

ANA LÚCIA MAYOR DA SILVA

“A INSEÇÃO TRIBUTÁRIA POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS”



RIBEIRÃO PRETO-SP

2009

ANA LÚCIA MAYOR DA SILVA

“A INSENÇÃO TRIBUTÁRIA POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS”

Monografia apresentada ao Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL

Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes - REDE LFG

Orientador: Prof. Marcelo Beal Cordova

RIBEIRÃO PRETO-SP

2009

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, as Coordenações do Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca da monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Ribeirão Preto, 17 de junho de 2009.

ANA LÚCIA MAYOR DA SILVA

ANA LÚCIA MAYOR DA SILVA
“A INSENÇÃO TRIBUTÁRIA POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS”

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação Direito Tributário da Universidade do Sul de Santa Catarina, em convênio com a Rede Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG.

Ribeirão Preto, 17 de junho de 2009.

**Dedico esta modesta obra,
à meu amado e saudoso pai, pelo exemplo de homem
honesto e justo e por seu amor incondicional a minha pessoa.
A minha querida mãe, pela sua incansável força de vontade
em superar os obstáculos.
Aos meus irmãos, pelos exemplos a serem seguidos.**

Agradeço,

À Deus, por ter me presenteado com a vida e por ser a razão de tudo.

A minha família, por sempre me apoiar e estar sempre presente em todos os momentos da minha vida.

Ao meu orientador Prof. Marcelo Beal Cordova, por seu auxílio.

“A verdadeira viagem de descobrimento não consiste em buscar novas paisagens, mas em ter novos olhos”

Marcel Proust

RESUMO

A presente Monografia trata das isenções de impostos, da competência de Estados–membros, Distrito Federal e Municípios, concedidas pela União através de tratados internacionais. Primeiramente, discorre-se sobre a natureza jurídica dos tratados, bem como o processo de celebração e incorporação desses ao direito interno brasileiro. Em seguida, observa-se o conflito entre o direito interno e o internacional, quando da integração ao ordenamento pátrio, suscitando, por intermédio da doutrina kelseniana, o exame das disciplinas monista e pluralista que tratam da sistemática de introdução dos acordos internacionais. Posteriormente, busca-se entender as contradições entre os tratados e a lei interna e a forma como os tribunais pátrios vêm solucionando essas antinomias. Ressalta-se a problemática das responsabilidades e das competências no âmbito da federação, a fim de compreender-se o sistema tributário posto na Constituição Federal. Far-se-á um estudo do artigo. 98 do Código Tributário Nacional (CTN), analisando-se a sua constitucionalidade, cotejando-o com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, em abordagem crítica sobre a opção do Judiciário brasileiro. Por fim, chama-se atenção para o direito tributário contemporâneo e sua relação com os tratados internacionais, realizando-se um estudo específico do que dispõe o artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988, apresentando as discussões doutrinárias em torno deste artigo.

Palavras- chave: Tratados internacionais. Isenção. Constituição

ABSTRACT

This monograph deals with exemptions of taxes, the responsibility of States Member, Federal District and Municipalities, the Union granted by international treaties. First, address on the legal nature of treaties and the process of procurement and acquisition of the Brazilian law. Then there is the conflict between the international and domestic law, when planning the integration of home and raised, through the doctrine kelseniana, the examination of monistic and pluralistic disciplines dealing with the systematic introduction of international agreements. Later, it tries to understand the contradictions between international treaties and domestic law and how the courts are addressing these antinomies home. It is a matter of responsibilities and powers within the federation in order to understand the tax system is put in the Federal Constitution. It will be a study of the article. 98 of the National Tax Code (CTN), is analyzing its constitutionality, collate it with the jurisprudence of the Superior Court of Justice and the Supreme Court in critical approach on the option of the Brazilian Judiciary. Finally, it draws attention to the tax law and its contemporary relationship with the international treaties, where a special study of Article 151 which provides, III of the Constitution of 1988, with the doctrinal discussions on this article.

Keywords: International Treaties. Exemption. Constitution

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO | 11 |
| CAPÍTULO 1..... | 12 |
| 1. Direito Internacional..... | 12 |
| 1.1 Autonomia e soberania..... | 12 |
| 1.2 Direito Internacional Público..... | |
| CAPÍTULO 2..... | 18 |
| 2. Os Tratados Internacionais..... | 18 |
| CAPÍTULO 3..... | 23 |
| 3. Isenções Tributárias por meio de Tratados..... | 23 |
| 3.1 Artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN)..... | 23 |
| 3.2 Isenções Tributárias..... | 25 |
| CONCLUSÃO..... | 29 |
| REFERÊNCIAS | 31 |

INTRODUÇÃO

Desde há muito tempo, pelas mais variadas necessidades, através de acordos, convênios e tratados, os países buscam cooperação mútua em diversas áreas da atividade humana, especialmente, na econômica. A globalização, entretanto, vem sendo fator determinante na cooperação entre as nações que buscam um fortalecimento econômico.

