

**A SUPREMACIA DOS**  
**TRATADOS INTERNACIONAIS**  
**FACE À LEGISLAÇÃO INTERNA**

- 1 - A INTERNACIONALIZAÇÃO DOS FENÔMENOS ECONÔMICOS
- 2 - A CRESCENTE IMPORTÂNCIA DO TEMA TRATADOS INTERNACIONAIS
- 3 - A INCORPORAÇÃO DO TRATADO AO DIREITO INTERNO BRASILEIRO
- 4 - PREVALÊNCIA DAS NORMAS DE TRATADOS INTERNACIONAIS – MONISMO E DUALISMO
- 5 - A OPÇÃO BRASILEIRA PELO DUALISMO
- 6 - A CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE DIREITO DOS TRATADOS (1969)
- 7 - A SUPREMACIA DO TRATADO SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA
  - 7.1- PAÍSES EM QUE O TRATADO PODE SE SOBREPOR À CONSTITUIÇÃO.
  - 7.2 - PAÍSES EM QUE O TRATADO TEM NÍVEL CONSTITUCIONAL

7.3 – CONVENÇÕES SOBRE DIREITOS HUMANOS

7.4 – PAÍSES EM QUE EXISTE PARIDADE ENTRE  
TRATADO E LEI INTERNA

8 - A POSIÇÃO BRASILEIRA

8.1 – OS DIREITOS HUMANOS

8.2 – OS OUTROS DIREITOS

9 - OS TRATADOS SOBRE TRIBUTAÇÃO

9.1 – O ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO  
NACIONAL

9.2 - A CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 98 DO  
CTN

9.3 – OS TRATADOS E DOS IMPOSTOS INTERNOS  
DAS UNIDADES FEDERATIVAS

10 - CONCLUSÕES

**A SUPREMACIA DOS**  
**TRATADOS INTERNACIONAIS**  
**FACE À LEGISLAÇÃO INTERNA**

*Agostinho Toffoli Tavoraro \**

**1 - A INTERNACIONALIZAÇÃO DOS FENÔMENOS  
ECONÔMICOS**

Lembro-me quando, menino, meu avô, assombrado com as notícias da guerra (1945), dizia que o mundo estava cada vez menor.

Não chegou ele a ver, no entanto, o encurtamento das distâncias, com os aviões a jato de longo alcance, a descida do homem na lua, a Internet, as imagens enviadas de Marte pelo Pathfinder, as sondas espaciais, o telescópio Hubble.

---

\* \* - Advogado Sócio Diretor de TAVOLARO E TAVOLARO - ADVOGADOS - Campinas, São Paulo.  
- Membro do Comitê Permanente Científico da IFA - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (1990/2000)  
- Ex-Presidente da ABDF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO (1986/1988)  
- Acadêmico da Cadeira nº 14 da ABDT - ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
- Professor de Direito Comercial na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas, São Paulo, Brasil

Não chegou ele a ver, tampouco, a facilidade das comunicações por fax, por telefone celular, as videoconferências, as transmissões de imagem, som e dados via satélite.

E o mundo já lhe parecia, então, menor do que fora na sua meninice.

Vivemos hoje, na aldeia global de que falou McLuhan (Meu Deus, há quanto tempo já? Vinte ou trinta anos?).

Esse encurtamento de distâncias veio se refletir, também, na vida econômica e, por consequência, no direito, em especial no direito tributário.

Instrumento de suma importância na convivência internacional, assumiram os tratados entre as diversas nações papel de destaque nas relações internacionais.

Hoje, fala-se em OMC com a mesma facilidade com que se fala em Código Civil.

No campo do direito tributário os tratados bilaterais firmados para se eliminar a dupla tributação internacional e para se evitar a elisão e evasão fiscais tornaram-se moeda corrente.

Dúvidas, e muitas, existem no entanto quanto à matéria, cabendo neste estudo destacar duas questões:

***a) Têm as normas do tratado supremacia sobre as normas do direito interno de cada país?***

*b) No Brasil, país federado, pode um tratado firmado pelo Presidente da República afetar a tributação dos demais entes federados (Estados, Distrito Federal e Municípios), isentando, reduzindo ou alterando a base de cálculo de impostos que constitucionalmente são de sua competência?*

Eis os temas que nos propomos examinar.

## **2 - A CRESCENTE IMPORTÂNCIA DO TEMA TRATADOS INTERNACIONAIS**

O direito internacional tem, de acordo com o artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça em Haia, como sua principal fonte, as convenções internacionais, seguindo-se-lhe o costume internacional, os princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações civilizadas, tendo ainda como meio auxiliar as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, prevista ainda a aplicação da equidade<sup>1</sup>.

Convenções, tratados, protocolos, ou qualquer uma das duas dezenas de denominações que cita REZEK<sup>2</sup> como empregadas para designar o mesmo objeto, tem elas proliferado no mundo atual.

---

<sup>1</sup> BUHLER, Ottmar. *Princípios de Derecho Internacional Tributário*. Versão Castelhana de FRANCISCO CERVERA TORREJON, Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 49.

<sup>2</sup> J.F.REZEK enumera em seu *Direito Internacional Público* – Ed. Saraiva – SP – 6ª Ed. – 1966 – pág. 16 – nº 8, as seguintes variantes terminológicas : acordo, ajuste, arranjo, ata, ato, carta, código, compromisso, constituição, contrato, convenção, declaração, estatuto, memorando, pacto, protocolo e regulamento, reservado o termo concordata para os tratados com o Vaticano, reportando ainda que na França detectaram-se nada menos de trinta e oito vocábulos diferentes.

