Vieira Sousa, que de braços abertos me acolheram nesse retorno à instituição e me presentearam, primeiro com a acolhida e em seguida com sua orientação e ensinamentos.

E por último, mas não menos importante aos Mestres que me guiaram em meus primeiros estudos de Direito Internacional e Direito Tributário. A querida Profa. Dra. Mônica Teresa Costa Sousa e o Prof. Dr. Rodrigo Otávio Bastos Silva Raposo, que me ensinaram o pouco que sei no campo do Direito Internacional e me instigaram a aprender mais. Ao Prof. Especialista Ítalo Fábio Azevedo e ao Prof. Me. Fabiano Ferreira Lopes que me iniciaram nos estudos de direito tributário e tanto me inspiraram com seus ensinamentos.

“Hoje eu queria muito agradecer a mim. Porque eu não desisti.”

Anitta

## RESUMO

Este trabalho tem o propósito de investigar a respeito da aplicabilidade dos Tratados e Acordos Internacionais relativamente a tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, face ao disposto no artigo 151, inciso III da Constituição da República, ao definir que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Desta forma, faz-se uma análise do processo de formação do tratado no direito brasileiro, discorre-se sobre o tratado do ponto de vista do direito tributário, examina-se o conceito de soberania tributária e como este se relaciona com o direito internacional para, por fim, demonstrar-se a problemática da matéria em virtude da proteção aos princípios consagrados na Constituição do Brasil, como o federalismo, a tipicidade fechada e a estrita legalidade. As hipóteses do trabalho monográfico serão investigadas através de pesquisa do tipo bibliográfica, com o fito de explicar o problema através da análise da literatura já publicada em forma de livros, revistas, periódicos, publicações avulsas e imprensa escrita, a qual envolva o tema ora analisado.

**Palavras-chave:** Direito Internacional. Tratados. Soberania. Direito Tributário. Federalismo.

## **ABSTRACT**

This paper's purpose is to investigate the applicability of the Treaties and International Agreements in relation to the taxes of the States, Federal District and Municipalities competence, as provided in article 151, item III of the Republic's Constitution, by defining that the Union is exempt from taxes falling within the competence of the States, Federal District and Municipalities. This stated, it analyzes the formation's process of the treaty in the Brazilian's law, discusses the treaty under the view of the tax's law, examines the concept of tax sovereignty and its relationship with international law, finally demonstrating a material problem caused by the protection of the principles enshrined in the Brazilian Constitution, such as federalism, closed typicality and strict legality. The hypotheses of the monographic work will be investigated through bibliographic research, with the view of explaining the problem through the analysis of the literature already published in the form of books, journals, periodicals, single publications and written press, which involve the theme analyzed here.

**Keywords:** International Law. Treaties. Sovereignty. Tax law. Federalism.

## LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IE	Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
II	Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IR	Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza
ISS	Imposto sobre qualquer serviço
ITBI	Impostos sobre transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direito a ele relativos
ITD	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos a eles relativos
ITR	Imposto sobre propriedade territorial rural
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PSV	Projeto de Súmula Vinculante
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>O REGIME JURÍDICO DOS TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1</b>	<b>Definição de Tratado internacional.....</b>	<b>11</b>
<b>2.2</b>	<b>O Tratado internacional em matéria Tributária.....</b>	<b>15</b>
<b>3</b>	<b>OS TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO NA RELAÇÃO ENTRE DIREITO INTERNO E DIREITO INTERNACIONAL.....</b>	<b>21</b>
<b>3.1</b>	<b>Soberania estatal e o poder de tributar.....</b>	<b>21</b>
<b>3.2</b>	<b>Soberania fiscal.....</b>	<b>25</b>
<b>3.3</b>	<b>A hierarquia dos Tratados no plano das fontes do Direito.....</b>	<b>28</b>
<b>4</b>	<b>TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E O ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO.....</b>	<b>32</b>
<b>4.1</b>	<b>Os Tratados mais significativos em matéria Tributária.....</b>	<b>32</b>
<b>4.2</b>	<b>O artigo 151, III da Constituição da República e o conflito com o Tratado de Direito Tributário.....</b>	<b>33</b>
<b>4.3</b>	<b>A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....</b>	<b>36</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>39</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>41</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho destinar-se-á a entender se os Tratados e Acordos Internacionais tem o poder de revogar a legislação tributária interna referente a tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que do ponto de vista jurídico-normativo os tratados internacionais celebrados pelo Estado brasileiro que prevejam isenções de impostos estaduais e municipais são legítimos e lícitos. Contudo, sob uma perspectiva sistemática-constitucional, estes acordos isentivos heterotópicos podem violar princípios consagrados como o federalismo republicano, tipicidade fechada e a estrita legalidade.

A importância desta pesquisa reside na relevância e repercussão que o tema tem para a sociedade brasileira, notadamente no que diz respeito ao pacto federativo, à autonomia dos entes federados, à relevância e coercitividade das normas de direito internacional.

No âmbito financeiro e orçamentário a pesquisa torna-se relevante, na medida em que as eventuais isenções de tributos que estão fora do âmbito de competência da União, com fundamento em norma de direito internacional ratificada pelo Estado brasileiro, trariam desequilíbrio ou aprofundariam o desequilíbrio financeiro entre os entes federados, o que impactaria nas desigualdades regionais.

Por fim, no âmbito jurídico a pesquisa se justifica, haja vista que poderia se vislumbrar um possível conflito aparente entre normas de direito internacional e de âmbito interno.

As hipóteses do trabalho monográfico serão investigadas através de pesquisa do tipo bibliográfica, com o fito de explicar o problema através da análise da literatura já publicada em forma de livros, revistas, periódicos, publicações avulsas e imprensa escrita, a qual envolva o tema ora analisado.

Dito isto, dividir-se-á o trabalho em três capítulos. O primeiro capítulo intitulado o regime jurídico dos tratados em matéria tributária. O segundo, os tratados de direito tributário na relação entre direito interno e direito internacional. O terceiro e último capítulo, tratados de direito tributário e ordenamento jurídico interno.

Utilizar-se-á então o método dedutivo, em seu primeiro capítulo o estudo trará conceitos que possibilitarão o desenvolvimento da pesquisa, quais sejam conceitos de direito internacional e de tratado. Este primeiro capítulo analisará, ainda, o tratado do ponto de vista do direito tributário.

O segundo capítulo terá por objetivo conceituar soberania tributária. Para tanto, iniciar-se-á analisando o conceito clássico de soberania para, só então, adentrarmos os

pormenores da soberania fiscal e sua relação com o direito internacional. Por fim, far-se-á um estudo da posição hierárquica dos tratados quanto às fontes jurídicas brasileiras.

O último capítulo iniciar-se-á fazendo uma análise dos tratados mais significativos em matéria tributária, em seguida se comentará sobre o confronto entre a Constituição Federal e o tratado internacional sobre isenção de impostos estaduais e municipais.

Finalmente, concluir-se-á se tais atos internacionais observam o princípio da legalidade tributária e se são ou não hierarquicamente superiores à lei interna.

## 2 O REGIME JURÍDICO DOS TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### 2.1 Definição de tratado internacional

Neste capítulo abordar-se-á os conceitos de Tratado internacional, comunidade internacional, entre outros que se fazem relevantes ao entendimento da temática abordada, além de fazer um breve resumo da história da Convenção de Viena, partindo dos atos que motivaram sua criação até ser elaborada em 1969.

Antes de se investigar propriamente sobre os tratados em direito tributário, é necessário abordar alguns aspectos do direito internacional com o objetivo de compreender algumas categorizações como a própria definição de tratado internacional público visto no âmbito da comunidade internacional.

Primeiramente, deve-se considerar que a comunidade internacional é descentralizada, diferentemente do que se vê nas sociedades organizadas sob cada Estado Soberano. Portanto, na comunidade internacional não existe uma autoridade que se sobreponha às autoridades de cada Estado para estabelecer normas cogentes, ensejando uma ordem jurídica descentralizada e coordenada. (REZEK, 2008, p. 1).

Assim, a comunidade internacional está organizada de forma coordenada, horizontal, regulando-se por normas jurídicas impostas pelos próprios signatários. É, pois, a coordenação o princípio vetor que orienta a convivência organizada dos Estados soberanos. (REZEK, 2008, p. 2).

É que não é fácil conceber que entidades, que se pretendem acima de tudo soberanas, devam, ou mesmo possam, submeter-se ao direito e vejam a sua liberdade de ação limitada por ele. [...]. Não sucede o mesmo na sociedade internacional. Nesta coexistem entidades iguais, tendo as mesmas pretensões ao exercício da soberania absoluta. O direito internacional é o indispensável regulador desta coexistência e, na ordem internacional, o direito, longe de ser incompatível com a soberania dos Estados é o seu corolário necessário: o Estado não se concebe isoladamente e é, precisamente, o que o distingue do Império; portanto, o conceito de soberania não pode receber um sentido absoluto e significa somente que o Estado não está subordinado a nenhum outro mas que deve respeitar regras mínimas garantindo o mesmo privilégio a todos os outros. Tal é o primeiro objeto e o fundamento do direito internacional moderno. Elemento incontornável da ordem jurídica internacional contemporânea, a soberania tem por consequência a clara predominância da estrutura de coordenação na sociedade internacional mesmo se aí virmos aparecerem elementos de um direito de subordinação. (DAILLIER, DINH; PELLET, 2003, p. 85-86).

Seguindo essa linha de pensamento, entende-se que o direito internacional público define-se como conjunto de regras que disciplina as relações entre os Estados, ou direito comunitário, ou ainda “um complexo de normas que regulam a conduta recíproca dos Estados que são os sujeitos específicos do Direito internacional” (KELSEN, 1998, p.