Contudo, com a globalização e a conseqüente intensificação das relações internacionais, a necessidade de se compreender a sistemática dessas relações tem crescido consideravelmente.

O presente estudo tem por objetivo a análise dos conflitos existentes entre as normas provenientes dos tratados internacionais e as normas de direito interno, bem como a possibilidade de concessão de isenção de tributos estaduais e municipais através de um tratado internacional, levando-se em consideração o fato do Brasil ser uma federação, onde cada um de seus Estados-membros, Distrito Federal, Municípios e mesmo a União, enquanto pessoa jurídica de direito público interno possui autonomia para criar e legislar sobre os tributos de sua competência.

Desta situação de suposto conflito entre os tratados internacionais e a Constituição, examinando os regimes jurídicos dos tratados e das isenções para, ao final, buscar responder se os tratados internacionais podem ou não estabelecer isenções de tributos de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Na primeira parte deste trabalho, será considerado o surgimento do direito internacional, abordando-se, inclusive, acerca da diferença entre soberania e autonomia, e o exame das teorias dualista e monista que tratam da sistemática de introdução dos acordos internacionais no plano interno dos países.

Posteriormente, será conceituado o tratado internacional, sua evolução, classificação e processo de formação dos mesmos, bem como a forma como é incorporado ao ordenamento interno brasileiro.

Após, mencionadas considerações gerais será abordado o conflito existente entre tratado internacional e normas internas brasileiras à luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional. Por fim, será analisada a possibilidade de concessão de isenção de tributos estaduais e municipais por intermédio de um tratado internacional, considerando a forma federativa de governo adotada no Brasil.

1 Direito Internacional.

1.1 Autonomia e soberania.

O fato do homem ter passado a viver em sociedade, gerou a necessidade de serem criadas normas de conduta, que com sua positivação, ou seja, sua transformação em norma escrita, passaram a ser denominadas normas jurídicas. Da mesma forma ocorreu com o direito internacional, este originou-se das relações entre Estados soberanos, com a finalidade de encontrar soluções pacíficas para conflitos, evitar guerras, assinar acordos de paz.

Com o advento do Estado Moderno, a globalização e a conseqüente intensificação das relações internacionais, definir soberania e estabelecer a diferença entre esta e a autonomia dos Estados, tem gerado muita polêmica.

Para Roque Antonio Carrazza CARRAZZA (2000, p. 89) define soberania como *“a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder. Bem por isso, ele sobrepassa toda e qualquer autoridade (daí: supra, supramus, soberano, soberania) “*

Enquanto o autor Arthur Machado Paupério (p. 15 e p. 19-20) *“soberania, do latim super omnia ou superanus ou supremitas (caráter dos domínios que não dependem senão de Deus), significa, vulgarmente, o poder incontestável do Estado, acima do qual nenhum outro poder se concentra”, enquanto “a autonomia identifica-se quase com a soberania interna mas é limitada; sob o ponto de vista externo, a soberania caracteriza-se pela independência. Segundo esta última característica, é que se costuma classificar os Estados em soberanos e não soberanos”.*

O artigo 1º da Constituição Federal define o Brasil como uma República Federativa, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo assim, um Estado Democrático de Direito e tendo como fundamento básico a soberania. A autonomia é a prerrogativa que se confere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de criarem suas próprias leis, nos limites previstos.

O artigo 18 da Constituição Federal prevê que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”

Assim, ao falar-se em autonomia refere-se aos entes da federação, ou seja, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, atuando no âmbito de suas competências, outorgadas pela lei maior, a Constituição Federal. Já a soberania, é exercida pelo Estado Brasileiro, representado pela União Federal, pessoa jurídica de direito internacional. A União é dotada de soberania quando representa internacionalmente a totalidade do Estado Brasileiro e, dotada de autonomia nas suas relações internas, como os demais entes que compõem a República Federativa do Brasil.

Ainda, o mestre Roque Antonio Carrazza (2006, p. 103) define que a União, “*no plano internacional, representa a totalidade do Estado brasileiro, isto é, atua perante o “direito das gentes” em nome da República Federativa do Brasil, exercendo seus direitos e cumprindo seus deveres. Sob esse enfoque, concentra a soberania da Nação, que exerce, em pé de igualdade, perante os demais Estados independentes (art. 21, I e II da C F). Desfruta, pois, da chamada personalidade de “direito das gentes”, status que é negado aos Estados que a compõem.*”

1.2 Direito Internacional Público

O direito internacional público - *ou direito das gentes* - regula as relações entre Estados soberanos. Desde a sua origem, várias foram as tentativas no sentido de positivizar o direito internacional. Atualmente são inúmeras as organizações que procuram normatizar o direito internacional por meio de acordos multilaterais, como por exemplo, a Organização Mundial do Comércio (OMC), Comunidade Européia do Carvão e do Aço, as Comunidades da Energia Atômica (CEE), entre outras.