Somente no que se refere a tratados sobre dupla tributação internacional estima-se que hajam já atingido a cifra dos dois mil, bastando assinalar com HELENO TORRES<sup>3</sup> o expressivo número de tratados concluídos pelos estados europeus que indica, pois Alemanha ( 62 tratados), Dinamarca (53), Espanha (27), França (85), Itália (53), Portugal (12), Holanda (47) e Grã - Bretanha somam 418 tratados, com uma média de 52,25 por país. Note-se que o Brasil tem, em vigência , 24 tratados de dupla tributação <sup>4</sup>.

Em trabalho mais recente ALEX EASSON <sup>5</sup> relata que em 1997 a Inglaterra completou seu 100º tratado e que, no ano 2000 a França também atingiu esse número, fazendo a projeção de que, dando-se continuidade a essa tendência, o número de TDT atingiria o número de 16.000, provavelmente por volta de 2050.

---

<sup>3</sup> TORRES, Heleno – *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas* – S. Paulo : Revista dos Tribunais, 1997 – pág. 550/576, nºs 11.1/11.8.

<sup>4</sup> Os TDT celebrados pelo Brasil vigentes em 1º/03/2002 são: Alemanha (Dec. nº 76.988, de 6-1-1976); Argentina (Dec. nº 87.976, de 22-12-1982); Áustria (Dec. nº 78.107, de 22-7-1976); Bélgica (Dec. nº 72.542, de 30-7-1973); Canadá (Dec. nº 92.318, de 23-1-1986); China (Dec. nº 762, de 19-2-1993); Coréia (Dec. nº 354, de 2-12-1991); Dinamarca (Dec. nº 75.106, de 20-12-1974); Equador (Dec. nº 95.717, de 11-2-1988); Espanha (Dec. nº 76.975, de 2-1-1976); Filipinas (Dec. nº 241, de 25-10-1991); Finlândia (Dec. nº 2.465, de 19-1-1998); França (Dec. nº 70.506, de 12-5-1972); Holanda (Dec. nº 355, de 2-12-1991); Hungria (Dec. nº 53, de 8-3-1991); Índia (Dec. nº 510, de 27-4-1992); Itália (Dec. nº 85.985, de 6-5-1981); Japão (Dec. nº 61.899, de 14-12-1967); Luxemburgo (Dec. nº 85.051, de 18-8-1980); Noruega (Dec. nº 86.710, de 9-12-1981); Portugal (Dec. nº 4.012 de 13-11-2001); República Tcheca (Dec. nº 43, de 25-2-1991); República Eslovaca (Dec. nº 43, de 25-2-1991); Suécia (Dec. nº 77.053, de 19-1-1976).

<sup>5</sup> EASSON, Alex. *DO WE STILL NEED TAX TREATIES?*, “in” IBDF – Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 54, nº 12/2000 (Dezembro/2000), p. 619.

Se adicionarmos a esses os tratados sobre direito humanos, comércio exterior (OMC), blocos de integração regional (MERCOSUL, UNIÃO EUROPÉIA, NAFTA), segurança coletiva (proscrição de experiências com armas nucleares, não proliferação de armas nucleares, proibição do emprego de gases asfixiantes, tóxicos ou similares e de meios bacteriológicos) relações diplomáticas, espaços marítimos, espaço aéreo e cósmico, zonas polares, etc. teremos várias dezenas de milhares <sup>6</sup>.

Com efeito, dispondo o art. 102 da Carta da ONU que todos os tratados concluídos por qualquer membro da ONU deverão ser registrados e publicados pela Secretaria, a coleção ali existente já ultrapassou, de algum tempo, a casa dos mil volumes<sup>7</sup>.

Indubitável, pois, a importância que dia a dia adquirem em nossas vidas, cabendo pois se lhes dedique a maior atenção.

---

<sup>6</sup> REZEK, J.F. – Op. Cit. Pág. 82 – nº 38.

<sup>7</sup> É o seguinte o texto do art. 102 da Carta das Nações Unidas, conforme reproduzido em Direito e Relações Internacionais, de MAROTTA RANGEL, Vicente, S.Paulo : Revista dos Tribunais, 1993, p. 52:

*“Art. 102 - ...*

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

### **3 - A INCORPORAÇÃO DO TRATADO AO DIREITO INTERNO BRASILEIRO**

Face às peculiaridades da matéria, negligenciada muitas vezes nos cursos de formação, não será demais aqui lembrar que os tratados, no direito brasileiro, são fruto da vontade conjunta dos poderes Executivo e Legislativo, cabendo à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais (art. 21, I), competindo privativamente ao Presidente da República “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional” (C.F. art. 84, VIII), e ao Congresso Nacional, independentemente da sanção presidencial (C.F. art. 48, “caput”), no exercício de competência exclusiva, “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” (C.F. art. 49, I).

### **4 - PREVALÊNCIA DAS NORMAS DE TRATADOS INTERNACIONAIS – MONISMO E DUALISMO**

Neste passo, cabe lembrar que na doutrina do direito internacional opõem-se monistas e dualistas, defendendo os primeiros a prevalência de uma ordem jurídica sobre a outra.

Subdividem-se os monistas, no entanto, em duas correntes.



De um lado, a corrente do monismo internacionalista sustenta (KELSEN) a unicidade da ordem jurídica, sob o primado do direito internacional, a ela devendo ajustar-se as ordens jurídicas internas e a imediata vigência das normas do tratado no direito interno de cada país contratante, independentemente da edição de qualquer norma interna.

De outro lado, a corrente do monismo nacionalista, com fundamento em HEGEL, prega exatamente o contrário, o primado do direito interno, constituindo faculdade discricionária de cada Estado soberano a adoção dos preceitos do direito internacional, lastreada na soberania do Estado, não sujeita a qualquer outro sistema jurídico.

De seu lado, pregam os dualistas a rigorosa separação entre direito interno e direito internacional, não se condicionando a validade de uma norma jurídica interna à sua conformidade com o direito internacional (TRIEPEL e ANZILOTTI)<sup>8</sup>, devendo sempre as normas convencionais internacionais ser objeto de incorporação ao ordenamento jurídico interno de cada Estado.