355), e também, segundo entendimento de Alfred Verdross, como ramo do direito regulador de relações entre Estados, pode ser conceituado como um conjunto de regras e princípios que regulam relações entre as pessoas de direito internacional, ou seja, os Estados, organizações internacionais e indivíduos. (VERDROSS, 1973, p. 5).

Isto porque, com o advento do reconhecimento do indivíduo como um sujeito de direitos inserido numa comunidade internacional, bem como à criação e multiplicação dos organismos internacionais, as sociedades já não são mais limitadas às fronteiras dos Estados.

A concepção moderna de comunidade internacional, nas palavras de Celso Albuquerque de Mello, implica na atuação dos organismos que a compõem. “A maioria dos entes se tornam possuidores de direitos e deveres outorgados pela ordem jurídica internacional, transformando-se em sujeitos de direito”. (MELLO, 2002, p. 48).

É sabido que os tratados internacionais, enquanto acordos internacionais juridicamente obrigatórios e vinculantes (*pacta sunt servanda*) constituem hoje a principal fonte de obrigação do direito internacional, papel que já foi reservado ao costume internacional antes do advento do positivismo jurídico, segundo doutrina de Flávia Piovesan. (PIOVESAN, 2015).

Isto posto conclui-se que o “[...] direito internacional público é o conjunto de normas que regula as relações externas dos entes que compõem a sociedade internacional, sendo pessoas internacionais as seguintes: Estados, organizações internacionais, o homem, entre outros” (MELLO, 2000, p. 48). É, por fim, o direito das gentes, segundo doutrina de Vicente Ráo, um sistema normativo que:

[...] imposto pela consciência geral, ou por força de convenções ou tratados, e sancionado pelas organizações constituídas entre os povos livres, regula as relações entre as nações, entre estas e as pessoas de nacionalidade diversa, ou entre estas pessoas, atribuindo-lhes uma reciprocidade de direitos e obrigações e estabelecendo, por este modo, os meios existenciais e evolucionais da comunhão universal, baseada no reconhecimento dos direitos fundamentais do homem e na segurança da paz. (RÁO, 1952, p. 61).

Também, na definição proposta por Francisco Rezek (2008, p. 14) “[...] tratado é todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”.

Nesta linha, compõem o Direito internacional todo fenômeno jurídico que ultrapassa o âmbito de incidência das normas jurídicas do direito interno dos Estados Nacionais. Conseqüentemente, pertencem ao direito das gentes as relações interestatais, mas fazem parte dele, similarmente, toda e qualquer relação entre autoridades, organismos

e pessoas que, de forma mais ou menos ampla, ultrapassem os limites de um único ordenamento, desencadeando problemas de coordenação.

Como dispõe a Convenção de Viena em seu artigo 26: “Todo tratado em vigor é obrigatório em relação às partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé”. Acrescenta o art. 27 da Convenção: “uma parte não pode invocar disposições de seu direito interno como justificativa para o não comprometimento ao tratado”. Consagra-se, assim, o princípio da boa-fé.

Nesta situação, está o direito dos tratados, que é parte fundamental do direito internacional público, o qual permeia todo o conjunto do ordenamento jurídico internacional e consolida as bases da estrutura onde operam as normas internacionais.

De modo efetivo, o tratado, que é um meio regulador básico da vida internacional e instrumento principal de estabilidade e adaptação do direito (REZEK, 1984, p. 13), acompanhado do costume internacional e dos princípios gerais de direito, segundo ensinamento de Weber Barral, reconhecidos pelas nações, é uma das fontes (BARRAL, 2006, p. 13) formais do direito das gentes aceitas de forma universal, como estabelecido no artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça de 1920:

A Corte, cuja função é a de decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe são submetidas, deverá aplicar:

- a) os tratados internacionais, quer de caráter genérico ou específico, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados soberanos;
- b) o costume internacional, como prova de uma prática geralmente aceita como lei;
- c) os princípios gerais do direito reconhecidos pelas nações civilizadas; e
- d) as decisões judiciais e as doutrinas dos publicistas de maior competência das distintas nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito [...] (BARRAL, 2006, p. 13).

O fato é que o direito internacional positivo só tem aplicabilidade efetiva nas relações entre os Estados, por força da obrigatoriedade a ele reconhecida. Fundamentar-se-á o fundamento e medida de tal aplicação na adequação das normas às exigências de ordem e justiça que as relações internacionais estabeleçam. Esta adequação, por outro lado, traduz-se nas realizações concretas do direito internacional por meio de certos procedimentos e modos de expressão, os quais constituem as chamadas fontes formais do direito internacional público, neste meio, o tratado.

Rezek (2008, p. 17-19) demonstra que depois de 1945, a evolução do direito dos tratados é influenciada pelo grande desenvolvimento das organizações internacionais, incluindo o fato das Nações Unidas terem assumido a tarefa de preparar muitos tratados relevantes, exercendo desta forma grande influência no desenvolvimento do direito dos

tratados, implementando a codificação das regras pertencentes ao processo de formação daquele importante instrumento do direito internacional.

Desta forma, a Comissão de Direito Internacional da Organização das Nações Unidas ao estudar o tema, após vinte anos de pesquisas, acabou elaborando a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, em 23 de maio de 1969.

A Comissão de Direito Internacional, órgão subsidiário no quadro das Nações Unidas, fez figurar o direito dos tratados no seu plano de progressiva codificação da matéria [...]. A negociação envolveu 110 Estados, dos quais apenas 32 firmaram o texto concluído, em 23 de maio de 1969. Mais de dez anos se passaram até que a Convenção de Viena, o grande tratado que se preparou com paciência, trabalho tenaz, e conjugação de talentos incomuns, para reger o destino de todos os demais tratados, entrasse em vigor, para Estados em número equivalente, de início, à quarta parte da comunidade internacional (REZEK, 1984, p. 17-18).

Segundo Patrick Daillier, a Convenção, levando em consideração o papel crucial dos tratados na história das relações internacionais e reiterando a importância crescente dos tratados como fonte do Direito Internacional, e com o fito de estabelecer a cooperação pacífica entre as Nações independentemente de seus regimes constitucionais e sociais, estabeleceu em seu artigo 2º, item 1, alínea *a*, que a expressão tratado qualifica um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, tanto quando consignado num instrumento único, quanto em dois ou vários instrumentos conexos, e independente da sua denominação particular. Conceito este de natureza prática e exclusivo ao âmbito da mencionada Convenção. (DAILLIER, DINH; PELLET, 2003, p. 120).

Daillier, Dinh e Pellet (2003, p. 120) lecionam que por causa da tradição que o tratado apresenta, inclusive por ser utilizado desde os tempos mais remotos, como processo de criação das obrigações jurídicas entre Estados, possui os elementos constitutivos da sua definição solidamente estabelecidos. Sendo estes objeto de um acordo geral na doutrina, sob reserva de pequenas diferenças de redação entre os autores.

Dessa forma, no entendimento de Daillier, Dinh e Pellet (2003, p. 120), “[...] um tratado é uma manifestação de vontades concordantes, imputável a dois ou mais sujeitos de direito internacional, e destinada a produzir efeitos jurídicos de conformidade com as normas do direito internacional”, o que demonstra que:

O tratado designa qualquer acordo concluído entre dois ou mais sujeitos de direito internacional, destinado a produzir efeitos de direito e regulado pelo direito internacional, ou seja, é o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos. (REZEK 1984, p. 21).

Assim entende-se que, os tratados são os acordos de vontade, celebrados entre os sujeitos de direito internacional, quais sejam os Estados e Organismos Internacionais, uma vez que a pessoa humana não pode celebrá-los.

Por fim, como visto anteriormente, o fundamento da obrigatoriedade dos tratados é a norma *pacta sunt servanda*, que é um dos princípios constitucionais da sociedade internacional (MELLO, 2002, p. 213). Esse princípio é, dessa forma, a norma fundamental do direito internacional a qual atesta que os Estados ficam vinculados aos tratados por eles celebrados, independente do conteúdo que eles deem às normas pacticiamente criadas. (KELSEN, 1998, p. 382)

Portanto, como assinalado por Rezek (2008, p. 11), “[...] a validade das regras criadas por tratados internacionais depende da norma *pacta sunt servanda*, a qual é, ela própria, uma norma pertencente ao primeiro estágio do Direito internacional geral, o Direito criado por costume constituído por atos de Estados”.

O princípio da boa-fé, assim como o do *pacta sunt servanda*, é designado no artigo 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados<sup>1</sup>, assim sendo o artigo 27 completa os princípios em voga quando esclarece que uma parte não pode invocar as disposições do seu direito interno como justificativa para a não execução de um tratado.

Finalmente, é importante deixar claro que o Brasil ratificou a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, com ressalvas aos artigos 25 e 66 mediante o Decreto nº 7030/2009.

Também deve-se esclarecer que apesar da importância da Convenção de Viena no que concerne ao direito dos tratados, no Brasil vigora a Convenção de Havana de 20 de fevereiro de 1928, instrumento do qual também fazem parte Equador, Haiti, Honduras, Nicarágua, Panamá, Peru e República Dominicana. Fato este que não retira a importância da Convenção de Viena no contexto das relações internacionais em que o Brasil está inserido.

Estas convenções, ao regular as relações entre os Estados soberanos mediante tratados possibilitam a regulação de normas internacionais em matéria tributária.

## **2.2 O Tratado Internacional em Matéria Tributária**

---

<sup>1</sup> Todo o tratado em vigor vincula as partes que devem executá-lo de boa-fé.

Neste ponto, vislumbra-se a existência de um direito tributário regido por normas de direito internacional. O que nos leva a crer existir uma conexão entre as normas tributárias pertencentes ao ordenamento jurídico interno dos Estados e as normas tributárias eventualmente previstas em tratados e convenções internacionais.