O MERCOSUL, assim como a União Européia, o Acordo de Livre Comércio da América do Norte (NAFTA), além de contribuir para a normatização do direito internacional, têm como objetivos, entre outros, o desenvolvimento econômico com

justiça social, a preservação do meio ambiente, o melhor aproveitamento dos recursos disponíveis dos países membros.

Segundo Francisco Rezek (2008, p. 3), o fundamento do direito internacional público é o “ *Sistema jurídico autônomo, onde se ordenam as relações entre Estados soberanos, o direito internacional público – ou direito das gentes, no sentido de direito das nações - repousa sobre o consentimento. Os povos – assim compreendidas as comunidades nacionais, e acaso, ao sabor da história, conjuntos ou frações de tais comunidades - propendem, naturalmente, à autodeterminação. Organizam-se, tão cedo quanto podem, sob a forma de Estados, e ingressam numa comunidade internacional carente de estrutura centralizada. Tais as circunstâncias, é compreensível que os Estados não se subordinem senão ao direito que livremente reconheceram ou construíram*”.

Para Pedro Nunes (1982, p. 371-372) o direito internacional público é “*o ramo do direito público, ou direito público externo, consistente num conjunto de normas, fundadas nos usos e costumes jurídicos internacionais e nas convenções entre as nações, que regem as suas relações e determinam os direitos e deveres, quanto aos negócios, tratados, acordos etc., que as potências fazem entre si*”.

Segundo definição de Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva (2002, p. 4) “*o direito internacional público ou o direito das gentes é o conjunto de normas jurídicas que regulam as relações mútuas dos Estados e, subsidiariamente, as das demais pessoas internacionais, como determinadas organizações, e dos indivíduos*”.

Para a teoria conhecida pelo modelo da pirâmide, de Kelsen, uma norma só é válida se for fundamentada em outra norma, sendo esta última considerada norma superior e a outra, norma inferior. Na concepção de Kelsen a norma fundamental é o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a uma mesma ordem jurídica.

Para Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva (2002, p. 20), as duas correntes que explicam a razão do direito internacional, são “*as doutrinas jusnaturalistas e as doutrinas voluntaristas-positivistas. Para os defensores das doutrinas voluntaristas, ou do direito positivo, a obrigatoriedade do DI decorreria da vontade dos próprios Estados; para a outra corrente, a obrigatoriedade é baseada em razões objetivas, isto é, além e acima da vontade dos Estados. A consequência da adoção de uma ou outra corrente altera substancialmente os critérios norteadores da ação dos Estados*”.

Nestes termos, para os *jusnaturalistas*, existem normas imperativas no DI e este se baseia em princípios superiores. Eles buscam na norma fundamental *pacta sunt servanda* o fundamento do DI. Em contra-partida, para os *voluntaristas*, como a própria palavra define, o DI fundamenta-se na livre vontade dos Estados, que estabelecem limitações ao seu próprio poder, obrigando-se consigo mesmos.

Segundo Francisco Rezek (2008, p. 3), o fundamento do direito internacional público é o “ *Sistema jurídico autônomo, onde se ordenam as relações entre Estados soberanos, o direito internacional público – ou direito das gentes, no sentido de direito das nações - repousa sobre o consentimento. Os povos – assim compreendidas as comunidades nacionais, e acaso, ao sabor da história, conjuntos ou frações de tais comunidades - propendem, naturalmente, à autodeterminação. Organizam-se, tão cedo quanto podem, sob a forma de Estados, e ingressam numa comunidade internacional carente de estrutura centralizada. Tais as circunstâncias, é compreensível que os Estados não se subordinem senão ao direito que livremente reconheceram ou construíram*”.

Portanto, verifica-se que o mestre acima citado (Francisco Rezek) entende ser aplicada a teoria de Kelsen apenas no direito interno. No direito internacional público não há hierarquia entre as normas, o fundamento de validade do DI repousa na livre vontade dos Estados, que se subordinam apenas ao que livremente reconheceram ou construíram.

Neste momento cabe a análise da aplicação das normas de direito internacional no território de cada nação participante, ou seja, a incorporação dessas normas ao ordenamento jurídico interno de cada país. Ou seja, no caso de existir conflito entre uma norma de direito internacional e uma de direito interno, qual delas deverá prevalecer.

A prática internacional é quase unânime em consagrar a primazia do direito internacional sobre o direito interno, ou seja, o direito internacional é hierarquicamente superior ao direito interno. Dessa forma, não há conflito entre ambos no que diz respeito aos Tribunais, quaisquer que sejam as questões.

O cerne da questão está em identificar o direito aplicável ao ordenamento jurídico interno, quando for verificado o conflito com a norma internacional.

Para tentar classificar os Estados quanto à forma de recepção e hierarquia da norma internacional frente à norma interna, os internacionalistas formularam duas teorias distintas, a saber: Teoria Monista e Teoria Dualista.