---

<sup>8</sup> V. REZEK, J.F. - op. cit. pág. 4, nº 3, LUIS EDUARDO SCHOQUIER - PLANEJAMENTO FISCAL ATRAVÉS DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO - Ed. Revista dos Tribunais - SP - 1995 - pág. 88 - nº 2.2.1.1., ROQUE ANTONIO CARRAZZA - CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO - Malheiros Editores - SP - 9ª. ed. - 1997 - pág. 153 - nº 5.3.1, HELENO TORRES - op. cit. pág. 387 - nº 9.2, ALBERTO XAVIER - DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL DO BRASIL - Ed. Forense - Rio - 4ª. Ed. 1995 - pág. 99 - § 3º, FLÁVIA PIOVESAN - DIREITOS HUMANOS E O DIREITO CONSTITUCIONAL INTERNACIONAL - Ed. Max Limonad - SP - 1996 - pág. 73, RICARDO LOBO TORRES - OS DIREITOS HUMANOS E A TRIBUTAÇÃO - Ed. Renovar - Rio - 1995 - pág. 62 - no.7.2., BETINA TREIGER GRUPENMACHER – *Os Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*, S. Paulo : Dialética, 1999, p. 67; MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais*, B. Horizonte : Del Rey, 2000, p. 158.

BETINA TREIGER GRUPENMACHER observa que a teoria da incorporação ou transformação reflete uma posição dualista extremada, pois condicionada a aplicabilidade das normas convencionais internacionais no direito interno à lei interna<sup>9</sup>.

## **5 – A OPÇÃO BRASILEIRA PELO DUALISMO**

Já explanada a sistemática constitucional brasileira de celebração dos tratados (competência privativa do Presidente da República – CF/88, art. 84, VIII) e a necessidade de deliberação pelo Congresso (CF/88, art. 49, I), entendemos, com MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO que fez o constituinte opção pelo dualismo<sup>10</sup>, vez que sem a ratificação congressual não ingressam as normas do tratado na ordem jurídica brasileira, entrelhando-se esse pensamento com o de ROQUE ANTONIO CARRAZA<sup>11</sup> e BETINA TREIGER GRUPENMACHER<sup>12</sup>.

Anote-se, no entanto, a posição adversa a favor do monismo brilhantemente sustentada, como adiante se verá, por ALBERTO XAVIER, que vê no art. 5º, § 2º da Constituição Federal cláusula geral de recepção plena, FLÁVIA PIOVESAN e RICARDO LOBO TORRES, dentre outros, os dois últimos em especial quanto aos direitos humanos.

---

<sup>9</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger, op. cit. p. 69.

<sup>10</sup> VALADÃO, Marco Aurélio Pereira, op. cit., p. 158, nº 4.1.4.1.

<sup>11</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 154, nº 5.3.1.

<sup>12</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger – Op. Cit. Loc. Cit.

Vê-se da ADIMC – 1480/DF, julgada em 04/09/1997, que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Relator Min. CELSO DE MELLO, assentou a orientação pela necessidade da incorporação das normas do tratado à ordem jurídica interna, conforme se pode ler de sua ementa (DJ de 18/05/01 p. 429)

*“Ementa: ação direta de inconstitucionalidade - convenção nº 158/oit - proteção do trabalhador contra a despedida arbitrária ou sem justa causa - argüição de ilegitimidade constitucional dos atos que incorporaram essa convenção internacional ao direito positivo interno do brasil (decreto legislativo nº 68/92 e decreto nº 1.855/96) - possibilidade de controle abstrato de constitucionalidade de **tratados ou convenções internacionais** em face da constituição da república - alegada transgressão ao art. 7º, i, da constituição da república e ao art. 10, i do adct/88 - regulamentação normativa da proteção contra a despedida arbitrária ou sem justa causa, posta sob reserva constitucional de lei complementar - conseqüente impossibilidade jurídica de tratado ou convenção internacional atuar como sucedâneo da lei complementar exigida pela constituição (cf, art. 7º, i) - consagração constitucional da garantia de indenização compensatória como expressão da reação estatal à demissão arbitrária do trabalhador (cf, art. 7º, i, c/c o art. 10, i do adct/88) - conteúdo programático da convenção nº 158/oit, cuja aplicabilidade depende da ação normativa do legislador interno de cada país - possibilidade de adequação das diretrizes constantes da convenção nº 158/oit às exigências formais e materiais do estatuto constitucional brasileiro - pedido de medida cautelar deferido, em parte, mediante interpretação conforme à constituição.*

*PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS **TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS** - É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.*

*Precedentes. SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - No sistema jurídico brasileiro, os **tratados ou convenções internacionais** estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em conseqüência, nenhum valor jurídico terão os*

*tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.*

*CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. - O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos **tratados ou convenções internacionais** já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.*

*PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os **tratados ou convenções internacionais**, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos **tratados ou convenções internacionais** sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (“lex posterior derogat priori”) ou, quando cabível, do critério da especialidade.*

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

*LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, DESDE QUE OBSERVADA A INTERPRETAÇÃO CONFORME FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - A Convenção nº 158/OIT, além de depender de necessária e ulterior intermediação legislativa para efeito de sua integral aplicabilidade no plano doméstico, configurando, sob tal aspecto, mera proposta de legislação dirigida ao legislador interno, não consagrou, como única conseqüência derivada da ruptura abusiva ou arbitrária do contrato de trabalho, o dever de os Estados-Partes, como o Brasil, instituírem, em sua legislação nacional, apenas a garantia da reintegração no emprego. Pelo contrário, a Convenção nº 158/OIT expressamente permite a cada Estado-Parte (Artigo 10), que, em função de seu próprio ordenamento positivo interno, opte pela solução normativa que se revelar mais consentânea e compatível com a legislação e a prática*

