

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET**  
**PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**ERIKA CHRISTINA NOLASIO DE SOUZA**

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**  
**SOB A PERSPECTIVA DO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO**

**SÃO PAULO/SP**  
**OUTUBRO/2015**

ERIKA CHRISTINA NOLASIO DE SOUZA

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA  
SOB A PERSPECTIVA DO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET como parte das exigências da Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**SÃO PAULO/SP  
OUTUBRO/2015**

Dedico este trabalho a minha família e a todos aqueles que, assim como eu, têm verdadeira paixão pela Ciência do Direito.

## **AGRADECIMENTOS**

A todos os professores seminaristas do IBET, com os quais eu tive o prazer de conviver e aprender. Em especial, agradeço à professora Rafaela Franceschetto;

Ao Felipe Marques da Silva, sem o qual eu não teria conseguido algumas das obras aqui utilizadas para leitura e pesquisa;

Ao meu primo, Gustavo Cosmed da Silva Alves de Lima, pelo auxílio na elaboração deste trabalho;

Ao Eduardo Marques Vieira Zambon pela motivação para o desenvolvimento do presente trabalho e, também, pelo carinhoso apoio;

A minha mãe, Ambrózia, que não mediu esforços para que eu chegasse até esta etapa da minha vida. E, agradeço a minha irmã, Bruna, pelo exemplo de força e determinação. Enfim, agradeço a elas pelo amor, incentivo e apoio incondicional;

E, a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a consecução do presente trabalho, o meu muito obrigado!

*“Quanto mais aumenta nosso conhecimento,  
mais evidente fica nossa ignorância”.*

*(John F Kennedy)*

## RESUMO

O presente trabalho trata da temática dos tratados internacionais relativos à matéria tributária no âmbito do sistema jurídico brasileiro, analisando-os à luz da teoria que adota a pluralidade sistêmica sem, contudo, adentrar na seara do Direito Internacional – que não é o foco deste. E, para tanto, foram abordadas as diretrizes principiológicas estabelecidas pelo ordenamento jurídico interno, as quais norteiam a República Federativa do Brasil em suas relações internacionais com outros Estados da comunidade global, tais como: a soberania e a independência nacional; a igualdade entre os Estados; o procedimento de reprodução do conteúdo dos tratados internacionais em normas jurídicas internas e os institutos da validade, da vigência e da eficácia neste contexto. Ademais, este trabalho versa sobre o sistema jurídico brasileiro e seus subsistemas relacionados com as normas contidas nos tratados internacionais, dos quais resultam os seguintes reflexos jurídicos: eventual incompatibilidade normativa, possibilidade de violação à competência tributária conferida pela Constituição Federal de 1988 aos entes federados, tributação transnacional; e, ainda, equívoco redacional do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

**Palavras-chave:** Tratados Internacionais; Direito Tributário; Pluralidade Sistêmica; Tributação Transnacional; artigo 98 do Código Tributário Nacional.

## ABSTRACT

This work deals with the theme of international treaties on tax matters within the Brazilian legal system, analyzing them in the light of the theory that adopts the systemic plurality without, however, enter the harvest of international law - which is not the focus of this. And, therefore, they have been addressed principiologically the guidelines set by domestic law, which guide the Federative Republic of Brazil in their international relations with other states in the global community, such as the sovereignty and national independence; equality among states; the playback procedure of the content of international treaties in domestic legal standards and the validity institutes, the validity and effectiveness in this context. Furthermore, this work deals with the Brazilian legal system and its subsystems related to the standards contained in international treaties, of which result the following legal consequences: possible rules incompatibility possibility of violation of tax powers conferred by the Federal Constitution of 1988 to federal entities, transnational taxation; and, also editorial mistake of Article 98 of the National Tax Code.

**KEYWORDS:** International Treaties; Tax Right; Systemic Plurality; Transnational Taxation; Article 98 of the National Tax Code.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>CAPÍTULO I – O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E AS RELAÇÕES JURÍDICAS INTERNACIONAIS SOB O PRISMA DA SOBERANIA NACIONAL</b> ....	11
1 AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL	11
2 A SOBERANIA DO ESTADO BRASILEIRO E OS TRATADOS INTERNACIONAIS .....	11
2.1 Noção de Soberania.....	12
3 O QUE É O SISTEMA JURÍDICO? .....	12
3.1 Sinonímia: O Ordenamento como Sistema Jurídico .....	13
4 O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO .....	14
4.1 O Sistema Constitucional Tributário.....	14
5 FONTES DO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO: O ESTUDO DA GÊNESE NORMATIVA .....	15
6 O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E OS TRATADOS INTERNACIONAIS .....	17
<b>CAPÍTULO II – OS TRATADOS INTERNACIONAIS</b> .....	19
1 A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS DE 1969 .....	19
2 A DEFINIÇÃO DE TRATADO PARA O DIREITO POSITIVO INTERNACIONAL E PARA O DIREITO POSITIVO INTERNO .....	20
3 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS INSTITUTOS DA VALIDADE, DA VIGÊNCIA E DA EFICÁCIA NO CONTEXTO DA REPRODUÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NA ORDEM JURÍDICA INTERNA .....	22
4 POSIÇÃO HIERÁRQUICA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ÂMBITO DO SISTEMA JURÍDICO INTERNO.....	24
4.1 Controle Jurisdicional de Constitucionalidade dos Tratados Internacionais no Sistema Jurídico Brasileiro .....	25
5 ANTINOMIA ENTRE O DIREITO POSITIVO INTERNO E O DIREITO POSITIVO INTERNACIONAL? .....	26



<b>CAPÍTULO III – OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E AS NORMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS INTERNAS</b> .....	29
1 ANÁLISE DO TEOR DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS ACERCA DOS TRATADOS.....	29
2 OS TRATADOS INTERNACIONAIS E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONFERIDA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 AOS ENTES FEDERADOS .....	30
2.1 Noções básicas sobre a Competência Tributária.....	31
2.2 Possibilidade de Revogação de Norma Jurídica Tributária de Competência dos Estados e dos Municípios pelos Tratados Internacionais?.....	32
2.3 Possibilidade de Isenção Tributária de Norma Jurídica de Competência dos Estados e dos Municípios pelos Tratados Internacionais? .....	33
3 OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SOB O ASPECTO DA TERRITORIALIDADE: A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO TRANSNACIONAL .....	34
4 PONDERAÇÕES ACERCA DO RECURSO ESPECIAL N. 1.161.467/RS .....	35
<b>CONCLUSÕES</b> .....	41
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	43
<b>ANEXO</b> .....	47

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho analisa o tema dos tratados internacionais, em matéria tributária, os quais resultam das relações jurídicas internacionais entre a República Federativa do Brasil e outros Estados soberanos, sob a perspectiva do sistema jurídico nacional. Tais relações, por serem cada vez mais frequentes na atualidade devido ao fenômeno da globalização, denotam o intuito de cooperação entre os Estados integrantes da comunidade internacional desde a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969.