A teoria monista se divide em duas correntes, a *monista nacionalista*, com primazia do direito interno sobre o direito internacional, foi preconizada por Hegel e, defende a soberania absoluta e incontestável do Estado e a *monista internacionalista*, com primazia do direito internacional sobre o direito interno, que foi preconizada por Hans Kelsen. Ambas sustentam a existência de um sistema jurídico único.

Para a teoria dualista, o direito internacional e o direito interno estão fundamentados em ordens distintas, são dois sistemas jurídicos distintos que jamais se confundem.

Segundo Francisco Rezek (2008, p. 4-5) *“Para os autores dualistas _ dentre os quais se destacaram no século passado Carl Heinrich Triepel, na Alemanha, e Dionísio Anzilotti, na Itália _, o direito internacional e o direito interno de cada Estado são sistemas rigorosamente independentes e distintos, de tal modo que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional. Os autores monistas dividiram-se em duas corrente. Uma sustenta a unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito internacional, a que se ajustariam todas as ordens internas. Outra apregoa o primado do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do direito internacional aparece como uma faculdade discricionária. O monismo internacionalista teve em Hans Kelsen seu expoente maior, enquanto a vertente nacionalista encontrou adeptos avulsos na França e na Alemanha, além de haver transparecido com bastante nitidez, entre os anos vinte e oitenta, na obra dos autores soviéticos.*

Nenhuma dessas três linhas de pensamento é invulnerável à crítica, e muito já escreveram os partidários de cada uma delas no sentido de desautorizar as demais. Perceberíamos, contudo, que cada uma das três proposições pode ser valorizada sem eu mérito, se admitíssemos que procuram descrever o mesmo fenômeno visto de diferentes ângulos. Os dualistas, com efeito, enfatizam a diversidade das fontes de produção das normas jurídicas, lembrando sempre os limites de validade de todo direito nacional, e observando que a norma do direito das gentes não opera no interior de qualquer Estado senão quando este, havendo-o aceito, promove-lhe a introdução no plano doméstico. Os monistas Kelsenianos voltam-se para a perspectiva ideal de que se instaure um dia a ordem única, e denunciam, desde logo, á luz da realidade, o erro da idéia de que o Estado soberano tenha podido outrora, ou possa hoje, sobreviver numa situação de hostilidade ou indiferença frente ao conjunto de princípios e normas que compõem a generalidade do direito das gentes. Os monistas da linha nacionalista dão

relevo especial à soberania de cada Estado e á descentralização da sociedade internacional. Propendem, desse modo, ao culto da constituição, afirmando que no seu texto, ao qual nenhum outro pode sobrepor-se na hora presente, há de encontrar-se notícia do exato grau de prestígio a ser atribuído à normas internacionais escritas e costumeiras”

2. Os Tratados Internacionais.

Historicamente, até o início do século XX, as relações comerciais eram regidas apenas pelas práticas convencionais, reguladas pelos usos e costumes. A partir do século XX dois novos cenários instalaram-se no mundo, após a primeira guerra mundial surgiram as organizações internacionais, possibilitando uma nova relação jurídica entre os Estados, e a codificação do direito dos tratados, que significaram a transformação de suas regras costumeiras em regras convencionais, escritas no texto de um tratado.

De uma maneira generalizada, o tratado consiste no acordo internacional escrito, entre pessoas jurídicas de direito internacional público. Os tratados internacionais são os instrumentos de verificação empírica da eficácia do direito internacional.

Vários termos são utilizados, em nosso vocabulário, para designar um tratado, como por exemplo: acordo, ajuste, convênio, protocolo, convenção, pacto, entre outros, não tendo a pretensão de designar coisas diversas.

Os tratados, atualmente são considerados a fonte mais importante do direito internacional, vindo a substituir o direito consuetudinário. Essa matéria foi positivada pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assinada em 1969, cujo objetivo foi o de reconhecer o direito das Organizações de firmar tratados e convenções, onde somente os Estados soberanos possuíam essa capacidade.

Outra Convenção, também, de igual substância restou celebrada em Viena, em 1986, sobre tratados entre Estados e organizações internacionais, ou somente entre estas últimas.

Segundo Francisco Rezek (2008, p. 14) “*Tratado é todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos*”.

Ainda, segundo entendimento do mesmo autor, o tratado internacional só existe após a sua entrada em vigor, antes disso, o que existe é apenas um projeto concluído, que muitas vezes não vinga; sendo a formalidade o principal elemento que o diferencia do costume -que também resulta de um acordo entre sujeitos do *direito das gentes*- o tratado não dispensa a forma escrita.

Para Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva (2002, p. 28), “por tratado entende-se o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais”.

Como ato jurídico criador, modificador e extintivo de direitos e obrigações, um tratado requer elementos indispensáveis à sua celebração, quais sejam: capacidade das partes, agentes habilitados, consentimento mútuo e objeto lícito e possível.