*nacionais, adotando, em conseqüência, sempre com estrita observância do estatuto fundamental de cada País (a Constituição brasileira, no caso), a fórmula da reintegração no emprego e/ou da indenização compensatória. Análise de cada um dos Artigos impugnados da Convenção nº 158/OIT (Artigos 4º a 10)”.*

Cumpra aqui colocar em relevo a perlegra que se estabeleceu pela dicção constitucional do preceito definidor da competência exclusiva do Congresso Nacional, assim posta no inciso I do art. 49:

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

Em função da cláusula final “... que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”, cita MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO<sup>13</sup> comentário de ANTONIO PAULO CACHAPUZ DE MEDEIROS quanto à divisão do pensamento jurídico brasileiro pela necessidade de aprovação pelo Congresso Nacional para todos os tratados, corrente a que se filiam LUIZ PINTO FERREIRA, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, JOSÉ CRETTELLA JR., LUIZ IVANI DE AMORIM ARAÚJO, OSCAR DIAS CORREIA, ELCIAS FERREIRA e ROBERTO DE BASTOS LELLIS, e a admissibilidade de tratados sem aprovação congressual, corrente em que se entrilham CELSO D. ALBUQUERQUE MELLO, GUIDO FERNANDES DA SILVA SOARES, JOSÉ FRANCISCO REZEK, JOSÉ SETTE CÂMARA, ANTÔNIO AUGUSTO CANÇADO TRINDADE e VICENTE MAROTTA RANGEL.

---

<sup>13</sup> VALADÃO, Marco Aurélio Pereira, op. cit. p. 166, nº cit.  
Av. Hermas Braga, nº 379, Nova Campinas - 13092-330 - CAMPINAS – SP  
Fone: (19) 3251-8237 - Fax: (19) 3251-2432 – E-mail: atavolaro@lexxa.com.br

## 6 - A CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE DIREITO DOS TRATADOS (1969)

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados aberta à assinatura em 23 de maio de 1969, entrando em vigor em 27 de janeiro de 1980, preceitua, em seu art. 24, a imediata vigência do tratado entre as partes a partir do momento em que for manifestado seu consentimento.

Subscrita pelo Brasil a convenção em tela, não foi ratificada, no entanto, até a presente data, exatamente porque ao consagrar o monismo internacionalista, opõe-se, no entender de muitos, ao dualismo adotado pelo Brasil na Constituição de 1988, dissentindo desta visão ALBERTO XAVIER, que vê, no artigo 5, § 2º. da nossa Carta Magna a adoção do monismo <sup>14</sup>.

## 7 - A SUPREMACIA DO TRATADO SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA

Assunto momentoso dentro do direito internacional o tema da preponderância do tratado sobre a legislação vigente, ou, ao contrário, sua revogação pela legislação interna ( o chamado “treaty override”)<sup>15</sup> útil será verificar como se posicionam os diferentes países em relação à matéria.

---

<sup>14</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit. Loc. Cit.

<sup>15</sup> Sobre o assunto, v. KLAUS VOGEL et al., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, The Hague : Kluwer, 1997, 3ª Ed., p. 67, nº 127.

Av. Hermas Braga, nº 379, Nova Campinas - 13092-330 - CAMPINAS – SP  
Fone: (19) 3251-8237 - Fax: (19) 3251-2432 – E-mail: atavolaro@lexxa.com.br



Cabe, pois, indagar se , em outras legislações :

- a) Pode o tratado sobrepor-se a preceito constitucional?
- b) Pode o tratado alterar a legislação anterior e deve ser obedecido pela legislação posterior?
- c) Pode a legislação posterior alterar ou revogar o disposto no tratado?

### **7.1 - Países em que o tratado pode se sobrepor à Constituição**

Na Holanda e no Peru, podem os tratados pairar sobre a constituição, constituindo-se eles mesmos em reforma constitucional.

A constituição holandesa, após a reforma de 1956, tolera, em determinadas circunstâncias, a conclusão de tratados que a derroguem, importando sua promulgação em reforma constitucional, ensina REZEK<sup>16</sup>.

A Constituição peruana de 1979, em seu art. 103 , ensina BERENGUEL<sup>17</sup>, determina que, quando o tratado contenha cláusula que afete disposição constitucional, deve ser aprovado pelo mesmo sistema que rege a reforma constitucional, antes de ser submetido à ratificação presidencial.

---

<sup>16</sup> REZEK, J.F. Op. Cit. 104 – nº 49

<sup>17</sup> BERENGUEL, Luis Hernández – *Los Tratados Y La Legislacion Ordinária Nacional* – “in” IFA Seminar B – Tax Treaties and Domestic Legislation – 43º Congresso – Rio – pág. 31.

## 7.2 - Países em que o tratado tem nível constitucional

Países há em que o tratado tem prevalência sobre o direito interno infraconstitucional, como é o caso da França (Constituição de 1958 - art. 55), Grécia (Constituição de 1975 - art. 28, § 1º.) e Peru (Constituição de 1979, art. 101, como elenca REZEK<sup>18</sup>) a eles incumbindo ainda juntar a Argentina (redação de acordo com a reforma de 1994 - art. 75, item 22)<sup>19</sup>.

## 7.3 – CONVENÇÕES SOBRE DIREITOS HUMANOS

O desenvolvimento da proteção dos direito humanos, em especial a partir da segunda metade do século 20, veio suscitar, como lembra FLÁVIA PIOVESAN, a tendência das constituições latino-americanas de alçá-las à hierarquia constitucional, como é o caso do Peru, Nicarágua, Guatemala e Colômbia<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> REZEK, J.F. Op. Cit. Pág. 105 – nº 49.