Soares Martínez (2000, p. 68) revela que “[...] o direito internacional tributário resulta da existência de normas internacionais que têm por objeto os fenômenos tributários e de haver normas fiscais que têm em vista situações originadas na coexistência de diversas ordens jurídicas nacionais”.

É importante ressaltar que, segundo doutrina de Heleno Taveira Tôrres:

Alguns estudiosos fazem uma distinção entre o Direito Tributário Internacional (DTI) e o Direito Internacional Tributário (DIT), não se pode esquecer, porém, que estes ramos de conhecimento do Direito Tributário e do Direito Internacional dependem um do outro e são dotados de autonomia por possuírem um subsistema de normas organizado estruturalmente com função e princípios próprios, para servir-lhes de objeto de estudo. (TÔRRES, 2001, p. 53).

Isto dito conclui-se que tanto DIT como o DTI seriam setores de estudo que são agrupados com base na matéria que disciplinam, levando-se em consideração a fonte formal de sua emanção, no caso do DIT, o direito internacional e, no caso do DTI o direito tributário.

As normas do Direito Internacional Tributário seriam aquelas voltadas a regular a conduta dos Estados em matéria tributária no âmbito da sociedade internacional.

Tôrres (2001) leciona que na composição das regras de Direito Internacional Tributário, encontram-se os enunciados que explicam conceitos próprios e específicos (por exemplo, o estabelecimento permanente, beneficiário efetivo etc.); estão também alguns critérios típicos para a categorização de rendimentos e impostos previstos, como o princípio da não-discriminação, prescrições que regulamentam o procedimento amigável e assistência administrativa; e ainda os métodos adequados para eliminar a bitributação internacional etc. É um grupo muito restrito de normas, sendo estas exclusivamente de Direito Internacional Tributário, uma vez que a maioria das normas convencionais são, dependem necessariamente, dos seus respectivos sistemas internos [...], sem que se confundam. Tais normas e enunciados versam sobre as relações entre países quanto à matéria tributária, particularmente sobre o tratamento coordenado das atividades impositivas, trocas de informações entre si ou resolução dos concursos impositivos e, ainda, dos problemas de fraudes fiscais internacionais. (TÔRRES, 2001, p. 58-59).

Por consequência, Tôres (2001. p. 60) complementa dizendo que existem no interior do sistema tributário de cada Estado normas que tendem a disciplinar a descrição de fatos com elementos periféricos, responsáveis por estabelecer critérios de qualificação e localização que possibilitam a conexão com o ordenamento tributário, por terem os fatos de produção de renda ou capital ocorridos extraterritorialmente, envolvendo residentes; ou territorialmente, mediante a atuação de não-residentes.

Alberto Xavier (2004. p. 3), porém, não faz tal distinção. Para este, o direito tributário internacional tem por objeto *situações internacionais (cross-border situations)*, quais sejam, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada de poder de tributar. Dessa forma escapam do seu objeto situações puramente internas, das quais aspectos ou elementos realizam-se integralmente no âmbito de um só Estado. Logo, a natureza internacional da situação decorre da sua *conexão* com mais do que um ordenamento, ou seja, a situação da vida se encontra *plurilocalizada*, pois que vinculada ao ordenamento de mais do que um país por *elementos de conexão* que tendem a referi-la a mais do que um Estado.

Em razão disso, o Direito Tributário Internacional aparece especialmente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão possibilitando desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias internas de mais de um Estado.

O Direito Tributário Internacional respeita, em primeira linha, ao problema do âmbito de incidência e ao âmbito de eficácia das leis tributárias no espaço. A questão relativa ao âmbito de incidência [...] reporta-se a saber se (e em que termos) a norma tributária interna pode abranger na sua previsão pessoas, coisas e fatos localizados no território de outro Estado. Por sua vez, a questão relativa ao âmbito de eficácia [...] respeita a saber se (e em que termos) a norma tributária interna é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território estrangeiro e se, inversamente, uma lei tributária estrangeira é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território nacional. (XAVIER, 2004, p. 5-6).

Nesta senda, o tributo passa a fazer parte do contexto das relações que são regidas pelo direito internacional público, sendo que o tratado é fonte quase que exclusiva de exteriorização das normas pactuadas entre os Estados no âmbito tributário.

Há normas de Direito Internacional, *geral*, ou *comum*, que são consuetudinárias. Mas dessas só parece terem-se afirmado em matéria de impostos as que estabelecem a isenção dos representantes diplomáticos quanto a impostos sobre as remunerações correspondentes à sua atividade profissional e a isenção dos Estados quanto a impostos sobre os edifícios das representações diplomáticas e sobre as importações de bens destinados a essas mesmas representações. Outras normas de Direito Internacional *comum*, mas escritas, poderão oferecer implicações no campo tributário, sobretudo as que vedam tratamentos discriminatórios, ou vexatórios, assim como o

confisco da propriedade individual [...]. Mas são sobretudo as *normas internacionais convencionais* que apresentam relevo no campo tributário. (MARTINEZ, 2000, p. 117, grifo do autor).

Xavier (2004, p. 96) afirma que os tratados de direito tributário versam primordialmente três esferas bem definidas, evitar a dupla tributação, eliminar a evasão tributária e disciplinar a colaboração entre Estados no que diz respeito à administração tributária. Estes tratados são, via de regra, tratados bilaterais. Notadamente os tratados coletivos ocupam no Direito Tributário Internacional um lugar secundário.

É importante ainda destacar que não se confundem os tratados bilaterais tributários com as convenções-tipo, que apenas traçam um modelo que as partes deverão seguir, como por exemplo, aqueles fornecidos pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. (XAVIER, 2004, p. 96).

No entanto, não se pode esquecer a existência de outros tratados que, embora cuidem de matérias de natureza diversa, contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias, como por exemplo os acordos de comércio, acordos que visam a formação de uniões aduaneiras e zonas de comércio livre, e os que regulam os portos marítimos e aeroportos, bem como as convenções relativas às imunidades diplomáticas e consulares ou ao regime fiscal das organizações internacionais e seus empregados. (XAVIER, 2004, p. 95).

Segundo doutrina de Edilson Carlos Fernandes, é importante frisar que “[...] o desenvolvimento dos blocos econômicos, voltados, num primeiro momento, sempre ao comércio regional, foi necessário que se pensasse na regulamentação dos demais tributos que incidem sobre essas relações negociais”. (FERNANDES, 2001, p. 53).

Por isso, depreende-se do ensinamento de Antônio Carlos Amaral que “[...] o direito internacional tributário representa hodiernamente um campo de grande relevância no que diz respeito ao poder de instituir tributos, corolário do visível fenômeno da regionalização e globalização dos mercados”. (AMARAL, 2002, p. 39).

Amaral (2002, p. 39) assevera que nenhum Estado pode se voltar exclusivamente para o seu âmbito interno, sendo que o desenvolvimento das relações internacionais, direcionadas à eliminação das barreiras alfandegárias entre os países, cada vez mais demonstra a importância dos tratados de direito tributário. A questão tributária, voltada à harmonização aqui entendida como coordenação das várias jurisdições, com a aproximação das suas legislações impositivas - dos tributos sobre a renda e consumo, é

também fator imprescindível ao afastamento de uma deletéria competição fiscal entre os países.

Dessa forma conclui-se que, atualmente são pactuados muitos tratados com o fito de evitar embates de tributação que possam surgir no plano das relações entre os diversos Estados, como por exemplo o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (Gatt) e o tratado de Roma. Conflitos que decorrem do fato de várias ordens jurídicas adotarem critérios diferentes quando definem os diversos aspectos da hipótese de incidência tributária. Os tratados internacionais podem versar sobre as mais diversas matérias, e, entre elas, obviamente está a matéria tributária. (MELLO, 2000, 347-349).

É imperioso observar que com grande frequência os tratados em matéria tributária dispõem sobre acordos de bitributação, segundo doutrina de Gustavo Mathias Alves Pinto:

A bitributação, conforme visto, é a coincidência de pretensão tributária de natureza semelhante de mais de um Estado sobre um mesmo contribuinte, em virtude da mesma circunstância e relativa ao mesmo período. Os acordos de bitributação são os instrumentos de que se valem os Estados para evitar ou mitigar os efeitos da bitributação por meio de concessões mútuas. (PINTO, 2008, p. 140).

Luís Eduardo Schoueri (2003, p. 27) traça uma linha do tempo e contextualiza a evolução dos acordos de bitributação. Segundo o autor foi no final do século XIX que os Estados passaram a lançar mão de acordos bilaterais como fito de evitar a bitributação da renda. No começo, tal fenômeno se dava apenas entre Estados limítrofes, porém, à medida que os anos se passaram, e especialmente com o fim da Primeira Guerra Mundial, pôde-se observar a construção de uma rede de acordos na Europa Central, e o mesmo passou a acontecer no restante do mundo com o fim da Segunda Guerra Mundial.

A evolução quanto aos acordos de bitributação é, em grande parte, resultado do trabalho da Sociedade das Nações, que elaborou um modelo de acordo de bitributação que deveria ser utilizado pelos países. “Em 1921, quatro especialistas em finanças públicas foram encarregados pelo Comitê Financeiro da Sociedade das Nações de apresentar um relatório sobre os problemas econômicos decorrentes da bitributação e quais seriam as possíveis soluções para o problema”. (PINTO, 2008, p. 140).

Alberto Xavier (2004. p. 97-98) assevera que:

[...] entre 1926 e 1927, com o auxílio de especialistas europeus e norte-americanos, o Comitê elaborou quatro modelos de acordos, que tratavam, além dos impostos diretos, do imposto de sucessões, da assistência administrativa e da assistência judiciária. Tais modelos foram aprovados, em 1928, por representantes de 28 Estados.