A escolha deste tema, para fins de pesquisa e estudo, se deve em razão, precipuamente, da celebração de tratados internacionais e dos aspectos jurídicos que dela decorrem, tal como a tributação quando transcende as fronteiras nacionais (tributação internacional) e o seu impacto no sistema jurídico brasileiro.

Destarte, para o desenvolvimento do trabalho algumas premissas serão adotadas no Capítulo I como, por exemplo, a soberania, a independência nacional, o ordenamento como sinônimo de sistema jurídico e a pluralidade sistêmica. O Capítulo II, por sua vez, concerne aos tratados internacionais. Neste tópico examinar-se-á a adesão do Estado brasileiro à Convenção de Viena de 1969; a definição dos tratados para o direito positivo internacional e interno; os institutos jurídicos da validade, vigência e eficácia no contexto da reprodução normativa dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro; a posição hierárquica e o controle de constitucionalidade destes tratados, bem como a antinomia (ou não) entre o direito positivo interno e o direito positivo internacional. Por fim, o Capítulo III reúne as questões trazidas nos capítulos anteriores, especificamente, ao campo do Direito Tributário, o qual relaciona os tratados internacionais, em matéria tributária, com o artigo 98 do Código Tributário Nacional, com a competência tributária, com a possibilidade de revogação e de isenção das normas jurídico-tributárias criadas pelos Estados e Municípios, com a problemática da tributação transnacional e, também, com o Recurso Especial n. 1.161.467/RS (paradigma no que diz respeito ao novo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça).

O objetivo deste trabalho, portanto, consiste no exame dos tratados internacionais que versam sobre a matéria tributária quanto ao modo pelo qual estes são inseridos na ordem jurídica interna e os seus reflexos nela.

## CAPÍTULO I

### O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E AS RELAÇÕES JURÍDICAS INTERNACIONAIS SOB O PRISMA DA SOBERANIA NACIONAL

#### 1 AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a qual se constitui em Estado Democrático de Direito, tem como um de seus fundamentos a **soberania** e rege-se em suas relações internacionais por alguns princípios, dentre eles, a **independência nacional** e a **igualdade entre os Estados**<sup>1</sup>.

Portanto, no decorrer deste trabalho, a partir destas e outras premissas, analisar-se-ão as relações jurídicas entre o Estado brasileiro e outro(s) Estado(s), as quais se traduzem na celebração dos tratados internacionais.

Neste sentido,

por um prisma histórico, o tratado, tácito ou expresso, é tão antigo quanto a existência das sociedades primitivamente organizadas. É ao analisar a evolução histórica dos tratados que se pode afirmar que foi a partir de uma necessidade prática, sob uma visão utilitarista do Direito, que os tratados expressos, ou escritos, foram, cada vez mais, estabelecendo uma interdependência externa entre as sociedades e tendo sua codificação consolidada.<sup>2</sup>

#### 2 A SOBERANIA DO ESTADO BRASILEIRO E OS TRATADOS INTERNACIONAIS

Neste item, para verificar a possibilidade de inserção ou não do teor contido nos tratados internacionais ao sistema do direito positivo brasileiro, necessário se faz, primeiramente, identificar o sentido de “soberania” – enquanto expressão de poder.

Para Heleno Torres,

a noção de soberania é complexa, permeada de elementos oriundos de várias ordens: sociológicas, políticas, jurídicas, etc., por interagirem entre elas recíprocos condicionamentos, mas que possui um lugar comum: traduz-se na expectativa de neutralizar qualquer espécie de subordinação da autoridade estatal e designa uma qualidade particular ao poder do Estado.

Atente-se para este detalhe peculiar, não é a soberania o poder em si, mas uma qualidade deste, na medida que ela representa a supremacia do poder político e da ordem jurídica existentes em um determinado território.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Conforme preceituam o inciso I do artigo 1º e, também, os incisos I e V do artigo 4º, ambos da Constituição Federal de 1988.

<sup>2</sup> ARIOSI, Mariângela. *Conflitos entre Tratados Internacionais e Leis Internas: o Judiciário brasileiro e a Nova Ordem Internacional*, 2000, p. 21.

<sup>3</sup> TORRES, 1997, p. 48 *apud* GRUPENMACHER, 1999, p. 14.

## 2.1 Noção de Soberania

Segundo as preciosas lições de Dalmo de Abreu Dallari<sup>4</sup>, um Estado Moderno se compõe a partir de quatro notas características, quais sejam: a) território – estabelece o limite espacial de ocupação do Estado, cuja ação soberana é exercida, b) povo – conjunto de indivíduos que mantêm uma vinculação jurídica, de caráter permanente, com o Estado o qual pertencem (cidadãos), c) soberania e d) finalidade – é o bem comum a ser alcançado pelo Estado. Significa dizer que, a ausência de qualquer destes elementos comprometerá a constituição e a existência do Estado, sendo todos, portanto, indispensáveis.

Em relação à soberania, esta pode ser compreendida sob dois aspectos, sendo um político e o outro jurídico. De acordo com DALLARI (2009, p. 79-80), no primeiro aspecto, puramente político, a soberania trata-se do “*poder incontrastável de querer coercitivamente e de fixar as competências*” – razão pela qual, por se tratar de um poder “absoluto” não admite confrontações ou limitações. No segundo, por sua vez, puramente jurídico, a soberania corresponde ao “*poder de decidir em última instância sobre a atributividade das normas, vale dizer, sobre a eficácia do direito*”. E,

partindo do pressuposto de que todos os atos dos Estados são passíveis de enquadramento jurídico, tem-se como soberano o poder que decide qual a regra jurídica aplicável em cada caso, podendo, inclusive, negar a juridicidade da norma. Segundo essa concepção não há Estados mais fortes ou mais fracos, uma vez que para todos a noção de direito é a mesma<sup>5</sup>.