No Brasil, os tratados são firmados pelo Poder Executivo, na pessoa do Presidente da República, enquanto chefe de Estado, e em nome da República Federativa do Brasil, conforme estabelece o artigo 84, inciso VIII da Constituição Federal, assim dispõe:

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

Quanto à vigência dos tratados e hierarquia dos mesmos, no Brasil adota-se a tese de que, com a ocorrência da promulgação de um tratado internacional, este se nacionaliza no direito interno, incorporando-se ao sistema jurídico brasileiro. Daí conclui-se que, se a norma entrar em desacordo com preceitos legislativos ou executivos nacionais, tratar-se-á apenas de um conflito de leis no tempo, a ser solucionado segundo os preceitos da Lei de Introdução ao Código Civil. *Lex posterior derogat priori* (lei posterior revoga a anterior). Se a norma interna for posterior ao compromisso assumido internacionalmente, este se vê revogado.

Assim, tratado revoga lei e lei ordinária revoga tratado. No entanto, o tratado em confronto com a Constituição da República, verifica-se o predomínio da lei fundamental do Estado.

As partes devem possuir personalidade jurídica de direito internacional, como os Estados soberanos, Organizações Internacionais, a Santa Sé, etc. Não possuem capacidade para celebrar tratados internacionais, pouco importando sua dimensão econômica e multinacionalidade, as empresas privadas.

Como se trata de um acordo de vontades é necessário o consentimento de todos os Estados que participam na sua elaboração.

Os tratados não podem versar sobre objetos contrários à moral e aos bons costumes, nem tampouco violar normas constitucionais do país, uma vez que, não se pode admitir que o Estado firme um tratado cujo conteúdo seja divergente do contido em sua Constituição.

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, estabelece em seu artigo 53:

Art. 53

(...)

É nulo o tratado que, no momento de sua conclusão, conflita com uma norma imperativa de direito internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de direito internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados no seu conjunto, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por nova norma de direito internacional geral da mesma natureza.

São diversas as classificações utilizadas para os tratados. A mais simples das classificações, contrastando com dimensão de sua importância, no decorrer dos estudos acerca dos tratados, é a que os divide conforme o número de partes contratantes, em bilaterais, o tratado é celebrado entre duas partes, e os multilaterais ou coletivo, igual superior a três o número de partes.

Alguns autores, tais como Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva, classificam os tratados tendo em vista a natureza jurídica do ato, que os divide em *tratados-contratos* e *tratados-leis* ou *tratados-normativos*. Os tratados-leis ou tratados-normativos, geralmente são celebrados entre muitos Estados e visam à fixação de normas de direito internacional, como exemplo a Convenção de Viena. Os tratados-contratos normalmente são celebrados entre dois Estados e visam regular interesses recíprocos dos Estados que os firmam. Resultam de concessões mútuas e têm a aparência de contratos, como são exemplos os tratados de paz.

Francisco Rezek (2008, p.25), aborda referida matéria da seguinte forma: *“Cuidaremos de classificar os tratados à luz de índole forma I- tendo a ver com o número de partes e a extensão do procedimento adotado -, e três outros de índole material, à sua execução no tempo e à sua execução no espaço”*.

No que diz respeito ao processo de celebração dos tratados, para que esses integrem o ordenamento jurídico brasileiro, devem seguir os trâmites legais de negociação, celebração e ratificação. Neste processo o Presidente da República e o

Congresso Nacional têm diferentes competências e objetivo único que é o de inovar na ordem jurídica.

Inicia-se o processo de formação de um tratado pela negociação, esta é a fase de discussão sobre o seu conteúdo ou objeto, ao fim do qual é elaborado o texto escrito.

A assinatura opera como autenticação do texto convencional, significando o consentimento das pessoas jurídicas de direito das gentes que os signatários representam. A assinatura não obriga o Governo do Estado a proceder à ratificação, pois esta é discricionária. O chefe do Executivo pode, mesmo diante do consentimento e da anuência do poder Legislativo, deixar de ratificar o tratado.

Ao fim das fases de negociação e assinatura, é necessária a aprovação do Poder Legislativo. No Brasil, o instrumento hábil para a aprovação de um tratado é o decreto legislativo, promulgado pelo presidente do Senado Federal, que o publica no Diário Oficial da União. A matéria é discutida e votada primeiro na Câmara, após no Senado.

Para que o tratado ou convenção internacional insira-se no sistema jurídico de um país, precisa ser ratificado. A ratificação poderá ocorrer de três formas: 1) reconhecimento automático, entrada em vigor sem a necessidade de uma ordem de aplicação ou de uma lei, como ocorre, por exemplo, na Espanha; 2) incorporação, deverá existir recepção por uma ordem legislativa interna, a exemplo do que acontece aqui no Brasil; 3) transformação, devendo-se editar uma lei que possua o mesmo conteúdo, como ocorre na Itália.

A ratificação é o ato pelo qual o Presidente da República, devidamente autorizado pelo Congresso Nacional, confirma um tratado, concluído por seus mandatários. Francisco Rezek (2008, p.50), entende que *“ratificação é o ato unilateral com que o sujeito de direito internacional, signatário de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se”*.