Em 1940, após diversas reuniões do Comitê Permanente de Assuntos Fiscais, foi sugerida a revisão dos modelos de 1928, realizada em 1943, quando consagraram-se os interesses dos países menos desenvolvidos, com aceitação da tributação segundo o princípio da fonte. Essa situação não tardou a mudar, uma vez que, encerrado o conflito mundial, quando os países desenvolvidos puderam voltar a centrar suas atenções na discussão, surgiu um novo modelo que privilegiava a tributação na residência. (XAVIER, 2004, p. 97).

A Organização das Nações Unidas procurou retomar os trabalhos da Sociedade das Nações, tendo sido propostos o exame e a revisão dos modelos na primeira reunião do Comissão de Finanças Públicas. Não obstante, os trabalhos da organização nessa época restaram infrutíferos. Somente em 1967, por influência dos trabalhos da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômicos, esta retomaria seus trabalhos para a criação de um modelo de acordo de bitributação. (XAVIER, 2004, p. 101).

Em 1956, instituiu-se um Comitê Fiscal visando a apresentação de um novo modelo de acordo de bitributação pela Organização Europeia de Cooperação Econômica, que posteriormente, em 1961, passaria a se chamar Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE). Os trabalhos do Comitê Fiscal encerraram-se em 1963, quando apresentaram um modelo de acordo de bitributação, em que, à semelhança do modelo elaborado no pós-guerra pela Sociedade das Nações, instituiu-se a tributação na residência. O Comitê para Assuntos Fiscais que existe hoje é a evolução deste Comitê Fiscal, e continua até os dias atuais a trabalhar na convenção-modelo e em seus comentários. (XAVIER, 2004, p. 105).

Então, é imperioso reconhecer a relevância dos tratados internacionais em matéria tributária, na medida que possibilitam coibir práticas fiscais indesejadas, como a bitributação, bem como proporcionam maior segurança jurídica nas relações tributárias entre os Estados membros da comunidade internacional.

No capítulo seguinte, veremos como se relacionam as normas tributárias previstas em tratados e convenções e convenções internacionais e a legislação tributária interna dos Estados Soberanos.

### **3 OS TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO NA RELAÇÃO ENTRE DIREITO INTERNO E DIREITO INTERNACIONAL**

#### **3.1 Soberania estatal e o poder de tributar**

Neste capítulo será abordado de que forma ou em que situações a soberania dos Estados poderá ser relativizada no tocante à observância e aplicação de normas de direito internacional em matéria tributária.

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 1º, inciso I a soberania como fundamento da República. Ademais, no artigo 4º a Carta política enumera a independência nacional como um dos princípios que rege o Estado brasileiro nas suas relações internacionais.

Paulo Márcio Cruz ensina que a existência de uma Sociedade internacional e, conseqüentemente, de obrigações vinculantes para o Estado, não é incompatível, em princípio, com a Soberania. Deste modo tal compatibilidade é resultado do princípio de que os compromissos internacionais do Estado derivam do consentimento deste mesmo Estado, conforme dispõe a Constituição Federal. (CRUZ, 2002, p. 9).

Assim, o Estado assume compromissos internacionais e pode-se visualizar quando a Constituição Federal, dispõe:

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.

[...]

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Vê-se que o ordenamento jurídico reconhece a primazia do Direito Internacional, pelo menos no que diz respeito às suas regras mais universais. (CRUZ, 2002, p. 11).

No ensinamento de Dalmo Dalari o conceito de poder é inerente à soberania, uma vez que mesmo quando criada com o objetivo de unificar, a ideia de poder unificador se encontra ali implicitamente. Por tal motivo é importante desenvolver neste trabalho a evolução do conceito de soberania, já que a noção de soberania evoluiu de um sentido principalmente político para um sentido jurídico. (DALLARI, 2003, p. 78-79).

Quando observada da ótica puramente política a ideia de soberania se traduz no *poder incontestável de querer coercitivamente e de fixar as competências*. Neste sentido

o que importa é que o poder soberano seja absoluto e tenha meios para impor suas limitações, não admitindo confrontações. Já sob o prisma jurídico a unidade de vontade a que soberania corresponde é a unidade decisória universal suprema dentro do ordenamento de poder em que está inserida. (DALLARI, 2003, p. 79-80).

Entende-se então que a soberania, na doutrina de Thaís Castelli, apesar de continuar a ser uma expressão de poder, caracteriza-se como poder jurídico servindo a fins jurídicos.

A soberania estatal, traduzida como independência e autonomia, implica na liberdade de produzir e fazer imperar suas próprias leis, sobre, como já vimos, o seu território. Assim, no Estado Democrático a soberania é traduzida na supremacia da lei – que orienta e constitui o Direito Nacional -, de incidência e aplicação na extensão do seu território. Daí dizer que a lei, expressão do Estado, para coordenar e estruturar com exclusividade a sociedade, segundo parâmetros do bem comum e do justo, tem aplicação e efeito apenas dentro do território deste Estado. (CASTELLI, 2019, p. 11).

Assim, a proclamação da Soberania como independência ante qualquer poder externo é uma manifestação inerente ao Estado Moderno. A consolidação do princípio democrático pressupõe a noção de soberania com relação ao exterior, sendo, então, proibida qualquer interferência nas decisões internas da comunidade. Entende-se, pois, que a autoridade do Estado é impassível de ser limitada por qualquer outro poder. (CRUZ, 2002, p. 8-9).

O conceito de Soberania, historicamente, esteve vinculado à racionalização jurídica do Poder, no sentido de transformação da capacidade de coerção em Poder legítimo, sendo o mais alto que existe no Estado. Ou seja, na transformação do Poder de Fato em Poder de Direito. O que nas relações entre os Estados significa que um não se subordina ao outros, mas sim são iguais. (CRUZ, 2002, p. 8).

A autenticidade da essência ideológica da soberania encontra-se no fato de que esta é um poder que decide em última instância, o que necessariamente se relaciona ao monopólio da coação legal. (DALLARI, 2003, p. 81).

A soberania é una, inalienável e imprescritível. Una, pois seu poder é indivisível, ele é único tanto dentro de um Estado, como no âmbito externo. Inalienável pelo fato de que aquele que a detém, seja esse o povo, a nação ou o Estado, desaparece sem ela. E, enfim, é imprescritível, porque se tivesse prazo de duração nunca seria verdadeiramente superior. (DALLARI, 2003, p. 80-81).

Jorge Miranda ensina que, no sentido atual da palavra, porém, o termo soberania assume um significado relacional, já que cada Estado precisa coexistir com outros Estados; pressupondo ela uma ordem interna e uma outra ordem internacional em que está inserida. (MIRANDA, 2005, p. 219).

Conclui-se, pois, que a ideia de Estado soberano é uma premissa significativa do pensamento internacional, considerando-se impensável um direito internacional sem a existência de Estados soberanos. Ou seja, a soberania Estatal não vem a ser um impedimento à existência do direito internacional, sendo, na verdade, seu principal pressuposto. (REZEK, 2008, p. 86).

Pode-se dizer mesmo quando seu enunciado literal não tenha sido alterado a Constituição acaba por mudar de conteúdo normativo, o que faz com que o Poder Constituinte, na prática, seja transferido a instâncias supranacionais. A Constituição passaria, desta forma, a ser lida sob os preceitos do Direito Comunitário e não ao contrário. (CRUZ, 2002, p. 20).

Passa-se então a seara dos princípios da soberania. Para Márcio Ávila, no que se trata do princípio da territorialidade, fundado na soberania territorial, a tributação incidirá sobre fatos que tenham ocorrido no território de um dado país, mesmo que o beneficiário do rendimento seja não-residente. (ÁVILA, 2012. p. 2).

O Estado que adota este princípio não tributa os rendimentos auferidos por seus residentes no exterior. As jurisdições eminentemente importadoras de capital costumam adotar esse princípio. Na América Latina, por exemplo, o Paraguai é um dos países que adota a territorialidade. (ÁVILA, 2012. p. 2).

Já o Brasil, adota o princípio da universalidade da tributação, ou worldwide income, segundo doutrina de Antônio de Moura Borges, onde se alcança rendimentos auferidos por residentes brasileiros no exterior. O Estado que adota este princípio vai além da tributação territorial. Quando dois ou mais Estados adotam o worldwide income é que surge a possibilidade de dupla tributação internacional. O desenvolvimento das atividades econômicas internacionais não deve vê-la como empecilho. Conforme ensina Antônio de Moura Borges, a questão não é apenas econômica, mas financeira, cultural, sócio-política, de justiça e equidade. (BORGES. 1996, p. 77 *apud* ÁVILA, 2012. p. 3).

O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional acontece quando dois ou mais Estados titulares de soberania tributária submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, no mesmo período de tempo, a tributos similares. Isso acaba por prejudicar o movimento de capitais e de pessoas, a transferência de tecnologia e o intercâmbio de bens e serviços. (ÁVILA, 2012. p. 3).

A dupla tributação não é proibida pelo Direito Internacional Costumeiro. Dessa forma a única maneira de impedi-la foi a introdução de regras que estabelecessem qual dos Estados envolvidos deveria renunciar ao seu direito de tributar. (ÁVILA, 2012. p. 3).

A Convenção Contra a Dupla Tributação é um tratado internacional em matéria tributária, que procura, além de eliminar a dupla tributação jurídica internacional sobre rendimentos (v.g. royalties, juros e dividendos), também trata sobre formas de prevenir a evasão fiscal (v.g. combate ao *treaty shopping* e cláusula de beneficiário efetivo) e a não-discriminação. (ÁVILA, 2012. p. 4).