Destarte, como outra premissa para o desenvolvimento deste estudo, optar-se-á pelo **conceito jurídico de soberania**, no qual, “a soberania é poder jurídico utilizado para fins jurídicos” (DALLARI, 2009, p. 80).

## 3 O QUE É O SISTEMA JURÍDICO?

A expressão “sistema jurídico” é ambígua, podendo abarcar tanto o direito positivo (linguagem prescritiva) quanto a Ciência do Direito (linguagem descritiva). Na qual, em síntese, o direito positivo representa o complexo de enunciados prescritivos (textos escritos dotados de juridicidade) que compõe a ordem jurídica de um país; enquanto que a Ciência do Direito consiste na interpretação deste complexo. E, enquanto a primeira linguagem utiliza os referenciais “validade/invalidade” para relatar a relação de pertencibilidade da norma jurídica ao sistema do direito positivo, a segunda utiliza os referenciais “verdade/falsidade” para poder verificar cientificamente a coerência daquela.

<sup>4</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*, 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 80.

Neste sentido, o objeto de estudo do presente trabalho focar-se-á no **sistema do direito positivo**.

Para Paulo de Barros Carvalho,

o sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá.<sup>6</sup>

Logo, por sistema do direito positivo entende-se o todo organizado de normas jurídicas (tanto de estrutura quanto de comportamento), entrelaçadas entre si, direta ou indiretamente, em relações de horizontalidade (coordenação) e verticalidade (subordinação), sempre em torno de diretrizes principiológicas estabelecidas pelo próprio ordenamento jurídico (explícita ou implicitamente) – formando, assim, um único conjunto.

### **3.1 Sinonímia: O Ordenamento como Sistema Jurídico**

Os termos “ordenamento” e “sistema” serão utilizados, no curso deste trabalho, como **sinônimos**, pois um e outro “servem para designar um conjunto de normas válidas em certas condições de espaço e tempo”<sup>7</sup>. Ou seja, não há que se falar em diferença entre ordenamento e sistema, tendo em vista que aquele representa o direito positivo que, por sua vez, se encontra dentro da noção fundamental de sistema.

Segundo ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 170), “o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema”. Desta maneira, não somente a Ciência do Direito – a qual se apresenta como linguagem interpretativa do jurista ao analisar os enunciados prescritivos, ora direito positivo, mas, também, o próprio direito

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 218.

<sup>7</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 128.

positivo – enquanto linguagem técnica dotada de alguma racionalidade – se caracteriza como um sistema.

#### **4 O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO**

Com base na premissa adotada anteriormente (item 3), na qual o sistema jurídico do direito positivo representa o conjunto de textos escritos dotados de juridicidade cujo escopo é regular o comportamento dos indivíduos para a convivência em sociedade, abordar-se-á o sistema constitucional brasileiro.

Sob uma análise atenta do ordenamento jurídico vigente infere-se que o denominado “sistema constitucional brasileiro”, na realidade, compreende um “subsistema” deste sistema prescritivo global, o qual é formado por vários outros subsistemas, nos quais, todos, retiram o seu fundamento de validade da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>8</sup>. Neste sentido, de acordo com Aurora Tomazini de Carvalho (2014, p. 736-737) as normas por si só não criam outras normas, mas sim os fatos enunciativos as criam, entende-se por fundamento de validade “as normas jurídicas tomadas como base para a produção de outras normas jurídicas, que acabam por legitimar a autoridade e o procedimento enunciativo como próprios para a produção daquelas normas jurídicas”. Em outras palavras, o subsistema constitucional brasileiro consiste no conjunto de enunciados prescritivos, representado por proposições jurídico-normativas de organização (estrutura) e de conduta (comportamento), unidos quer em relações de verticalidade quer em relações de horizontalidade, o qual – assim como os outros subsistemas pertencentes ao sistema do direito positivo do Estado brasileiro – se pauta em torno das diretrizes principiológicas estabelecidas pelo subsistema de maior hierarquia do ordenamento jurídico, qual seja: a Constituição Federal de 1988. Este último subsistema, em virtude de ser hierarquicamente superior aos demais subsistemas e, por conseguinte, ser o fundamento de validade destes, confere unicidade e homogeneidade ao sistema jurídico nacional.

##### **4.1 O Sistema Constitucional Tributário**

O denominado “Sistema Constitucional Tributário”, da mesma forma que o “Sistema Constitucional Brasileiro”, como dito anteriormente, corresponde a um “subsistema” pertencente ao sistema jurídico nacional (ordenamento vigente) que versa, especificamente,

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

sobre o ramo do Direito Tributário. Convém ressaltar que, os “ramos”<sup>9</sup> nos quais se divide o direito positivo são meros recortes metodológicos que visam facilitar este objeto de estudo sem, contudo, interferir neste sistema jurídico.

Significa dizer, portanto, que este subsistema consiste no conjunto de proposições normativas que tratam de matéria tributária em grau constitucional. Ademais, o subsistema constitucional tributário ao mesmo tempo em que estabelece as diretrizes normativas de tributação, o faz de maneira a equilibrar as imposições tributárias do Estado (Poder Público) sobre a sociedade – leia-se: “poder de tributar” – com os valores inerentes ao Estado Democrático de Direito – leia-se: “limitações ao poder de tributar”. Ou seja, a função deste sistema no campo do direito tributário é dispor sobre o poder de tributar do Estado, em todos os sentidos, em consonância, é claro, com os princípios constitucionais tributários (delimitações ao poder de tributar do Estado).

## **5 FONTES DO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO: O ESTUDO DA GÊNESE NORMATIVA**

Para um melhor entendimento da locução “fontes do direito” far-se-á, primeiramente, uma breve análise das palavras “fonte” e “direito”. Na qual, segundo o Dicionário da Língua Portuguesa *Michaellis*, o vocábulo “fonte” significa causa, origem, princípio – ou seja, é o “ponto de partida” de alguma coisa. E, neste contexto, “direito” refere-se ao complexo de normas válidas que compõe a ordem jurídica de um país.