Após, dá-se a promulgação por meio do decreto executivo e se destina a tornar executável o tratado no ordenamento jurídico interno. Com ela, o Estado reconhece a existência de uma norma obrigatória no plano interno, que já era obrigatória no âmbito internacional. A partir da publicação de tal decreto é que o tratado começa a vigor no território nacional. Francisco Rezek (2008, p. 78-79), assim se manifesta acerca da essencialidade da publicação:

Promulgação e promulgação de tratados no Brasil. O ordenamento jurídico, nesta república, é integralmente ostensivo. Tudo quanto o compõe _ resulte de produção legislativa internacional ou doméstica _ presume publicidade oficial e vestibular. Um tratado regularmente concluído depende dessa publicidade para integrar o acervo normativo nacional, habilitando-se ao cumprimento por particulares e governantes, e à garantia de vigência pelo Judiciário. Não faz sentido, no Brasil, a idéia de que a publicidade seja dispensável quando o fiel cumprimento do pacto internacional possa ficar a cargo de limitado número de agentes do poder público: mais ainda que a do particular, a conduta do governante e do servidor do estado pressupõe *base jurídica* apurável pelo sistema de controle recíproco entre poderes, e, assim, jamais reservada ao relacionamento exclusivo dos que ali pretendem fazer assentar a legitimidade de seu procedimento.

3. Isenções Tributárias por meio de Tratados.

3.1 Artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN).

O Código Tributário Nacional, com relação às normas gerais de direito tributário, foi recepcionado pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar. Em seu art. 98, vê-se uma redação peculiar, a qual dá margens a muitas discussões quanto à hierarquia dos tratados internacionais no plano do Direito Tributário.

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

Segundo o autor Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 62), a redação do art. 98 é inadequada, posto que inafastável a necessidade de edição de Decreto Legislativo.

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça, embora não admita que os tratados internacionais possuam ascendência sobre a legislação ordinária no âmbito do direito tributário, entende que a dicção do art. 98 limita-se aos tratados contratuais, firmados em virtude de situações específicas, senão vejamos:

" O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes.

O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se a acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual." (Recurso Especial nº 195.560-RJ - Primeira Turma - Relator Min.Demócrito Reinaldo - DJ 10/05/1999)

Alberto Xavier (2000, p. 114-115) por sua vez, utiliza o art. 98 para demonstrar que as normas internacionais são superiores às normas internas:

"i) a Constituição Federal consagrou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena (art. 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito de tratados;

- (ii) o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribui expressa superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (art. 150, 'caput');
- (iii) os Tribunais aplicam os tratados como tal e não como lei interna;
- (iv) a celebração dos tratados é ato da competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art. 84, inciso VIII e art. 49, I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo;
- (v) o art. 98 do Código Tributário Nacional - que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário - é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei;
- (vi) nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso Nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza a promulgação, têm o alcance de transformar o tratado em lei interna. “

Segundo o posicionamento do autor Francisco Rezek (2008, p. 100-101) sobre o art. 98, “ *Essa linguagem sugere mais uma norma preventiva de conflitos do que uma regra de solução do conflito consumado; mas se assim for entendida ela é virtualmente supérflua. Não há dúvida de que o tratado revoga, em qualquer domínio, a norma interna anterior; nem tampouco de que o legislador, ao produzir direito interno ordinário, deve observar os compromissos externos da república, no mínimo para não induzi-la em ilícito internacional. Assim, para que se dê ao art. 98 efeito útil, é preciso lê-lo como uma norma hierarquizante naquele terreno onde o CTN foi qualificado pela Constituição para ditar “normas gerais”.*

Ainda o mesmo autor, menciona entendimento do Supremo Tribunal Federal, no seguinte sentido, “*O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido, desde que primeiro tratou do assunto até a hora atual, e de modo uniforme a eficácia do art. 98 do CTN e sua qualidade para determinar o que determina. Em matéria tributária, há de se buscar com mais zelo ainda que noutros domínios a compatibilidade. Mas se aberto e incontornável o conflito, prevalece o tratado, mesmo quando anterior à lei*”

A redação do art. 98, embora seja imprecisa, não pode ser simplesmente desconsiderada. Se a Constituição silencia sobre a hierarquia dos tratados no plano do direito interno, deve-se admitir que o art. 98 foi recepcionado pela nova ordem constitucional. Mais do que isto, é o art. 98 compatível com a moderna doutrina de direito internacional, o qual prevê a primazia deste em relação ao direito interno. Deve

ser, portanto, o art. 98 do Código Tributário Nacional aplicado com relação aos tratados celebrados no âmbito do direito tributário.

Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça, ao limitar a aplicação do art. 98 aos tratados-contrato, utiliza um critério bastante vago e que certamente gera dificuldades em se diferenciar um tratado-lei de um tratado-contrato. Além disto, não leva em consideração o fato de que ao direito importam apenas as fontes formais, conforme referido já mencionado anteriormente.