Práticas fiscais desleais desenvolvidas por contribuintes constituem uma ameaça à soberania dos Estados. Alguns exemplos são: transferência de preços, operações triangulares (*treaty shopping*), isenção ou redução substancial da tributação do imposto de renda de empresas estrangeiras, regimes fiscais privilegiados, garantia absoluta de sigilo bancário, subcapitalização de empresas (*thin capitalization*), etc. (ÁVILA, 2012. p. 4).

Kees Van Raad ensina que, os países que gozam de tributação favorecida e de regimes fiscais privilegiados, também têm legislações que, na maior parte das vezes, preveem sigilo bancário absoluto. Tais práticas são extremamente lesivas à base tributária de outros Estados, a consequência principal é a distorção do comércio e do padrão de investimento e debilitação da justiça, neutralidade e ampla aceitação social dos sistemas tributários. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), quando fala de medidas que visem neutralizar a concorrência tributária desleal, é enfática ao afirmar que os Governos não podem permitir que suas bases tributárias sejam corroídas por ações de países que ofereçam a seus contribuintes, atalhos para a redução de tributos que, caso contrário, seriam recolhidos para seus próprios Governos. (RAAD, 2009, p. 1406-1507 *apud* ÁVILA, 2012. p. 5).

A imposição legal do controle dos preços de transferência tem por objetivo evitar a alocação de prejuízos no Estado que apresente uma carga tributária mais pesada em relação a outro que seja mais atraente para alocar os lucros. A consequência, pois do subfaturamento nas exportações ou do superfaturamento nas importações – que se dá quando os preços praticados são divergentes daqueles existentes num regime de livre concorrência -, é a transferência de base de cálculo para países que gozem de menor tributação ou a postergação do pagamento dos tributos. (ÁVILA, 2010, p. 3 *apud* ÁVILA, 2012. p. 5).

Uma forma de combater essa transferência de base de cálculo para países de menor tributação ou a postergação do pagamento dos tributos é a utilização do princípio *arm's length* (que significa tamanho do braço, evidenciando o fato de as partes em um tratado serem independentes e estarem em situação de igualdade), que impõe às partes vinculadas a obrigação de seguirem os preços praticados de acordo com as condições normais de mercado. O objetivo

é o de coibir a subtração de rendimentos tributáveis dos países onde a riqueza foi efetivamente produzida. (ÁVILA, 2012. p. 6).

Quanto às operações triangulares, ou *treaty shopping*, esta consiste na procura, por parte de um sujeito não-residente, ou empresa-canal também chamada de *conduit company*, em relação aos Estados signatários de determinada CCDT, pela menor tributação possível em determinada operação internacional. A prática do *treaty shopping*, ao desconsiderar a pessoa interposta e afastar possíveis benefícios fiscais concedidos caso se tratasse, substancialmente, de um residente fiscal, provoca a criação de normas para o seu controle. (ÁVILA, 2012. p. 6-8).

É cediço que as ações ou medidas fiscais lesivas, desleais ameaçam a soberania dos Estados no tocante a suas políticas fiscais. Práticas adotadas como a Transferência de preços, operações triangulares, países de tributação favorecida, regimes fiscais privilegiados, jurisdições com garantia absoluta de sigilo bancário, subcapitalização de empresas, etc., são condutas que provocam a degradação dos regimes tributários de vários países. (ÁVILA, 2012. p. 9).

Assim sendo, percebe-se que é de interesse da comunidade internacional o combate, através de normas anti-elisivas, dessas práticas fiscais corrosivas das relações tributárias entre Estados soberanos. A soberania tributária dos Estados poderá ser protegida contra a concorrência fiscal desleal mediante regras previstas em acordos internacionais ou até mesmo em normas tributárias prescritas na legislação interna de cada Estado. (ÁVILA, 2012. p. 9).

No tópico seguinte, será abordada a tensa relação entre as normas de direito tributário previstas em mecanismos internacionais e as regras jurídico-tributárias emanadas das ordens jurídicas de cada Estado Soberano, notadamente, no tocante a força cogente daquelas.

### **3.2 Poder de tributar do Estado e a soberania fiscal**

Depois de nos debruçarmos sobre o conceito clássico de soberania, passa-se então a tratar da ideia de soberania fiscal e seus principais objetivos.

“O Estado é o detentor do poder de tributar. É fato que nos dias atuais, de acordo com as ordens jurídicas em vigor, não é admissível a ideia de *soberania fiscal*, ou de um *poder tributário*, um *poder que imponha a criação de impostos*, que não pertença ao próprio Estado” (MARTÍNEZ, 2000, p. 71, grifo do autor). No Brasil, por exemplo, a Constituição de 1988 estabelece que é a União, junto aos Estados, o Distrito Federal e os Municípios, quem detém o poder de instituir tributos (artigos 18 e 145).

Nessa linha, pode-se entender que deriva do texto constitucional a atribuição para criar e exigir tributos e, mediante a instituição de lei própria, poderá ser cobrado o tributo. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 49, inc. I, prevê o seguinte: “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”.

A mesma Constituição brasileira de 1988 em seu artigo 84, inc. VIII, prevê a atuação do chefe do Poder Executivo nas relações internacionais: “Art. 84: Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

Pela leitura desses textos constitucionais entende-se que os ordenamentos jurídicos estatais, reconheceram, o primado do Direito Internacional, não em um sentido amplo, mas no que abrange suas regras mais universais. (CRUZ, 2002, p. 11).

A doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes ensina que:

Desta forma pode-se afirmar com precisão, que o poder fiscal, como poder de criar tributos, legitima-se na soberania do Estado. Tal poder representa-se pelo direito de criar normas jurídicas tributárias. Este poder é denominado *poder fiscal*, ou ainda poder impositivo (*potere di imposizione*) e também poder tributário (*potesta tributaria*). (MORAES, 1993, p. 251, grifo do autor).

O poder estatal se traduz na capacidade ilimitada do Estado de criar tributos e cobrá-los daqueles que se encontram nos limites de sua soberania territorial, ou seja: O poder fiscal é a forma palpável da soberania Estatal voltada à tributação. (MORAES, 1993, p. 252)

O conceito de soberania, apesar de seu caráter exclusivamente político, já se encontra pautado juridicamente. Essa afirmação do poder soberano como poder jurídico tem evidente utilidade prática, resultando em mais um grande obstáculo ao uso arbitrário da força. A soberania, porém, não perdeu seu caráter político como manifestação da força, uma vez que é subordinada às normas jurídicas. O simples fato de ser caracterizada como um direito já é de grande valia, tornando-se inadmissível no sentido de evidenciar o caráter antijurídico e injusto da utilização de força não condicionada ao ordenamento jurídico, de solucionar conflitos de interesses entre Estados, e de amparar a formação de uma nova consciência, que rejeita o uso arbitrário da força. (TÔRRES, 2003, p. 73-74).

Soberania tributária é o poder legitimado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial e concede-lhe autonomia e independência para criar fatos tributáveis e

estratégias de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações impostas, seja pelas fontes internas, quanto pelas internacionais.

Dessa forma, é imperioso reconhecer que o poder de tributar é uma forma de manifestação de soberania. Portanto, no âmbito interno dos Estados soberanos a tendência, na seara tributária, é ser mais conservador, menos receptivo às normas internacionais em matéria tributária, ensejando uma maior dificuldade de interpenetração da norma internacional, bem como de normas tributárias previstas por outros membros da sociedade internacional.

Márcis de Fátima Ribeiro e Juliana Kiyosen Nakayama ensinam que a globalização associa-se ao processo de integração das economias mundiais, no que tange à flexibilização dos movimentos de mercadorias, capitais e pessoas entre países. O Brasil, como um Estado Federal, tem a competência constitucional tributária distribuída na Constituição entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa descentralização de competência no âmbito interno é o que o difere de outros Estados, quanto à autonomia dos entes políticos internos. (RIBEIRO; NAKAYAMA. 2004, p. 203).

Por tal motivo, acaba-se por questionar se o conteúdo de um tratado internacional tem primazia sobre a competência tributária dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, resguardando-se a exclusividade da competência tributária para as unidades da Federação. Esse espírito de cooperação entre as nações é o que norteia o sentido de relações internacionais interdependentes, uma vez que o que guia as ações na política internacional não é mais o individualismo estatal, ou nacional, mas, sim, o sentimento de cooperação e a necessidade entre os povos. (RIBEIRO; NAKAYAMA. 2004, p. 203-204).

A teoria da tributação, segue o mesmo raciocínio, nota-se que a imposição absoluta e indiscriminada passa a perder força. A ideia é de juntamente aos tratados internacionais sobre os direitos humanos e comércio, firmar-se convenções internacionais que versem sobre tributação da renda, transferência de preços, evitando, assim, a dupla tributação da renda e, conseqüentemente, diminuindo a força impositiva do Estado. (RIBEIRO; NAKAYAMA. 2004, p. 204).

A soberania é a fonte das competências que o Estado recebe do Direito internacional, sendo estas ilimitadas, nenhuma outra entidade, porém, as detém em maior grau. A soberania permanece como o atributo fundamental do Estado. Isto posto, José Eduardo Soares de Melo leciona que o que limita a soberania é o ordenamento legal, no plano interno, pelos direitos e garantias individuais, já no âmbito externo este é limitado pela ordem jurídica internacional. (MELO. 2000, p. 262 *apud* RIBEIRO; NAKAYAMA. 2004, p. 206).

Passou-se a falar em soberania jurídica do Estado após o surgimento das primeiras Constituições. Daí surge o Estado como sujeito da ordem internacional e detentor da soberania estatal. Por todos estes motivos, a aplicabilidade das normas existentes nos tratados é consequência do conceito de soberania, que tem supremacia sobre o poder jurídico, distinguindo-se da soberania do Estado dirigida a todos de seu território e nas relações recíprocas entre os Estados. (RIBEIRO; NAKAYAMA. 2004, p. 206-208).