Da linha de raciocínio desenvolvida por Hans Kelsen, na qual “toda norma jurídica é ‘fonte’ de outra norma cuja criação ela regula ao determinar o processo de criação e o conteúdo da norma a ser criada”<sup>10</sup>, infere-se que, as fontes do direito podem ter duas acepções, quais sejam: como os meios pelas quais normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo e, também, como o fundamento de validade das demais normas jurídicas pertencentes a este sistema.

Dentro de sua brilhante coerência interna de raciocínio, KELSEN reconhece na Constituição a fonte das fontes. Desse modo, a Constituição regularia a criação de toda a legislação pertencente ao sistema do direito positivo; a legislação (códigos processuais, tributários, comerciais, cíveis, etc.) seria “fonte” da decisão judicial

---

<sup>9</sup> Os “ramos” (cortes realizados no direito positivo), por serem epistemológicos, não interferem na composição do sistema, apenas criam uma especialidade para a Ciência, não tendo o condão de criá-la juridicamente, pois o direito positivo é um sistema uno e indecomponível. Todas as normas jurídicas encontram-se relacionadas entre si, de forma que, tentar isolar regras jurídicas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorar o direito enquanto sistema (CARVALHO, 2014, P. 155).

<sup>10</sup> KELSEN, 1997 *apud* MOUSSALLEM, 2006, p. 110.

nele baseado; esta por sua vez seria a “fonte” do dever imposto à parte, e assim sucessivamente.<sup>11</sup>

Entretanto, para o estudo da gênese normativa, o presente trabalho adotará como premissa os ensinamentos do mestre Lourival Vilanova “que, em sua aparente visão bidimensional do direito (norma e fato), leciona como *conceito dogmático de fonte* o modo de produção normativa estabelecido pelo próprio ordenamento”<sup>12</sup>, no qual as normas não provêm de outras normas. Dito de outro modo, as fontes do direito positivo não se confundem com o direito positivo em si, pois aquelas ensejam a produção de normas que hão de integrar o sistema jurídico e este compreende os enunciados prescritivos (textos escritos dotados de juridicidade), como se verá a seguir.

Não obstante o entendimento doutrinário majoritário classificar as “fontes” em formais e materiais, o mais adequado seria considerar apenas as últimas como fontes do direito positivo propriamente ditas. À luz deste entendimento, consideram-se por fontes formais as normas jurídicas que são introduzidas no ordenamento em virtude de norma já existente (ocorre quando uma norma obtém o seu fundamento de validade a partir de outra norma jurídica hierarquicamente superior) e, por fontes materiais os fatos sociais (acontecimentos externos ao direito positivo) que, uma vez previstos no antecedente normativo, adquirem juridicidade – ora, fatos jurídicos; e que, por conseguinte, desde que realizados, passam a produzir reflexos de natureza, também, jurídica. Significa dizer que, a “fonte formal” é o resultado, ou seja, o produto, da atividade produtora de normas (denominado de “instrumento introdutório de normas”<sup>13</sup>); por outro lado, a “fonte material” é a atividade produtora de normas desenvolvida por agente ou órgão competente para tanto (denominada de “atividade de enunciação”) – esta sim, genuína fonte do direito.

Neste sentido, entende Tárek Moysés Moussallem (2006, p. 126-127) por fonte do direito “*a atividade exercida por órgão credenciado pelo sistema do direito positivo, que tem por efeito a produção de normas, atividade essa inacessível imediatamente ao conhecimento humano, por carecer de linguagem*”.

---

<sup>11</sup> MOUSSALEM. Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 110.

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 117.

<sup>13</sup> Expressão utilizada por Paulo de Barros Carvalho em sua obra *Curso de Direito Tributário*. Referido autor também se refere às “fontes formais” como “veículos introdutórios de normas”. Convém salientar, ainda, que o instrumento introdutório de normas se divide em primário e secundário. Por Instrumento Primário deve-se entender a “lei” em sentido amplo (Constituição Federal de 1988, Lei Complementar, Lei Ordinária, Lei Delegada, Medida Provisória, Decreto-Legislativo e Resoluções do Congresso Nacional e do Senado Federal); e, por Instrumento Secundário todo ato normativo subordinado à lei, tais como: Decreto Regulamentar, Instrução Ministerial, Portaria, Circular, Ordens de Serviço e outros atos normativos que venham a ser estabelecidos pelas autoridades administrativas.



Destarte, no contexto dos tratados internacionais, infere-se que o procedimento para a reprodução normativa destes no sistema jurídico brasileiro (item 2 do Capítulo II) é **fonte do sistema do direito positivo interno**. Enquanto os tratados internacionais, *de per si*, no plano internacional e o decreto legislativo que reproduz o teor normativo destes no plano nacional são instrumentos introdutórios de normas.

## 6 O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E OS TRATADOS INTERNACIONAIS

Neste item, relacionar-se-á o sistema do direito positivo brasileiro com os tratados internacionais. E, para tanto, se faz necessário analisar e diferenciar as denominadas correntes monista e dualista<sup>14</sup>.

Segundo a Teoria Monista, proposta por Hans Kelsen, o direito positivo interno de um Estado e o direito positivo internacional pertencem ao mesmo sistema jurídico. Significa dizer que, o sistema jurídico é uno e compreende ambas as ordens (a interna e a internacional). Referida teoria, a propósito, admite dois posicionamentos: 1) o monismo com primazia do direito interno (comumente defendida pelos constitucionalistas) – se respalda na soberania absoluta do Estado, na qual, por se tratar de um único sistema, “o direito internacional é um direito interno que os Estados aplicam na sua vida internacional”<sup>15</sup>; e 2) o monismo com primazia do direito internacional (usualmente defendida pelos internacionalistas) – defende a recepção automática dos tratados internacionais na ordem jurídica interna. A doutrina brasileira em sua maioria – como, por exemplo, Celso de Albuquerque Mello, José Souto Maior Borges e Luís Roberto Barroso – entende que o sistema do direito positivo interno adota a corrente monista em virtude do disposto nos parágrafos primeiro e segundo do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 (aplicabilidade imediata dos tratados internacionais no sistema do direito positivo interno).