Parece adequado, portanto, que o art. 98 do Código Tributário Nacional aplicado com relação aos tratados celebrados no âmbito do direito tributário.

3.2 Isenções Tributárias.

Trata-se de matéria objeto de inúmeras controvérsias no campo do direito internacional e interno, e representa um grande desafio aos legisladores e operadores do direito.

O cerne da questão reside na probabilidade de isenção heterônoma, que se entende como sendo a possibilidade de um ente federativo poder instituir isenção de tributos de outra entidade da Federação, com base no seu próprio conjunto de atribuições constitucionais.

O Brasil possui sistema constitucional de uma Federação, a qual divide o exercício das competências tributárias entre seus entes federados. A competência tributária Consiste em uma autorização constitucional para o exercício do poder tributário. Tal autorização constitucional serve tanto para que se crie ou se aumente um tributo, como para que sua alíquota seja reduzida ou se criem isenções. Desse modo, o poder de conceder isenções nada mais é que o exercício da competência constitucional tributária.

Os entes da federação, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, atuam no âmbito de suas competências, amparados pela Lei Maior. Em um Estado Federal, o poder tributário é repartido entre os entes componentes da federação, nos moldes a garantir aos mesmos, efetiva autonomia. Os entes autônomos e independentes entre si

exercem, na ordem jurídica interna, parcela de soberania que lhes é concedida pela própria Constituição Federal.

Assim, o art. 18 da Constituição Federal estabelece que:

"a organização políticoadministrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição".

A autonomia dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal deve ser assegurada. A dúvida reside em se saber se o Estado Federal, quando celebra acordos internacionais, pode conceder isenções tributárias sem violar a competência tributária das pessoas jurídicas de direito público interno, estabelecida pela Constituição da República.

Assim, define o art.151, inciso III, da Constituição Federal:

Art 151. É vedado à União:
 (...)

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

Na opinião de alguns doutrinadores a limitação constitucional ao exercício da competência tributária imposta pelo artigo 151, inciso III da Carta Magna deve ser analisada como uma restrição à competência da União como ordem jurídica parcial. Dessa forma, não poderá conceder isenções de tributos estaduais e municipais.

Para Ives Gandra da Silva Martins (1997. p.33) ensina que *“se o artigo 151, inc.III, proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, à nitidez, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar Tratados veiculares de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder”*.

Também, o autor Roque Antonio Carraza (2000, p. 555), afirma que, *“não é a união, enquanto ordem jurídica parcial central, que firma o tratado internacional, mas, sim, a República Federativa do Brasil, enquanto ordem jurídica global (o Estado brasileiro), contrapomos que, no plano interno, mesmo quando esta pessoa política representa a Federação, não pode conceder isenções heterônomas, com exceção das expressamente autorizadas nos arts. 155, § 2º, XII “e”, e 156, § 3º, II, ambos da CF.(...)o tratado internacional não pode obrigar os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a*

abrirem mão de parte ou da totalidade de suas competências tributárias. Nem mesmo quando ratificado por meio de Decreto legislativo. ”

No entanto, na concepção de outros autores, embora sendo os Estados-membros, autônomos no âmbito do direito interno, não possuem soberania. Assim, tanto a União quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são pessoas de direito público interno, com competências delimitadas pela Constituição Federal. O mestre José Afonso da Silva (2002, p. 492) ensina que, *“o estado federal – a República Federativa do Brasil – é que é a pessoa jurídica de Direito Internacional. Na verdade, quando se diz que a União é pessoa jurídica de Direito Internacional, não se está dizendo bem, mas quer-se referir a duas coisas: a) as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, integram a competência desta, conforme dispõe o art. 21, incs. I a IV; b) os Estados federados não tem representação nem competência em matéria internacional, nem são entidades reconhecidas pelo Direito Internacional, são simplesmente de direito interno”*.

Deve-se considerar que, no plano externo, do direito internacional, a República Federativa do Brasil é soberana e representa a Nação.

Segundo entendimento de Alberto Xavier (1998. p. 137.), o Presidente da República quando mantém relações com estados estrangeiros, não o faz como chefe do Poder Executivo de uma pessoa de direito público interno, mas como órgão de uma pessoa jurídica de direito internacional público, competente para disciplinar qualquer dos seus interesses, sejam eles do conjunto ou de cada um dos entes que compõem a Federação. Ainda, afirma mencionado autor (1998. p. 137.), que, *“as limitações ao poder de tributar e de isentar, como as do art. 151, III, só devem, por conseguinte, operar no âmbito das relações internas entre os elementos componentes da Federação, por via da lei federal, mas não assim no âmbito das relações internacionais, por via de tratado”*.

O Estado, pessoa política de direito público interno, é representado pela União, na esfera internacional, enquanto ordem jurídica global. Em suas relações com outros Estados soberanos, o Congresso Nacional legisla ratificando os tratados, editando normas que integram o direito tributário brasileiro. Assim, a União atua representando o Estado brasileiro e firmando tratados internacionais. O Estado-membro não pode figurar como sujeito desse instrumento, porque a ordem jurídica internacional o desconhece.