<sup>19</sup> Na verdade a Constituição Argentina dá hierarquia e constitucional aos tratados relativos a direitos humanos que enumera, estipulando para outros tratados sobre direitos humanos o quorum mínimo de dois terços da totalidade de cada Câmara, a fim de que sejam também considerados de hierarquia constitucional. Aos demais tratados se lhes reconhece, na norma citada, a categoria supra legal (“tienen jerarquia superior a las leyes”).

<sup>20</sup> PIOVESAN, Flávia. Op. Cit. pág. 102

#### 7.4 - Países em que existe paridade entre tratado e lei interna

Nos Estados Unidos da América do Norte existe paridade entre a lei ordinária e o tratado , como ensinam LAURENCE H. TRIBE e RALPH S. TYLER <sup>21</sup> e STEPHEN E. SHAY <sup>22</sup> de tal modo que quando surge um conflito entre tratado e a lei, “the last expression of sovereign will must control”<sup>23</sup>.

Leve-se em conta, contudo, que a posição norte-americana resulta de disposição constitucional expressa, que determina a supremacia da lei federal e dos tratados (“supreme law of the land”) , o art. VI, parágrafo 2, da Constituição, nos seguintes termos:

*“2 – Esta Constituição e as leis complementares e todos os tratados celebrados ou a celebrar sob a autoridade dos Estados Unidos constituirão a lei suprema do país; os juizes de todos os Estados serão sujeitos a ela, ficando sem efeito qualquer disposição em contrário na Constituição ou nas leis de qualquer dos Estados”.*

Sobre a matéria afirma BERNARD SCHWARTZ que tendo o tratado força de lei, pretender sua supremacia sobre outra lei federal significaria dar-lhe força de restrição constitucional <sup>24</sup>.

Também na Inglaterra e na Alemanha, segundo VOGEL<sup>25</sup> a lei interna posterior pode contrariar o tratado.

---

<sup>21</sup> TRIBE, Laurence E. e TYLER, Ralph S. - *American Constitutional Law – The Foundation Press, Inc.* – Mineola – NY, 1988, pág. 226 - # 4.5 “in” IFA – Seminar B – cit. pág. 12.

<sup>22</sup> SHAY, Stephen E. – *The relationship of tax treaties to domestic law in the United States* – IFA SEMINAR B – cit. p. 12-21.

<sup>23</sup> TRIBE, L.E. e TYLER, R.S. – Op. Cit. loc. Cit.

<sup>24</sup> SCHWARTZ, Bernard. *Constitutional Law*, N. York, Macmilan, 1979, p. 101.

<sup>25</sup> VOGEL, Klaus. Op. Cit. p. 70, nº 135.

## 8 – A POSIÇÃO BRASILEIRA

### 8.1 – Os direitos humanos

No Brasil, o tratamento constitucional da matéria foi modificado com o advento da constituição de 1988, pois enquanto nas constituições anteriores nada determinava uma ou outra posição, a partir de 1988 temos o § 2º. do artigo 5º. que expressamente preceitua:

*“§ 2º. - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”*

A norma, a nosso ver, dá aos tratados sobre direitos humanos o nível de direitos e garantias constitucionais, não mais sendo a costumeira cláusula de direitos implícitos.

Não tem, contudo, a nosso ver, a aplicação automática que lhes querem emprestar ALBERTO XAVIER<sup>26</sup> e FLÁVIA PIOVESAN , em função do § 1º. do mesmo artigo 5º., que determina a aplicação imediata das normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais, a tal ponto que nela vêm a adoção do monismo internacionalista pela Lei Maior<sup>27</sup>.

Na realidade, entendemos que não basta a subscrição , pelo Brasil, do tratado internacional; necessário é que seja ele ratificado pelo Congresso Nacional, para se incorporar à legislação interna.

---

<sup>26</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit. Loc. Cit.

<sup>27</sup> PIOVESAN, Flávia. Op. Cit. pág. 103.

Av. Hermas Braga, nº 379, Nova Campinas - 13092-330 - CAMPINAS – SP  
Fone: (19) 3251-8237 - Fax: (19) 3251-2432 – E-mail: atavolaro@lexxa.com.br

Não configura o § 1º. do art. 5º. cláusula de recepção automática plena , mas prevalece ainda em nosso direito o sistema de incorporação legislativa face ao exposto preceito constitucional.

À proposição de que haveria a incorporação imediata ao direito interno desses tratados responde com propriedade HELENO TORRES, expressando que a regra não chega a afetar a dualidade das ordens jurídicas, servindo apenas para definir a posição hierárquica dos tratados nessa matéria<sup>28</sup>.

Alteração à Constituição que é o tratado que tem por objeto a proteção dos direitos humanos, nada existe a justificar que não deva ser sua ratificação pelo Congresso tomada como emenda constitucional e, destarte, seguir o mesmo “iter” de aprovação previsto para as emendas constitucionais no art. 60 da Lei Magna. Não há, a nosso ver , na Lei Maior, preceitos de maior ou menor importância que justifiquem processamento diverso.

## **8.2 – Os outros direitos**

Quanto aos demais direitos, desde o julgamento do RE 8004 pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, coloca-se o Brasil ao lado dos Estados Unidos da América do Norte, situando-os no mesmo nível da legislação ordinária, e em relação a eles prevalecendo o princípio de que “lex posteriori anteriori derogat”.