A Teoria Dualista, por sua vez, cujo precursor foi Karl Heinrich Triepel, sustenta que o direito positivo interno de um Estado e o direito positivo internacional são sistemas jurídicos diferentes e, portanto, autônomos – ou seja, reconhece uma pluralidade sistêmica. Logo, não há que se falar em conflito entre as normas destes sistemas, tampouco em supremacia de um sobre o outro. Ademais, de acordo com esta teoria, “o tratado internacional, quando de sua celebração, não poderia ser aplicado pelos tribunais nacionais, exigindo-se, antes, um processo de ‘transformação’, através do qual seu texto seria incorporado na ordem

<sup>14</sup> Segundo MAZZUOLI (2013, p. 85), “nelas se discute se o Direito Internacional e o Direito Interno são duas ordens jurídicas distintas e independentes (*teoria dualista*) ou, ao contrário, se são dois sistemas que derivam um do outro (*teoria monista*)”.

<sup>15</sup> MELLO, 1992, p. 84 *apud* GRUPENMACHER, 1999, p.67.

interna”<sup>16</sup>. Dito de outro modo, para que os tratados internacionais tenham aplicabilidade no âmbito interno de cada Estado é imprescindível que norma interna faça a inserção de seus conteúdos na ordem jurídica pátria. Em suma, os tratados internacionais devem ser reproduzidos no direito positivo interno de cada Estado – por meio de um processo de positivação que lhe é próprio – para, assim, poderem ser aplicados neste sistema. São adeptos do dualismo, entre outros, Paulo de Barros Carvalho e Tárek Moysés Moussallem.

Nos dizeres de Betina Treiger Grupenmacher,

tal concepção conduz à “teoria da incorporação”, isto é, para que uma norma internacional tenha aplicabilidade e eficácia no âmbito interno, é necessária a sua transformação por uma lei interna que a incorpore ao ordenamento nacional. Segundo tal teoria, há uma total independência entre as ordens interna e internacional, razão pela qual há também uma absoluta impossibilidade de conflito entre ambas.<sup>17</sup>

Neste sentido, cumpre destacar o inciso I do artigo 49 e o inciso VIII do artigo 84 da Constituição Federal de 1988, os quais preceituam a necessidade de referendo dos tratados internacionais pelo Poder Legislativo e a consequente ratificação pelo Chefe do Poder Executivo – denotando, assim, opção pelo dualismo.

Com o devido respeito aos adeptos do monismo, a partir de uma análise cautelosa do ordenamento jurídico brasileiro – feita com fundamento na metodologia da lógica jurídica – infere-se que os argumentos defendidos pelo dualismo são mais coerentes, não obstante na Constituição da República Federativa do Brasil inexistir dispositivo específico afirmando a prevalência deste ou daquele – isto é, coexiste uma mescla de ambas as teorias. Logo, para o desenvolvimento do presente trabalho, adotar-se-á como outra premissa a **corrente dualista (pluralidade sistêmica)**.

---

<sup>16</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005, p. 212.

<sup>17</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em matéria tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 68.

## CAPÍTULO II

### OS TRATADOS INTERNACIONAIS

#### 1 A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS DE 1969

De acordo com a alínea “a”, item 1, do artigo 2 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a expressão “tratado” significa o *acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.*

Referida Convenção, concluída em 23 de maio de 1969, foi recepcionada ao ordenamento jurídico pátrio através do Decreto-Legislativo n. 496<sup>18</sup>, de 17 de julho de 2009, que, posteriormente, resultou na promulgação do Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009<sup>19</sup>. Tal “recepção” dos tratados internacionais, como se verá adiante, exige um procedimento específico para ser reconhecido no sistema do direito positivo brasileiro como uma norma jurídica interna, conforme preceitua a Constituição Federal de 1988.

Para Heleno Taveira Tôrres (2005), a recepção das normas de Direito Internacional no Direito Brasileiro dependerá do modelo a ser adotado pelo Estado, o qual pode ser de três tipos:

1. *Reconhecimento automático* – as convenções internacionais formam, automaticamente, parte do direito nacional ao entrarem em vigor, sem necessidade de uma ordem de aplicação ou edição de uma lei com o respectivo conteúdo.
2. *Incorporação* – as convenções internacionais, para que venham a produzir efeitos jurídicos válidos sobre um Estado, devem ser recepcionadas por uma ordem legislativa, para a respectiva aplicação, somente entrando em vigor com a ratificação.
3. *Transformação* – as convenções internacionais convertem-se em direito interno pela edição de uma lei com o mesmo conteúdo. Nos termos desse modelo, as convenções, enquanto tais, não têm a possibilidade de produzir efeitos jurídicos, porque esses efeitos derivam das leis nacionais, editadas com o inteiro teor das mesmas<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Aprova o texto da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em Viena, em 23 de maio de 1969, ressalvados os artigos 25 e 66 (Diário do Senado Federal n. 109, Sessão de 17.07.2009, Publicado em 18.07.2009, Págs. 33.326 e 33.327). Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?codDiario=171&paginaPesquisa=22&parametroPesquisa=%22TRATADOS%22>>.

<sup>19</sup> Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados no ordenamento jurídico interno.

<sup>20</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005, p. 145.

No curso do presente trabalho, por ser uma das nomenclaturas mais usuais, utilizar-se-á o termo “tratado” para designar convenção, acordo, protocolo, pacto ou qualquer outro ato bilateral ou multilateral celebrado entre Estados soberanos no âmbito internacional<sup>21</sup>.

## 2 A DEFINIÇÃO DE TRATADO PARA O DIREITO POSITIVO INTERNACIONAL E PARA O DIREITO POSITIVO INTERNO

Conforme explanado no Capítulo 1, sob o prisma da denominada “pluralidade sistêmica”, na qual o direito positivo interno de um Estado se distingue do direito positivo internacional – isto é, ambos configuram sistemas jurídicos diferentes, far-se-á a definição de **tratado internacional**.

Desta maneira, concernente ao direito positivo internacional, o “tratado internacional” corresponde ao instrumento introdutório de normas internacionais (norma concreta e geral), cujo procedimento de elaboração, basicamente, contém três etapas, quais sejam: a) a negociação entre os Estados envolvidos; b) a assinatura (ou adesão) dos mesmos – o que atribui caráter de imutabilidade ao conteúdo do tratado – e, por último, c) a ratificação – embora não seja obrigatória, é o ato que confere validade ao tratado no sistema jurídico internacional. Significa dizer que, o “tratado internacional” é o documento normativo (suporte físico) que traduz a relação jurídica estabelecida entre o Estado brasileiro e o(s) Estado(s) estrangeiro(s), manifestada através da celebração de acordo entre todos os Estados envolvidos. E, uma vez ratificado referido tratado, este deve ser reproduzido no direito positivo interno de cada Estado – por meio de um processo de positivação que lhe é próprio – e, por conseguinte, deve ser devidamente cumprido pelo mesmo, sob pena de sofrer retaliações por parte dos demais Estados e, ainda, ser “denunciado”<sup>22</sup>.