Por fim, ao se vislumbrar tratados de direito tributário pela ótica da relação entre o direito interno e o direito internacional, é fundamental que se aborde, além da soberania a hierarquia de tais tratados e o conflito entre fontes.

### 3.3 A hierarquia dos tratados no plano das fontes do direito

As teorias monista e dualista são utilizadas para solucionar conflitos no campo do direito internacional.

Uma das consequências práticas da utilização e análise dessas teorias trata-se do problema da posição de hierarquia do tratado se caso o tratado entre em conflito com a lei interna. Isto porque, como já se mencionou, as relações entre o direito internacional e o direito interno implicam não somente em problemas no campo da doutrina, mas principalmente em problemas de ordem factual, que acontecem como consequências de precisarmos saber que tipo de relação estes mantêm entre si.

Um exemplo desta situação é: caso exista um conflito entre norma internacional e norma interna, qual destas se sobressairá? Tal conflito contrapõe não só a norma internacional, mas também os princípios e regras de direito interno e é conhecido como conflito entre fontes. Depreende-se então da doutrina de Tércio Sampaio Ferraz Júnior que:

Sem entrar numa discussão que pertence à área do Direito Internacional, é preciso reconhecer que a importância crescente das organizações e das relações internacionais e não apenas as relações entre Estados soberanos, mas também a presença de empresas privadas chamadas multinacionais, o julgamento de questões públicas e privadas por cortes ou júzos arbitrais, tudo isso traz para a teoria das fontes, mais tradicional, um fator complicador.

Essa teoria, como vimos, surge com a configuração assentada dos Estados nacionais e desenvolve-se como uma racionalização dos atos normativos, dentro do âmbito das soberanias estatais. Nesse âmbito, ainda há lugar para os tratados e as convenções celebrados entre os Estados e que, desde que aprovados no âmbito interno conforme procedimentos prescritos pelas respectivas constituições, adquirem o *status* legal, imperam como leis internas, de tal modo que, se são incompatíveis com leis ordinárias do país, as tornam revogadas conforme a regra estrutural da *lex posterior*. *Submetem-se, não obstante, à hierarquia e não podem contrariar disciplinas constitucionais* (FERRAZ JÚNIOR, 2018, p. 196, grifo do autor).

A hierarquia, assim, é, apesar de tudo, um importante instrumento de organização das fontes. Cada vez mais, porém, sua função é mais jurídico-política (como instrumento hermenêutico e decisório) do que analítica. Analiticamente, o que faz que uma fonte prevaleça sobre outra não é a generalidade de suas normas, mas a relação de validade. Normas que prescrevem como e com que conteúdo outras normas serão produzidas prevalecem sobre estas. Este é, no entanto, um critério abstrato que, na prática, se preenche de forma a produzir “[...] irregularidades. assim, nada obsta que, de fato, uma fonte (a) que, por suas normas, atribua a outra fonte (b) a produção de certas normas, termine por atribuir-lhe a competência de modificar normas de uma terceira fonte (c) que, em tese, lhe seria superior”. (FERRAZ JÚNIOR, 2018, p. 194).

É importante ressaltar que apesar de existirem críticas às duas doutrinas, quando se analisa as Constituições de outros países percebe-se que alguns Estados escolhem por adotar a teoria dualista, enquanto que outros escolhem a adoção da teoria monista. Um exemplo é a Constituição Portuguesa de 1976 que em seu artigo 8º, inciso I, declara que as normas e os princípios de direito internacional, geral ou comum integram o direito português, pode-se concluir, então que tal Constituição adota a teoria monista, uma vez que lhe falta uma norma que torne o direito internacional direito interno.

A Inglaterra e a Itália, por sua vez, adotam a teoria dualista, a primeira carece de uma lei interna para que os Tribunais possam aplicar o Direito Internacional, no caso da Itália, a Constituição da República de 1947 tem estabelecido em seu artigo 10 que o ordenamento jurídico italiano adequa-se às normas do direito internacional.

É importante fazer uma observação que diferencia as duas teorias que sancionam as relações entre o direito interno e o direito internacional. No caso do dualismo existem a ordem jurídica interna e a ordem jurídica internacional, tanto suas fontes quanto seus conteúdos são diversos, o que pressupõe, por conseguinte, que existem também duas normas fundamentais, onde uma delas serve de pressuposto de validade do direito interno enquanto a outra é pressuposto de validade do direito internacional. Dessa forma, os direitos internacional e interno estariam coordenados, e de acordo com a doutrina de Kelsen, exigiriam uma terceira ordem que fosse superior a estas duas e que as validaria.

Ainda segundo Kelsen, porém, já que não existe nenhuma terceira ordem que seja superior a estas duas, ambas devem coexistir em relação de hierarquia, onde uma é superior e outra inferior.

O exercício das competências territorial e material do Estado pertencem exclusivamente e definitivamente a cada um, impossibilitando a retirada de sua eficácia jurídica por outros Estados.

Na lição de Rezek (2008, p. 162), a essência material da sociedade internacional é uma estrutura jurídica institucional a qual se constitui por normas básicas comuns a todos os seus membros e que disciplinam a realização pacífica dos seus valores comunitários. Essa instituição jurídica não está em confronto com a ordem jurídica de nenhum dos Estados dela membros, ela, pelo contrário, representa a unidade absoluta do Direito.

O fato é que quando se fala das relações entre o direito interno e o direito internacional, ao contrário do que almejam os dualistas, não se está falando de uma coordenação imposta por uma terceira ordem. Trata-se, na verdade, de uma ordem jurídica única, onde, porém, não há primazia de uma destas ordens sobre as demais como entendem os monistas que dão preferência ou ao direito interno ou ao direito internacional. (REZEK, 2008, p. 161).

A integração entre normas internacionais e normas internas, tem por resultado esta ordem jurídica única, ou seja, essa se dá pela constitucionalização do direito internacional e pela internacionalização do direito constitucional. (REZEK, 2008, p. 161).

[...] Trata-se de integração sentido jurídico própria de toda e qualquer sociedade sob a consideração de seus membros. Não é coordenação por inexistir um super-Estado a coordenar os demais, nem se trata de primado pela mesma razão e, mais ainda, porque a sociedade internacional [...] é parte do Direito estatal, e este, ao mesmo tempo, parte dela, de sorte que, assim sendo, simultaneamente, com todas as ordens jurídicas dos Estados dela componentes, há unidade jurídica irrecusável, sem nenhum termo congestivo de primado, ou de outras construções jurídicas meramente lógicas. (REZEK, 2008, p. 162).

Um exemplo desta constitucionalização do direito internacional no Brasil está na Constituição de 1988, em seu artigo 4º, incisos I a X, onde pode-se encontrar os princípios que regem as relações internacionais da República Federativa do Brasil, sendo estes: a independência nacional, a prevalência dos direitos humanos, a autodeterminação dos povos, a não - intervenção, a igualdade entre os Estados, a defesa da paz, a solução pacífica dos conflitos, o repúdio ao terrorismo e ao racismo, a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e, por último, a concessão de asilo político.

Porém, a Constituição de 1988 refere-se apenas duas vezes à hierarquia dos tratados no plano das fontes jurídicas. Primeiramente no §4, do artigo 5, que versa que os tratados e convenções internacionais de direito humanos que forem aprovados em dois turnos, por três quintos dos votos dos membros de cada Casa do Congresso Nacional, serão

equiparados às emendas constitucionais. Daí entende-se que caso obedecido o trâmite disposto no dispositivo a Constituição dá ao tratado de direitos humanos *status* constitucional.

A hierarquia dos tratados é novamente mencionada no artigo 178, que versa que quanto à ordenação do transporte internacional a lei sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, deverá obedecer aos acordos firmados pela União, e atender ao princípio da reciprocidade.

A Constituição, porém, não faz qualquer referência expressa a tratados que versem sobre outras matérias. Diz somente, no artigo 102, inciso III, alínea b, que compete ao Supremo Tribunal Federal julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado e, ainda, no artigo 105, inciso III, alínea a, que compete ao Superior Tribunal de Justiça julgar, em sede de recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, em caso de a decisão recorrida contrariar tratado ou negar-lhe vigência.

Isto posto, Luís Alberto Barroso ensina que pode-se afirmar que a Constituição de 1988 concede aos tratados a mesma hierarquia das leis ordinárias, e que eles se submetem ao controle de constitucionalidade, não esclarecendo, porém, se adota a teoria monista ou a dualista. (BARROSO, 2006, p. 33).

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal firmou o seu entendimento sobre o assunto desde 1977. O Recurso Extraordinário 80.004 foi julgado no plenário do Supremo Tribunal Federal de setembro de 1975 a junho de 1977. Neste julgamento decidiu-se, por maioria, a tese de que, em caso de conflito entre tratado e lei posterior, esta, como expressão última da vontade do legislador republicano deve ter sua prevalência garantida pela Justiça sem embargo das consequências do descumprimento do tratado, no plano internacional. (REZEK, 2008, p. 106).

O Supremo Tribunal Federal entende que concedendo aos tratados a hierarquia de lei ordinária mantém-se preservado o ideal de segurança e estabilidade das relações jurídicas, além de se manter a soberania nacional. A violação do compromisso internacional, porém, implica em ilícito oponível contra o Estado Brasileiro. (REZEK, 2008, p. 103-104).

Por fim, destaca-se que o Supremo Tribunal Federal admite duas exceções ao monismo moderado: nas situações de conflito entre tratado de extradição e a lei pátria que

rege o instituto e nos casos incluídos no artigo 98 do Código Tributário Nacional, ou seja, tratados de direito tributário. (DOLINGER, 2001, p. 111).