---

<sup>28</sup> TORRES, Heleno. Op. Cit. 2ª Ed., 2001, p. 578, nº 10.4.  
Av. Hermas Braga, nº 379, Nova Campinas - 13092-330 - CAMPINAS – SP  
Fone: (19) 3251-8237 - Fax: (19) 3251-2432 – E-mail: atavolaro@lexxa.com.br

Esclarecedora desse “leading case” sua ementa;

*“Convenção de Genebra – Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias – Aval aposto à Nota Promissória não registrada no prazo legal – Impossibilidade de ser o avalista acionado, mesmo pelas vias ordinárias. Validade do Decreto-Lei nº 427, de 22.01.1969.*

*Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo constitucionalidade e conseqüente validade do Decreto-Lei nº 427/1969, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título.*

*Sendo o aval um instituto de direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi aposto.*

*Recurso Extraordinário Conhecido e Provido.” (RTJ 83/809).*

De se não falar, no entanto, em revogação (abrogação ou derrogação), mas sim em perda de eficácia, como ressaltou o Min. LEITÃO de ABREU no seu memorável voto naquele julgamento.

Essa posição da Suprema Corte foi reiterada na mesma ADIMC – 1480/DF cuja ementa já se reproduziu neste trabalho (item 5, supra), valendo, no entanto mais uma vez reproduzir a parte de sua ementa, nos seguintes termos:

*“PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os **tratados ou convenções internacionais**, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos **tratados ou convenções internacionais** sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (“lex posterior derogat priori”) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes”.*

## **9 - OS TRATADOS SOBRE TRIBUTAÇÃO**

Constituem os tratados sobre tributação, no entanto, exceção à regra jurisprudencial consagrada pela Suprema Corte.

### **9.1 – O artigo 98 do Código Tributário Nacional**

Escapam os tratados sobre tributação à orientação comum aos outros ramos do direito, pois sobre eles existe norma específica, a do art. 98 do Código Tributário Nacional, que expressamente determina sua prevalência sobre as leis internas, como segue:

*“Art. 98 – Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna , e serão observados pela que lhes sobrevenha”.*

GILBERTO DE ULHOA CANTO, pranteado amigo, figura humana ímpar e cultor do direito a quem homenagens não são demasia, co-autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, escreveu, conforme cita MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, à página 289 de sua obra citada:

*“Por volta de 1942, por aí, ou antes, talvez, o Supremo Tribunal Federal ao julgar um caso, que por coincidência era um caso de direito tributário, em que se invocava tratado de comércio e navegação entre o Brasil e o Uruguai, em abono do reconhecimento de isenção do Imposto de Importação, e tendo como relator essa figura exponencial que foi Philadelfo Azevedo, firmou o princípio da prevalência do tratado, muito embora após a sua promulgação várias leis de caráter geral tivessem estabelecido a incidência do Imposto de Importação. Considerou esta Corte que essas leis não eram poderosas o bastante para tornar sem efeito a norma isentiva do tratado, porque este, depois de aprovado pelo Brasil, pela forma que a Constituição prevê, se integra na legislação interna, mas tem pré-eminência sobre as normas nacionais contrárias, até que seja denunciado. A esta orientação, o Supremo Tribuna; Federal se ateu por muitos anos. Quando elaboramos o anteprojeto do CTN consignamos o princípio porque tínhamos plena convicção de que, além de prevalecer na jurisprudência, era certo”.*



## 9.2 - A Constitucionalidade do art. 98 do CTN

Parte da doutrina procurou ver, no art. 98, inconstitucionalidade, de vez que, para ROQUE ANTONIO CARRAZA<sup>29</sup>, a fonte primária do Direito tributário não é o tratado internacional, mas sim o decreto legislativo que o ratifica; para ele o decreto legislativo se aloja no mesmo patamar legislativo das leis “lato sensu”, podendo assim ser revogado pela legislação interna que lhe sobrevenha.

Alega-se, ainda, não ser da atribuição constitucional da lei complementar dispor sobre hierarquia normativa, afirmando LUCIANO DA SILVA AMARO que a eficácia dos tratados e sua inserção no ordenamento jurídico nacional é de natureza constitucional, não cabendo ao CTN nem negar nem afirmar o primado dos tratados<sup>30</sup>, assentando que o problema que realmente se coloca é o conflito da norma especial (o tratado) com a norma geral (lei interna), prevalecendo a norma especial, harmonizável com a norma geral.

HUGO DE BRITO MACHADO, apontando a impropriedade terminológica da expressão “revogam ou modificam”<sup>31</sup>, como já pioneiramente fizera ALBERTO XAVIER<sup>32</sup> pois um tratado nem revoga nem modifica a lei interna, já que a lei revogada não volta a vigorar pela revogação da lei revocatória, e, no caso dos tratados, a sua denúncia a lei interna com ele incompatível estará restabelecida em pleno vigor manifesta-se enfaticamente pela observância dos tratados e sua imutabilidade pela legislação interna, pelos princípios da moralidade, que devem presidir também as relações internacionais.

---

<sup>29</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Op. Cit. p. 157, nº 5.3.3.

<sup>30</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, S. Paulo : Saraiva, 6<sup>a</sup> Ed., 2001, p. 172, nº 5.2.

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, S. Paulo : Malheiros, 2001, 19<sup>a</sup> Ed., p. 72, nº 5.

<sup>32</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit. p. 99.

Av. Hermas Braga, nº 379, Nova Campinas - 13092-330 - CAMPINAS – SP  
Fone: (19) 3251-8237 - Fax: (19) 3251-2432 – E-mail: atavolaro@lexxa.com.br

Anote-se a posição de MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (op.cit.p.294, nº 5.2.1.1), frontalmente oposta à de HUGO BRITO MACHADO, defendendo a ocorrência de revogação e não de mera prevalência, em termos candentes:

*“Deve-se compreender que o CTBN quis dizer revogação realmente e não, como quer Hugo de Brito Machado, apenas mera “prevalência”. É que se aplica à interpretação do art. 98 do CTN o critério verba cum effectu sunt accipienda (prefere-se a interpretação que dê algum sentido às palavras, sendo que a lei não contém expressões sem função). Assim, se um tratado que revogou uma lei que concedia uma isenção for denunciado por ato do Poder Executivo, a lei por ele revogada só poderá voltar a vigorar se for expressamente reprimada, ou se editada outra com teor semelhante (ou seja, a isenção não voltaria a existir). O que não ocorreria se se admitisse a hipótese de mera “prevalência”, pois, neste caso, uma vez denunciado o tratado, a lei tributária isencional voltaria imediatamente à vigência. Ressalte-se que, para haver revogação, o choque entre a lei e o tratado há que ser inconteste, um afastando a possibilidade de qualquer eficácia normativa de outro, já que pode-se admitir a convivência da lei interna e do tratado quando possível a aplicação do critério lex specialis derogat generali. A hipótese de haver efetiva revogação, embora possível teoricamente, é restrita, não se aplicando aos tratados bilaterais, ou aqueles de âmbito limitado. Trata-se de matéria que deve ser analisada com extrema cautela”.*

Esta oposição, contudo, não nos parece a mais consentânea com o nosso direito, pois optamos pela eficácia referida por LEITÃO DE ABREU no RE 8004 (RTJ 83/809).

Em ilustrativa metáfora, ouvida de FERNANDO LUIZ LOBO D'EÇA, que esclarece tê-la ouvido alhures, a norma do tratado agiria sobre a norma interna como um peso sobre uma mola; enquanto está o peso (tratado) sobre a mola (lei interna), esta se retrai, esta não opera, não se distende; retirado o peso (denunciado o tratado) ela se distende, ou seja, a lei interna volta a apresentar eficácia.

Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>33</sup> não há inconstitucionalidade, pois a norma em causa não é constitutiva, mas simplesmente declaratória dos efeitos do ato internacional; além disso, aponta ele, celebrado o tratado pela Republica Federativa do Brasil como um todo unitário, envolvendo, portanto, a União, os estados-membros, o Distrito Federal e Municípios, um dos efeitos do tratado ( e não do art. 98 do CTN), será eventualmente a suspensão da eficácia da legislação interna. Assim, acrescenta ele, os tratados não podem ser revogados por leis federais, mas por sua denúncia.

De se dizer, ainda, com BETINA TREIGER GRUPENMACHER, que o art. 98 integra o CTN, lei complementar, que, por força do art. 146 da Constituição Federal, tem a função primordial de estabelecer normas gerais em matéria tributária, “dentre as quais encontram-se, por certo, as disposições referentes à interpretação, vigência e aplicação da lei tributária”<sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> BORGES, José Souto Maior. *Isonções em tratados Internacionais de Impostos dos Estados-Membros e Municípios*, “in” Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 1 – Direito Tributário, S. Paulo : Malheiros, 1997, Org. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, p. 174, nº 4.3.

<sup>34</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit. p. 114, nº 10.4.

Av. Hermas Braga, nº 379, Nova Campinas - 13092-330 - CAMPINAS – SP  
Fone: (19) 3251-8237 - Fax: (19) 3251-2432 – E-mail: atavolaro@lexxa.com.br

Perfilhamos o entendimento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, reputando mesmo o art. 98 útil e necessário, quando se lembra da necessidade de segurança jurídica e certeza em um país assolado por posições acadêmicas muitas vezes desvinculadas da realidade.

### 9.3 – Os tratados e dos impostos internos das unidades federativas

É ainda imperativo, no trato das questões relativas às convenções internacionais sobre tributação cuidar da constitucionalidade, no Brasil, de normas convencionais internacionais que de qualquer modo venham afetar a competência impositiva das unidades federadas (Estados-Membros, Distrito federal e Municípios).

Numerosas as manifestações da doutrina sobre a matéria, partindo-se em duas correntes antagônicas, listados os seus corifeus por LUCIANO DA SILVA AMARO<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> AMARO, Luciano da Silva. Op. Cit. p. 175, nº 5.3 indica, em nota 54, a plêiade de estudiosos que se manifestaram pela inconstitucionalidade e em nota 55, aqueles que em seu prol se manifestam :

54. Alcides Jorge Costa (*ICM na Constituição e a legislação complementar*, p. 170-1), Estevão Horvath e Nelson Ferreira de Carvalho (*Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?* RDT, n. 64, p. 262-8), Ives Gandra da Silva Martins (*Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 3, p. 32e s.*), José Augusto Delgado (*idem*, p. 70-1), Diva Malerbi (*idem*, p. 80), Celso Bastos, Cláudio Filkenstein e Ramos Pereira (*idem*, p. 115-22), Marilene Talarico Martins Rodrigues (*idem*, p. 148-50), Vittorio Cassone (*idem*, p. 186-7), José Eduardo Soares de Mello (*idem*, p. 198-201), Yoshiaki Ichihara (*idem*, p. 242-3), Helenilson Cunha Pontes (*idem*, p. 375-83), Monica Cabral da Silveira de Moura (*idem*, p. 392-5).

55. Natanael Martins (*Tratados, in Imposto de renda, cit.*, p. 142), Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Tratados internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)*, RDT, n. 59, p. 189), Hugo de Brito Machado (*Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 3, p. 90-1*), Maria Tereza de Almeida Rosa Cárcamo Lobo (*idem*, p. 134-6), Kiyoshi Harada (*idem*, p. 209-10), Moisés Akselrad (*idem*, p. 226-9), Wagner Balera (*idem*, p. 254-8), Cecília Maria Marcondes Hamati (*idem*, p.

De um lado, pretende-se afrontar a Constituição o preceito de tratado que afete impostos dos Estados- Membros, do Distrito Federal ou dos Municípios , concedendo isenção ou redução, pois estaria ofendido o princípio federativo., não se podendo falar, como acentua MISABEL ABREU MACHADO DERZI<sup>36</sup> em União como ordem jurídica parcial, enquanto existiria também uma União que seria pessoa jurídica de direito externo, dicotomia que a seu ver não ocorre na Lei Magna, pois a União é ente central descentralizado, em posição jurídica paritária com os demais membros da federação.