Seguindo esse pensamento, no momento em que o tratado é firmado com intuito de conceder isenções de tributos estaduais ou mesmo municipais, o ente competente para a concessão será a União.

Então, o Estado Federal, quando celebra acordos internacionais, pode conceder isenções tributárias, sem que esteja ferindo ou invadindo a competência tributária das pessoas jurídicas de direito público interno, estabelecida pela Constituição Federal, tendo em vista os interesses do País nas relações internacionais.

O autor Heleno Taveira Torres (2001. p.59) aduz que *“A União, na qualidade de pessoa de Direito Público Internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, in casu, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou dos princípios e regras de Direito Internacional, seja de ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não soberanos, seja de ordem externa, quanto ao direito de Estados estrangeiros”*.

Assim, a Constituição Federal é extrema de dúvidas quanto à existência de competências reservadas ou exclusivas da União, dos Estados e dos Municípios. Nestes termos, somente quem recebeu a competência pode dispor sobre certa matéria, sob pena de inconstitucionalidade. Em matéria tributária, um ente não deve sofrer intervenção de outro, o que reforça a sua independência e autonomia.

Portanto, os Estados não possuem soberania, somente autonomia, o que não torna verdade a hipótese de que não possam participar do processo de incorporação dos tratados internacionais no direito interno brasileiro, pois possuem representantes no Congresso Nacional. É da competência do Congresso Nacional resolver sim, definitivamente, sobre tratados internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, expressamente previsto no artigo 49, inciso I, da Constituição Pátria. Incluem-se, nesse conceito, os tratados internacionais que envolvam matéria tributária.

Por fim, à vista do exposto, pode-se admitir que as limitações ao poder de tributar e de isentar previstas no art. 151, inciso III, da Constituição Federal, só se aplicam às relações internas, entre os entes da federação, e não no âmbito das relações internacionais. Assim sendo, concluímos que pode sim a União, quando representa a federação brasileira como um todo, conceder isenções heterônomas por meio de tratados internacionais.

CONCLUSÃO

Verificou-se que as questões debatidas no presente estudo, somente se tornam demasiadamente polêmicas por ser Constituição Federal omissa em dar ao direito internacional um tratamento mais pormenorizado. É bem verdade que, em 1988, a questão do direito internacional era muito mais restrita e ainda não convivíamos com o Mercosul. No entanto, é inegável que o texto constitucional brasileiro deixou muito a desejar quanto à disciplina dos tratados. Em suma, as normas atuais são insuficientes se comparadas à crescente importância do direito internacional.

O processo de celebração dos tratados internacionais, no Brasil, envolve a vontade do Presidente da República, que detém a competência para celebrá-los e a vontade do Congresso Nacional que os aprova ou não. Após a aprovação pelo Poder Legislativo, o tratado volta ao Executivo para ratificação.

A aplicabilidade das normas provenientes de um tratado internacional no ordenamento interno brasileiro, ou seja, a incorporação dessas normas ao nosso ordenamento jurídico, é analisada sob o prisma de duas teorias: a *monista*, que se divide em monista internacionalista (primazia do direito internacional sobre o direito interno) e monista nacionalista (primazia do direito interno sobre o direito internacional) e a teoria *dualista* (paridade hierárquica entre o direito interno e o direito internacional).

O Brasil adota a teoria dualista e, quando as normas provenientes de um tratado internacional são incorporadas ao ordenamento jurídico interno, passam a ter a mesma paridade hierárquica das leis ordinárias, ficando mantida a supremacia das normas constitucionais sobre elas. Sendo assim, quando ocorre uma antinomia entre uma norma interna e outra internacional, a questão tem sido resolvida pelo princípio da “lei posterior derroga lei anterior”.

No que tange à aplicação da regra contida no art. 98 do Código Tributário Nacional, deve esta ser aplicada com relação aos tratados celebrados no âmbito do direito tributário.

Quanto à possibilidade de concessão de isenções heterônomas, pode sim a União, quando atua como representante da federação brasileira como um todo, conceder isenções heterônomas por meio de tratados internacionais. A limitação constitucional ao poder de tributar e isentar do artigo 151, inciso III da Constituição

Federal, aplica-se apenas no âmbito das relações internas, entre os entes da federação e não nas relações internacionais.

REFERÊNCIAS

1. ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do. **Manual de direito internacional público**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
2. CARVALHO, Paulo de Barros: **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
3. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
4. MATINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no mercosul**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1997.
5. PAUPÉRIO Arthur Machado. **O conceito polêmico de soberania**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense.
6. REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 11ª Ed. Editora Saraiva, 2008.
7. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
8. TORRES, Heleno Taveira. Benefícios fiscais: as convenções internacionais e as concessões da União. **Fisco**. Vitória, ano I, n. 5, p. 33-35, jun. 1998.
9. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 5. ed. Forense, 2000.