No que diz respeito ao direito positivo interno brasileiro, por sua vez, o “tratado internacional” consiste na norma de estrutura que reproduz o mesmo teor normativo do

<sup>21</sup> A Divisão de Atos Internacionais do Ministério das Relações Exteriores da República Federativa do Brasil faz uma distinção entre os seguintes atos internacionais: Tratado, Convenção, Acordo, Ajuste Complementar, Memorando de Entendimento, Protocolo, Convênio Interinstitucional, conforme consta no “Manual de Procedimentos da Prática Diplomática Brasileira”. Disponível em <<http://dai-mre.serpro.gov.br/clientes/dai/dai/manual-de-procedimentos/manual-de-procedimentos-pratica-diplomatica>>.

<sup>22</sup> A “denúncia” consiste no mecanismo utilizado pela(s) outra(s) parte(s) signatária(s) do tratado internacional para extingui-lo no sistema jurídico internacional.

De acordo com Valério de Oliveira Mazzuoli (2013, p. 332-333), “entende-se por *denúncia* o ato unilateral pelo qual um partícipe em dado tratado exprime firmemente sua vontade de deixar de ser parte do compromisso internacional. A mesma difere da *ab-rogação* justamente pelo fato de ser levada a efeito *unilateralmente* por uma determinada parte no tratado, e não pela totalidade delas. A denúncia por uma das partes no tratado bilateral extingue o acordo, evidentemente que por uma questão *de fato*, ao passo que nos tratados multilaterais os termos do pactuado deixam de surtir efeito tão somente *para a parte* que o denuncia, continuando a vigorar para as outras” [...].

documento que exterioriza o acordo ou convenção celebrada entre a República Federativa do Brasil<sup>23</sup> e outro(s) Estado(s) soberano(s). Neste sentido, retomando as lições de Paulo de Barros Carvalho – o qual ensina que “regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma”<sup>24</sup>, conclui-se que referido tratado celebrado no âmbito internacional, para “ingressar” na ordem jurídica interna, se sujeita à observância do disposto na Carta da República de 1988. Em outras palavras, o procedimento para a reprodução normativa de tratados internacionais no sistema jurídico interno brasileiro exige alguns requisitos, quais sejam: 1) aprovação pelo Congresso Nacional do acordo ou convenção internacional (artigo 49, inciso I, da CF/88<sup>25</sup>), mediante decreto legislativo, o qual será encaminhado para 2) ratificação do Presidente da República (artigo 84, inciso VIII, da CF/88<sup>26</sup>) por meio da promulgação de decreto executivo, com a posterior 3) publicação.

Com relação ao **decreto legislativo**<sup>27</sup>, de atribuição exclusiva do Congresso Nacional, cumpre destacar a “grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo”, o qual os transforma em normas jurídicas válidas (CARVALHO, 2011, p. 106).

Importante salientar, também, que somente com a publicação oficial do decreto do Presidente da República (decreto executivo) o conteúdo do texto normativo do “tratado internacional” terá vigência no ordenamento jurídico brasileiro – isto é, estará apto a produzir efeitos no plano do direito positivo interno. Conforme assevera Aurora Tomazini de Carvalho, “a publicação é pressuposto da série de produção normativa, ela instaura a comunicação entre emissor e destinatário da mensagem jurídica e atribui, com isso, juridicidade aos enunciados elaborados, elevando-os à categoria de jurídicos. Assim, sem publicação não há enunciado prescritivo que pertença ao mundo do direito positivo, mesmo que, em sua produção, todos os outros atos da série enunciativa tenham sido observados”<sup>28</sup>.

<sup>23</sup> De acordo com o artigo 84, incisos VII e VIII, da Constituição Federal de 1988, compete ao Presidente da República, privativamente, manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos, bem como celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

<sup>24</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 80.

<sup>25</sup> Artigo 49, inciso I, da CF/88 – “É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I- resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” [...].

<sup>26</sup> Artigo 84, inciso VIII, da CF/88 – “Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VIII- celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional” [...].

<sup>27</sup> Para Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 106), “é imperioso, por decorrência do princípio da legalidade, que a ordem jurídica recolha a matéria desses atos multilaterais de vontade, sem o que não se dá a produção de normas válidas no direito pátrio”.

<sup>28</sup> CARVALHO. Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 732.

### **3 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS INSTITUTOS DA VALIDADE, DA VIGÊNCIA E DA EFICÁCIA NO CONTEXTO DA REPRODUÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NA ORDEM JURÍDICA INTERNA**

No item anterior, se estabeleceu que os tratados internacionais deverão ser reproduzidos através de um processo de positivação normativa para que, assim, tenham juridicidade no âmbito interno – isto é, para que sejam reconhecidos como normas jurídicas pertencentes ao sistema jurídico brasileiro.

Com base nesta premissa, entrelaçar-se-á os institutos jurídicos da validade, da vigência e da eficácia no contexto da reprodução normativa do conteúdo dos tratados internacionais na ordem jurídica interna.

Afirmar a validade de determinada norma, significa dizer que esta se adéqua ao sistema jurídico ao qual pertence, ou ainda, que a norma foi produzida e introduzida no referido sistema por órgão competente<sup>29</sup> para fazê-lo. Dito de outro modo, a validade diz respeito à relação de pertencibilidade da norma jurídica ao sistema do direito positivo, ou seja, uma norma será considerada válida (isto é, existente) quando for elaborada de acordo com a forma prescrita pelo ordenamento e por pessoa juridicamente credenciada para tanto. Tal entendimento se deve em razão de a validade corresponder ao vínculo entre o dispositivo normativo e o sistema do direito positivo.