Dessa forma, percebe-se que o STF concebe os tratados internacionais com força de lei ordinária e, portando, em nível hierarquicamente inferior à Constituição Federal. Assim sendo, no capítulo seguinte será tratado o aparente conflito entre tratados internacionais que o Brasil seja signatário e a vedação expressa no art. 151, inciso III, da Carta da República de 1988.

## 4 TRATADOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO

### 4.1 Os tratados mais significativos em matéria tributária

No presente tópico serão apresentados alguns tratados que tem relevância e são utilizados para o estabelecimento de boas relações entre os países em matéria tributária.

Dentre esses acordos, podem ser citados: a Convenção de Viena, Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), o Tratado de Roma, o Mercosul e o Nafta.

Assim, é importante demonstrar que pode haver tratados que não tenham por objeto matéria tributária, mas que venham a afetá-la, os quais não serão matéria de nosso estudo.

#### a) Convenção de Viena

O Decreto nº 7030/2009, publicado em 15/12/2009, promulgou e internalizou a Convenção de Viena. Esta convenção trata da disciplina dos tratados internacionais, estabelecendo a forma de negociação, conclusão, entrada em vigor, interpretação e extinção dos atos internacionais, firmando o conceito de tratado. (MELO, 2018, p. 352).

Pera Melo (2018, p. 352), a Convenção de Viena traz regras de interpretação estabelecendo que “[...] um tratado deve ser interpretado de boa-fé, segundo o sentido comum dos termos do tratado em seu contexto à luz de seu objetivo e finalidade. O contexto compreende, além do texto, seu preâmbulo e anexos”.

#### b) GATT

O Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio (*General Agreement on Tariffs and Trade*) em vigor pela Lei 313/1948, é uma organização internacional para cooperação econômica e comercial entre seus membros objetivando uma redução geral dos tributos aduaneiros e abolição de discriminação na relação entre os Estados membros.

Ao determinar a redução ou eliminação das formalidades relativas às operações de exportação e importação, o Gatt, objetivando facilitar o comércio internacional, prevê maior liberdade de trânsito pela qual os Estados não poderão adotar medidas que dificultem ou impeçam a passagem, em seus territórios, de mercadorias destinadas a outros mercados. (MELO, 2018, p. 353).

### c) MERCOSUL

O Tratado de Assunção, de 26/03/1991, integrado originalmente por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 197/1991, com a Carta de retificação depositada pelo Brasil e internalizada pelo decreto nº 350/1991, teve por objetivo a constituição de um mercado comum entres esses países.

A Venezuela no ano de 2012 passou a integrar o Mercosul, ficando este com cinco Estados associados, quais sejam: Bolívia, Chile, Colômbia, Equador e Peru.

Atualmente encontramos-nos na última fase do MERCOSUL implicando no mercado comum, onde deve haver:

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 de qualquer outra medida de efeito equivalente;  
 O estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum (TEC) e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados, ou agrupamentos de Estados, e a coordenação de posições em foros econômicos-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, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrências 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. (MELO, 2018, p. 354-355).

Isto posto, os tratados citados, bem como outros tratados de natureza tributária em que o Brasil seja signatário passam a constituir preceitos do nosso ordenamento jurídico, devendo ser observados nas relações jurídico-tributárias formadas entres as pessoas naturais ou jurídicas brasileiras e dos Estados signatários.

## **4.2 O artigo 151, inciso III, da Constituição Da República e o conflito com o tratado de direito tributário**

A Constituição de 1967 atribuía à União a prerrogativa de, mediante lei complementar e atendendo à relevante interesse social ou econômico nacional, isentar impostos federais, estaduais e municipais (art. 20, §2º)”. A Emenda Constitucional nº 1/69 manteve essa regra excepcional, contudo, deixou de fazer referência a impostos federais, haja vista que tal previsão seria desnecessária (artigo 19, §2º). Com base nesse dispositivo constitucional proliferaram-se as chamadas isenções heterônomas, afetando o pacto federativo.

Primeiramente, destaca-se o entendimento doutrinário acerca do conceito de isenção. Para tanto, traz-se o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 473) que

define a isenção como um preceito legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido, em que a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso de lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa do débito tributário.

Assim, ao comentar necessariamente sobre as isenções heterônomas no direito brasileiro, tema relevante para a pesquisa aqui apresentada, Kiyoshi Harada (2015, p. 422) assevera que:

Sabido e ressabido que o poder de isentar é corolário do poder de tributar. Só pode isentar quem tem o poder de tributar. Por isso, o regime militar teve de inserir regra excepcional na Carta de 1967. Assim, bastaria a remoção da norma extravagante para subtrair a competência excepcional da União. A vedação expressa no texto da Carta Política de 1988 só pode ter o sentido de derrogação daquelas isenções heterônomas, outorgadas pela União, no período de anomalia jurídica, por incompatíveis com o princípio da isonomia das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro. Em nosso entender, também, não mais subsistem as isenções de impostos estaduais e municipais concedidas pelo Decreto-lei Federal de nº 2.281/1940, a favor das empresas de energia elétrica, na vigência da Constituição Federal de 1937, que previa em seu art. 32 a isenção, por lei especial, em atendimento ao interesse comum. Essa isenção subsistiu no regime da Constituição liberal de 1946, em que a doutrina e a jurisprudência reconheceram a existência de princípio implícito da União para estatuir isenções especiais no interesse nacional. Foi a aludida isenção recepcionada tanto na Constituição de 1967, como na Emenda nº 1/69 para ser derrogada pela Carta Magna de 1988.

Percebe-se, então, que as isenções de tributos de competência de outros entes da federação concedidas pela União ocorreram em situações de exceção, previstas em Cartas Políticas onde a centralização do Poder estava nas mãos de um ente da Federação (a União).

Nesse contexto, Harada (2015, p. 422) evidencia que “[...] a derrogação das isenções outorgadas pela União nada tem a ver com as resultantes de tratados e convenções internacionais, que continuam em vigor até que sejam revogadas com observância das regras que regem o direito das gentes”.

Na isenção concedida no âmbito de normas de direito internacional, Francisco Rezek assevera que “[...] o primado do direito das gentes sobre o direito nacional do Estado soberano é ainda hoje uma proposição doutrinária. Para o Estado soberano a constituição nacional, vértice do ordenamento jurídico, é a sede de determinação da estatura da norma expressa em tratado” (REZEK, 2008, p. 96-97). E complementa dizendo:

Difícilmente uma dessas leis fundamentais desprezaria, neste momento histórico, o ideal de segurança e estabilidade da ordem jurídica a ponto de subpor-se, a si mesma, ao produto normativo dos compromissos exteriores do Estado. Assim, posto o primado da constituição em confronto com a norma *pacta sunt servanda*, é corrente

que se preserve a autoridade da lei fundamental do Estado, ainda que isto signifique a prática de um ilícito pelo qual, no plano externo, deve aquele responder. (REZEK, 2008, p. 97).

Neste ponto, o que se pretende investigar é se há juridicidade aos Acordos e Tratados internacionais face ao disposto no artigo 151, inciso III, da CF/88, que veda à União “[...] instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Essa problemática foi analisada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no bojo do Acordo de Cooperação Econômica, Industrial Científico-Tecnológico, Técnico-Cultural (Decreto nº 431, de 20/01/1992), realizado entre Brasil e Itália. Tendo a PGFN entendido que:

A partir da CF/88 (art. 151, III), extinguiu-se a chamada “isenção heterônoma” que permitia ao Legislativo de uma pessoa jurídica de direito público (União) conceder isenção de tributo cuja a instituição não estivesse na sua esfera de competência. Com a Constituição atual, tal prática não é mais cabível se não estiver na sua esfera de competência. No plano internacional, a União representa a totalidade do Estado brasileiro, isto é, atua perante o “direito das gentes”, *status* que é negado aos Estados que a compõem. Não se pode confundir as limitações da União como pessoa jurídica de direito interno e enquanto representante da Federação, com sua atuação no concerto das Nações na qualidade de legítima representante da República Federativa. (Parecer PGFN/CAT nº 907/93, publicado na RT, Caderno de Direito Tributário nº 5, 1993).

Neste contexto, é imperioso delinear as questões que envolvem a chamada “isenção heterônoma”, nos termos da revogada Constituição de Federal de 1969 que estabelecia no seu art. 19, § 2º, “a União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”. A isenção heterônoma é a isenção de tributo de alheia competência.

Embora vedada na vigente Constituição Federal, as isenções heterônomas de impostos deverão ser mais bem analisadas ante a dinâmica das relações internacionais que exige maior autonomia da União nas hipóteses de concessão dessas isenções quando relevante o interesse público.

Assim sendo, importante é o esclarecimento feito por Alfredo Augusto Becker quando trata da extrafiscalidade do tributo, diz ele: “A principal finalidade de muitos tributos deixará de ser arrecadatória de recursos para o custeio de despesas públicas para ser um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada” (BECKER, 2018, p. 629).

Levando em consideração que “[...] o direito tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia” (BECKER, 2018, p.

636). Então, podemos considerar que o direito internacional tributário é o mecanismo próprio de política fiscal no âmbito das relações entre os Estados modernos.

Não é à toa que o Projeto de Reforma Fiscal (PEC nº 68/2012) previa alteração no dispositivo do art. 151, III, da Constituição Federal que passaria a dispor o seguinte: É vedado à União conceder isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando previsto em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.

Nesse projeto de reforma buscou-se deixar claro e explícito no texto constitucional que tratado, convenção ou ato internacional que previsse uma isenção tributária de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios estaria em conformidade com nosso ordenamento jurídico interno, não havendo qualquer vedação.

No próximo tópico veremos como o STF compreendeu e deliberou sobre a possibilidade ou não de isenção tributária prevista em norma de direito internacional da qual o Brasil seja signatário.

#### **4.3 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

O Supremo Tribunal Federal em várias oportunidades se debruçou sobre a questão acerca da prevalência ou não dos tratados internacionais sobre matéria tributária na ordem jurídica interna.