Observa que, a seu ver, a distinção feita por KELSEN entre União-Federação como ordem jurídica nacional , global e indivisa, superior às ordens jurídicas parciais, de um lado, e de outro a União-Central, descentralização parcial, em posição isonômica às ordens jurídicas dos Estados e Municípios não encontra sustentação no sistema constitucional brasileiro.

Assim, a proibição de isenção heterônoma (isenção concedida por quem não tem competência impositiva vedada expressamente à União pelo art. 151, III da Constituição ) tem plena aplicação aos tratados e por eles deve ser observada, não podendo assim a União através deles instituir isenções ou reduções de impostos dos outros membros da federação.

---

271-5), Valdir de Oliveira Rocha (*idem*, p. 338-41), Edison Carlos Fernandes (*idem*, p. 356-8), Maristela Basso e Angela Teresa Gobbi Estrella (*idem*, p. 407-14), Halley Henares Neto e Vinicius T. Campanile (*idem*, p. 452-4), Plínio José Marafon e Maria Helena Tinoco Soares (*idem*, p. 466-9), Antonio Carlos Rodrigues do Amaral (*idem*, p. 494-5), Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (*idem*, p. 506-7), Marcos da Costa e Paulo Lucena de Menezes (*idem*, p. 523-6).”

<sup>36</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota a *Direito Tributário Brasileiro*, de ALIOMAR BALEEIRO, Rio : Forense, 1999, 11<sup>a</sup> Ed., p. 640.

Av. Hermas Braga, nº 379, Nova Campinas - 13092-330 - CAMPINAS – SP  
Fone: (19) 3251-8237 - Fax: (19) 3251-2432 – E-mail: atavolaro@lexxa.com.br

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO a quem a autora diretamente redarguiu defende essa dicotomia, pois a seu ver há que se distinguir entre a União, como membro da federação e a União como pessoa jurídica de direito público externo<sup>37</sup>, sendo esta quem celebra o tratado, ignorando os demais membros da comunidade internacional as subdivisões internas do Brasil.

Dessa posição partilham JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e LUCIANO DA SILVA AMARO, nos passos indicados.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (op.cit.p. 264, nº 5.1.3) sintetiza as posições doutrinárias, distinguindo-as em três soluções, a saber:

- a) Solução internacionalista – Firmado o tratado pelo Estado brasileiro e não pela União, não obrigando assim os Estados federados, o Distrito Federal e os Municípios, não se trata de lei que institui isenção, mas sim de tratado, o qual não precisa observar o disposto no art. 150, § 6º que impõe lei específica para o caso
- b) Solução dogmática – Os tratados não podem instituir isenções de tributos municipais ou estaduais, pois o art. 151, III, veda à União essa faculdade, ferido ainda o princípio federativo. De se notar, no entanto, que Estados, Distrito Federal e Municípios passariam a Ter, com essa solução, personalidade jurídica internacional.

---

<sup>37</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio : Forense, 1999, p. 547, nº 11.9.

- c) Solução política – Nada obsta a que o Brasil insira cláusulas concedendo isenção de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais, só devendo ratificá-los, no entanto, após negociações políticas internas, conduzindo ao acordo com os estados, via CONFAZ e diretamente com os municípios.

Dessas soluções, elege o autor como a melhor a solução internacionalista, que a seu ver não coloca em risco o princípio federativo, antes o preserva, na medida em que permite ao Estado brasileiro representar, internacionalmente, seus entes constitutivos, que não tem personalidade jurídica internacional.

Dela também compartilhamos nós, adicionando que não se pode pretender falar em decisões unilaterais da União, ao subscrever os tratados, pois o próprio sistema constitucional assegura a oitiva e o voto dos Estados-Membros e dos Municípios, além do Distrito Federal quando da referendo a que são submetidos, para sua aprovação.

Com efeito, é composto o Congresso Nacional, a quem incumbe deliberar sobre os tratados por suas duas casas: Senado e Câmara dos Deputados. Ao Senado incumbe a representação dos Estados, que ali tem presença paritária ( 3 senadores por Estado e pelo Distrito Federal , eleitos segundo o princípio majoritário – CF art. 46), enquanto que à Câmara cabe representar a população, vale dizer os municípios, eleitos pelo sistema proporcional (CF. art. 45).

O tratado é celebrado pelo Chefe da Nação , o Presidente da República Federativa do Brasil, representando o Estado Brasileiro , ou seja todo o conjunto da Federação e não pelo chefe do executivo federal que representaria somente um dos entes partícipes dessa federação.

E é, a seguir, submetido aos representantes da Nação (aí englobados os demais partícipes do pacto federativo). Não há, assim, ato unilateral de um ente federado isolado, mas sim a manifestação da Nação juridicamente organizada no estado brasileiro.

## **10- CONCLUSÕES**

Volvendo sinteticamente às questões no proêmio formuladas, cabe-nos agora afirmar:

As normas dos tratados firmados pelo Brasil não têm supremacia sobre as normas internas, com exceção das normas de tratados sobre tributação, que gozam de tratamento específico, seja por sua natureza especial (o que se aplica também às outras normas objeto de tratado) seja por força do art. 98 do CTN, que entendemos acorde à Constituição.

Os tratados sobre tributação que afetem a tributação privativa dos entes federados (Estados, Distrito Federal e Municípios), isentando, reduzindo ou alterando a base de cálculo de seus impostos são plenamente compatíveis com a Constituição Federal, celebrados e ratificados pela República Federativa do Brasil e não por uma ramificação da federação.

São José do Rio Preto, rincão que admiro por ser a terra natal de Aloysio Nunes Ferreira, decano de seus advogados, cultor do direito, cultura invejável, se amigo sincero não fosse, 7 março de 2002.

cs336