A vigência advém da palavra “viger” e significa ter ou estar em vigor, isto é, em execução. Trata-se de uma característica da norma jurídica quando esta se encontra apta para propagar efeitos jurídicos em determinado tempo e espaço, ou seja, está pronta para ser aplicada (incidir no mundo fenomênico), na ocasião de sua publicação no Diário Oficial. Importante frisar que, referida publicação pode conter a data para o início da vigência de uma norma coincidindo com a da própria publicação ou fixar outra data. Conforme estabelece o artigo 1º, *caput*, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, em regra, uma norma jurídica começa a vigorar em território nacional 45 (quarenta e cinco) dias após oficialmente publicada; e, em território estrangeiro, quando admitida, se inicia após 3 (três) meses de sua publicação oficial (parágrafo primeiro do dispositivo supracitado). Neste lapso temporal – denominado de *vacatio legis* – a regra é válida na ordem jurídica, mas ainda não está pronta para desencadear as consequências estipuladas em seu conteúdo. Por outro lado, em matéria tributária, a vigência rege-se de acordo com o que estabelece o Livro Segundo, Título I,

---

<sup>29</sup> Para que um enunciado seja tomado como existente na ordem jurídica, a pessoa que o emitiu deve estar credenciada pelo sistema como apta para nele inserir normas jurídicas. Se o emissor não for uma pessoa legitimada pelo sistema para executar a função de emissor, os enunciados por ele produzidos não serão válidos, isto é, não existirão enquanto linguagem jurídica” (CARVALHO, 2014, p. 724).

Capítulo II, do Código Tributário Nacional (artigos 101 a 104). Quanto à vigência no tempo, existem certas particularidades dentre as quais uma delas é a necessidade de se respeitar o Princípio da Anterioridade<sup>30</sup> quando da instituição ou majoração de tributo. E, quanto à vigência no espaço, evidente que as normas jurídicas tributárias vigoram dentro de todo o território nacional, a qual fica condicionada aos limites geográficos de competência do ente político que as criou – ou seja, normas estaduais e municipais são vigentes dentro de seus respectivos territórios. Entretanto, havendo a celebração de convênios entre os Estados e os Municípios a vigência poderá ultrapassar tais limites geográficos, inclusive, no caso da União, quando da existência de tratados e convenções internacionais é possível que as normas jurídicas brasileiras tenham vigor em território estrangeiro – Princípio da Extraterritorialidade. A vigência de uma norma, portanto, se inicia a partir do prazo fixado em sua publicação e perdurará até ser revogada (quer seja por outra norma, quer seja por ter se esgotado o prazo de sua duração). Desta maneira, pode-se concluir que a vigência refere-se à força para reger e disciplinar os dispositivos normativos em determinado tempo e espaço, para que estes cumpram com o seu propósito, qual seja, regular as condutas intersubjetivas por eles prescritas.

A eficácia, por sua vez, possui três acepções, sendo uma jurídica, uma técnica e uma social. Por eficácia jurídica entende-se “o próprio mecanismo lógico da incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente” (CARVALHO, 2011, p.115). Esta eficácia – denominada de “causalidade jurídica” – concerne à relação jurídica que emana da concretização do fato jurídico (evento descrito no antecedente normativo) e da qual irradiarão efeitos correspondentes. Enquanto que, a eficácia técnica diz respeito ao fenômeno da juridicização. Tal fenômeno ocorre quando um fato social, anteriormente descrito em um dispositivo normativo, é realizado e, por conseguinte, da realização deste fato revestido de juridicidade, efeitos jurídicos propagar-se-ão. Já a eficácia social refere-se ao grau de obediência com que a sociedade responde a determinada imposição normativa. Em outras palavras, a norma terá eficácia social – também denominada de efetividade – quando o seu conteúdo for observado, isto é, cumprido por aqueles a quem foi destinada, fortalecendo o desígnio de sua criação. Logo, será considerada socialmente ineficaz a norma cuja conduta prescrita seja reiteradamente descumprida pelo seu destinatário. Para este trabalho, cumpre salientar que, apenas são relevantes as eficácias jurídica e técnica.

---

<sup>30</sup> Tal princípio decorre do artigo 150, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal de 1988.

Em suma, os institutos jurídicos da validade, da vigência e da eficácia (jurídica) traduzem, respectivamente, a pertencibilidade da norma ao sistema do direito positivo, a aptidão para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios e a realização do fato jurídico descrito em seu conteúdo.

Destarte, infere-se que os tratados internacionais serão considerados válidos assim que forem devidamente inseridos ao sistema do direito positivo brasileiro, tornando-se, portanto, normas internas. E, serão vigentes a partir do momento em que ocorrerem suas publicações no Diário Oficial, pois, assim, estarão aptos a incidirem no mundo fenomênico, propagando seus efeitos jurídicos. Por fim, serão eficazes juridicamente após a realização dos fatos jurídicos previstos no antecedente das normas que os reproduzem, desde que as mesmas sejam válidas e estejam em vigor.

#### **4 POSIÇÃO HIERÁRQUICA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ÂMBITO DO SISTEMA JURÍDICO INTERNO**

Conforme estabelecem os parágrafos primeiro e segundo do artigo 5º<sup>31</sup>, em consonância com o inciso II do artigo 4º<sup>32</sup>, também, da Constituição Federal de 1988, quando o “tratado internacional” se referir especificamente a direitos e garantias fundamentais deverá ser recepcionado automaticamente pelo ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, no momento da ratificação deste tratado. Significa dizer que, a chamada “recepção automática dos tratados internacionais” verificar-se-á, somente e se, quando estes tratados disserem respeito aos direitos (de 1ª, 2ª, 3ª, 4ª e 5ª geração) e as garantias<sup>33</sup> assegurados constitucionalmente. Tal entendimento resulta do disposto no inciso III do artigo 1º da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil a dignidade da pessoa humana. Em outras palavras, referido dispositivo constitucional confere um tratamento especial ao valor da dignidade da pessoa humana – e mais, o fixa como uma das diretrizes deste país, no qual os tratados com este conteúdo valorativo deverão ter aplicabilidade imediata. Todavia, se porventura os tratados internacionais contiverem outros temas que não apenas aqueles relativos aos direitos e garantias fundamentais, deverão, quanto a estes temas,

---

<sup>31</sup> Parágrafos 1º e 2º do artigo 5º da CF/88: “§1º- As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. §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”.

<sup>32</sup> Artigo 4º, inciso II, da CF/88 – “A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: [...] II- prevalência dos direitos humanos;” [...].

<sup>33</sup> As “garantias” são os instrumentos através dos quais se viabilizam tais direitos.



observar o procedimento (mencionado no item 2) para a reprodução normativa de seu conteúdo para, assim, serem aplicados no direito positivo interno.