O Supremo, em diversos julgados enfrenta a questão sobre o aspecto da isenção tributária heterônoma, e afirma que:

A cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição – que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas – é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. (BRASIL, 2011 ).

Vejamos algumas ementas de acórdão da Corte Suprema:

A cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição – que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas – é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno [...]. Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito

internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional. (BRASIL, 2008).

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. O art. 98 do CTN ‘possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios’ (voto do eminente ministro Ilmar Galvão). No direito internacional, apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da CF), dela não dispendo 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, III, da Constituição. (BRASIL, 2011).

Nesses julgados, a Suprema Corte assevera que a vedação contida no artigo 151, III, CF está circunscrita à União nas suas relações com pessoa jurídica de direito público interno e não em relação a União quando faz as vezes de Estado Federal Brasileiro nas suas relações internacionais, pois, neste caso, exercendo a soberania nacional perante o “direito das gentes” representa a totalidade do Estado brasileiro (Parecer PGFN/CAT nº 907/93 citado por MELO, 2000).

Os possíveis conflitos aparentes entre tratados ou acordos internacionais e a legislação infraconstitucional resolvem-se pelos critérios da cronologia (*lex posterior derogat priori*) ou da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*), matéria que já foi apreciada e debatida no Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, julgado em 1977, orientação que se manteve em outros julgados naquela Corte Suprema. Não há prevalência das normas positivadas de direito internacional sobre as normas do direito doméstico.

No campo da isenção, heterônoma ou não, importante lembrar que: “A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”, nos termos do artigo 175, parágrafo único, CTN.

Portanto, admitindo a possibilidade de isenções de impostos estaduais ou municipais concedidas por Tratados internacionais ratificados pelo Estado brasileiro, as obrigações acessórias, deveres instrumentais em relação a obrigação principal, devem ser cumpridas.

Na realidade, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal não considera como isenção heterônoma, aquela concedida com base em normas de direito internacional do qual o Brasil seja signatário. Destarte, isso é relevante, na medida que coloca o Brasil no cenário da

economia global como um ator na condução de políticas fiscais desejadas por Estados, também, vinculados aos mesmos tratados internacionais.

Importante lembrar, ainda, a lição de Alfredo Augusto Becker quando perguntado qual o objetivo do Direito Tributário, ele respondeu afirmando que:

O Direito tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social), ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu 'objetivo próprio' (razão de existir) é ser *um instrumento a serviço de uma política*. Esta (a política) é quem tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la.

A construção daquele instrumento (Direito Tributário) é uma arte, porém, como toda a arte útil é tanto mais perfeita, quanto melhor o seu rendimento humano (praticabilidade) o Direito Tributário que serve à política de reforma social deverá ter necessariamente um sistema diverso daquele que serve à política de conservação do capitalismo liberal. (BECKER, 2018, p. 638, grifo do autor).

Então, o direito internacional tributário como um instrumento a serviço de objetivos econômicos e sociais de uma comunidade internacional foi relevado pelo Supremo Tribunal Federal ao concluir que a isenção concedida pelo Estado brasileiro quando signatário de um tratado ou convenção internacional com cláusulas isentivas de tributos não poderá ser considerada como uma isenção heterônoma, esta, vedada na Constituição Federal de 1988.

## 5 CONCLUSÃO

Depois da pesquisa realizada sobre o tema deste trabalho e as hipóteses testadas, verifica-se que do ponto de vista jurídico-normativo os tratados internacionais celebrados pelo Estado brasileiro que prevejam isenções de impostos estaduais e municipais são legítimos e lícitos.

Da perspectiva eminentemente jurídica, há um consenso de que a Carta Política de 1988 prevalece, prepondera sobre as normas de direito das gentes previstas em tratados ou acordos internacionais, anterior ou posterior à sua promulgação. Somente a própria Constituição Federal poderia atribuir supremacia ou prevalência ao tratado internacional, o que possibilitaria a mudança de entendimento sobre esta matéria.

Entretanto, mesmo havendo entendimento de que o Estado Brasileiro pode efetuar acordos ou tratados internacionais que possam resultar em isenções de impostos de competência de entes políticos diversos da União. Tal hipótese, diante dos princípios/valores do federalismo republicano, da tipicidade fechada e da estrita legalidade, pode gerar distorções no federalismo brasileiro e desigualdades regionais e sociais.

Assim, ao celebrar um tratado internacional em matéria tributária, a União tem de observar o texto do artigo 151, III, da CF, que trata da impossibilidade de instituir isenção de impostos de competência dos Estados-membros, Distrito Federal e/ou Municípios.

Importante registrar que o argumento da doutrina internacionalista, notadamente o de que a União, quando celebra acordo ou tratado internacional, o faz em nome do Estado brasileiro e não como ente político-jurídico de direito público interno. Todavia, a União, mesmo no plano internacional, deverá respeitar e observar os princípios e regras da Constituição Federal.

Já sob uma perspectiva político-econômica, numa visão mais integracionista, não se pode esquecer que a União Europeia vem, gradativamente, mostrando uma verdadeira integração dos Estados membros e apontando para uma atenuação da soberania estatal em prol da consolidação de uma comunidade internacional.

Neste contexto, visando uma conformação dos princípios do federalismo, estrita legalidade, é que se faz necessário alteração do texto artigo 151, III, da Constituição Federal, para fazer constar as alterações sugeridas no Projeto de Reforma Fiscal, ficando a redação do artigo da seguinte forma: É vedado à União conceder isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando previsto em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.

Assim sendo, e com todo respeito ao entendimento consolidado no STF, somente com a alteração do texto constitucional poderia haver uma autorização legítima para que a União, quando da celebração de acordo ou tratado internacional em matéria tributária, instituisse isenção de impostos de competências dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Por fim, o entendimento do STF sobre esse tema é o de que quando o Estado Brasileiro assina um tratado ou convenção internacional que preveja isenção de tributo de competência dos estados membros, Distrito Federal ou municípios, personifica a federação como um todo e não isoladamente como ente federado União.

## REFERÊNCIAS

- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Arts. 98 a 100. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. 3.ed., São Paulo: Saraiva, 2002.
- ÁVILA, Márcio. A soberania e o direito tributário internacional. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, v. 2, n. 22, p. 1-11, jul./dez. 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1569>. Acesso em: 12 out. 2020.
- \_\_\_\_\_. **Preços de Transferência na Indústria do Petróleo (Transfer Price)**. Rio de Janeiro: Interciência, 2010.
- BARRAL, Welber. **Direito internacional: normas e práticas**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 6.ed., São Paulo: Saraiva, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7.ed., São Paulo: Noeses, 2018.
- BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional entre Estados Desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento**. Brasília: Universidade de Brasília, LTr, 1996. (Revista Notícia do Direito Brasileiro. Nova Série).
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28.ed., São Paulo: Saraiva, 2017.
- CASTELLI, Thais. **Tributação internacional**. Apostila do MBA em direito tributário. Coordenação acadêmica escola de direito da FGV. Rio de Janeiro, 2019.
- CRUZ, Paulo Márcio. Soberania, Estado, globalização e crise. **Novos Estudos Jurídicos**, ano VII, n. 15, p. 7-24, dezembro 2002. Disponível em: [www6.univali.br/seer/index.php/nej/article/download/323/267](http://www6.univali.br/seer/index.php/nej/article/download/323/267). Acesso em: 12 out. 2020.
- CONVENÇÃO de Viena sobre o Direito dos Tratados, 23 de maio de 1969. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm). Acesso em: 12 out. 2020.
- DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc; PELLET, Alain. **Direito internacional público**. Trad. Vítor Marques Coelho. 2.ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 24.ed., São Paulo: Saraiva, 2003.
- DOLINGER, Jacob. **Direito internacional privado**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001
- FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 3.ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10 ed. rev., atual. e ampl. [2. reimpr.]. São Paulo: Atlas, 2018

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 24. Ed., São Paulo: Atlas, 2015.

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

\_\_\_\_\_. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6.ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 10.ed., Coimbra: Almedina, 2000.

MELLO, Celso Albuquerque de. **Curso de direito internacional público: v. 1**. 14.ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional Internacional: uma introdução**. 2.ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS e prática: com a LC 102/2000**. 4.ed., São Paulo: 2000.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário: v. I**. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.

PARECER PGFN/CAT nº 907/93, publicado na RT, Caderno de Direito Tributário nº 5, 1993. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br>. Acesso em 12 out. 2020.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. **Rev. direito GV**, v. 4, nº 1, p. 135-163. São Paulo, jan./jun. 2008. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35173/33978>. Acesso em: 12 out. 2020.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 15.ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

RAAD, Kees Van. **Materials on International & EC Tax Law 2009/2010: vol. 1**. 9.ed., Rotterdam: International Tax Center Leiden, 2009.

RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos: v. I**. São Paulo: Max Limonad, 1952.

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

\_\_\_\_\_. **Direito internacional público: curso elementar**. 11.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

RIBEIRO, Maria de Fátima. NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. MERCOSUL x Brasil: análise da soberania fiscal. **Scientia Iuris**, v. 7/8, p. 201-2014, 2003-2004. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11117/9840>. Acesso em: 12 out. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tratados e convenções internacionais sobre tributação: direito tributário atual**, São Paulo: Dialética, 2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 543.943 AgR**, rel. min. Celso de Mello, j. 30-11-2010, 2ª T, *DJE* de 15-2-2011. Vide RE 229.096, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, j. 16-8-2007, P, *DJE* de 11-4-2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=1442>. Acesso em: 12 out. 2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2.ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

VERDROSS, Alfred. **Derecho internacional público**. Trad. Antonio Truyol y Serra. 4.ed., Madrid: Aguilar, 1973.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.