Destarte, em relação à posição hierárquica do “tratado internacional” no âmbito do sistema jurídico interno, conclui-se o seguinte: a) se concernente aos direitos e garantias fundamentais (parágrafos 1º e 2º do artigo 5º da CF/88) o tratado ocupará *status* infraconstitucional e, ao mesmo tempo, supralegal e b) se referente ao procedimento de reprodução do teor normativo do acordo ou convenção internacional este ocupará *status* de Lei Ordinária. Convém salientar que, caso o tratado internacional, que verse sobre direitos humanos, seja aprovado nos termos do parágrafo terceiro do artigo 5º da Constituição Federal de 1988<sup>34</sup>, este será equivalente à Emenda Constitucional. Em suma, à exceção dos tratados internacionais sobre direitos humanos, os demais tratados, inclusive os de natureza tributária, são considerados hierarquicamente inferiores à Constituição.

A posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>35</sup>, inclusive, corrobora com o entendimento explicado acima, no sentido de que as normas que reproduzem o conteúdo dos tratados internacionais na ordem jurídica interna se subordinam à Constituição da República Federativa do Brasil – ou seja, há supremacia do texto constitucional sobre os atos normativos internacionais devidamente inseridos ao sistema do direito positivo interno; portanto, também, devem se submeter ao chamado “controle de constitucionalidade” exercido pelo Poder Judiciário.

#### **4.1 Controle Jurisdicional de Constitucionalidade dos Tratados Internacionais no Sistema Jurídico Brasileiro**

Referido controle de constitucionalidade consiste no mecanismo que possibilita ao Poder Judiciário realizar o exame de compatibilidade de uma norma jurídica com a Carta da República Federativa do Brasil – enquanto fundamento de validade das demais normas do sistema jurídico brasileiro. Em síntese, o controle jurisdicional de constitucionalidade pode ser difuso e concentrado e, ainda, concreto ou abstrato. Os conceitos de controle concreto e controle abstrato de constitucionalidade, a princípio, podem ser equiparados, respectivamente, aos conceitos de controle difuso e controle concentrado. O controle **difuso** difere do controle **concentrado** no sentido de que, no primeiro, qualquer juiz ou tribunal judicial poderá realizar

---

<sup>34</sup> Artigo 5º, parágrafo 3º, da CF/88 – “Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”.

<sup>35</sup> Informativo n. 236 do Supremo Tribunal Federal (Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480/DF. Rel. Min. CELSO DE MELLO. Data do Julgamento em 26.06.2001. DJU em 08.08.2001).

o controle de constitucionalidade, desde que observadas as regras de competência processual; enquanto que, no segundo, o controle de constitucionalidade se restringe a um único órgão ou tribunal (no caso do ordenamento jurídico pátrio é o Supremo Tribunal Federal por ter competência originária para tanto e, também, por ser o órgão máximo do Poder Judiciário brasileiro). O controle **concreto**, por sua vez, se diferencia do controle **abstrato** em virtude daquele servir como um instrumento de proteção de situações jurídicas individuais e concretas, diferentemente do que ocorre neste outro controle. Logo, conclui-se que, em regra, o controle difuso será exercido pela via incidental (ora, controle concreto) – na qual, a questão da constitucionalidade é a “causa de pedir”; e, o controle concentrado será exercido pela via principal (ora, controle abstrato) – na qual, a questão da constitucionalidade é o “pedido”.

Desta maneira, com fulcro na alínea “b” do inciso III do artigo 102<sup>36</sup> e na alínea “a” do inciso III do artigo 105<sup>37</sup>, ambos da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ), respectivamente, têm competência para realizar o controle de constitucionalidade, no todo ou em parte, das normas jurídicas que reproduzem o conteúdo dos tratados internacionais no sistema jurídico brasileiro, haja vista tais normas serem hierarquicamente inferiores à Constituição.

## 5 ANTINOMIA ENTRE O DIREITO POSITIVO INTERNO E O DIREITO POSITIVO INTERNACIONAL?

Segundo Norberto Bobbio, “a situação de normas incompatíveis entre si é uma das dificuldades frente as quais se encontram os juristas de todos os tempos, tendo esta situação uma denominação própria: antinomia”<sup>38</sup>.

A antinomia pode ser compreendida como a incompatibilidade existente entre duas ou mais normas pertencentes a um mesmo ordenamento jurídico. Em outras palavras, a antinomia consiste no conflito de normas jurídicas válidas dentro do mesmo sistema do direito positivo<sup>39</sup>. Ademais, para a doutrina, a antinomia é classificada em aparente (quando a

<sup>36</sup> Artigo 102, inciso III, alínea “b”, da CF/88 – “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] III- julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: [...] b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal” [...].

<sup>37</sup> Artigo 105, inciso III, alínea “a”, da CF/88 – “Compete ao Superior Tribunal de Justiça: [...] III- julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;” [...].

<sup>38</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: UNB, 1996, p. 84.

<sup>39</sup> “Segundo as lições de HANS KELSEN, ‘existe um conflito entre duas normas, se o que uma fixa como devido é incompatível com aquilo que a outra estabelece como devido e, portanto, o cumprimento ou aplicação de uma

contrariedade se resolver por um dos critérios apresentados pelo próprio sistema) ou real (quando a contrariedade não se resolver por estes critérios, cabendo ao intérprete fazê-lo com base em sua convicção).

Destarte, sob o prisma da pluralidade sistêmica, não há que se falar em contradição entre as normas do direito positivo interno e as normas do direito positivo internacional. Tal entendimento resulta no sentido de que ambas as normas pertencem a sistemas jurídicos distintos. Contudo, uma vez que haja a inserção do conteúdo do tratado internacional, por intermédio de uma norma jurídica que o reproduza, no sistema do direito positivo interno, é possível se cogitar a ocorrência de normas antagônicas. Neste caso, a incompatibilidade entre as normas, agora pertencentes ao mesmo ordenamento, pode ser solucionada através dos seguintes critérios, quais sejam: a) da hierarquia – do latim *lex superior derogat legi inferiori*, no qual optar-se-á pela norma hierarquicamente superior, b) da cronologia – do latim *lex posterior derogat legi priori*, no qual optar-se-á pela norma mais recente e, c) da especialidade – do latim *lex specialis derogat legi generali*, no qual optar-se-á pela norma cujo conteúdo é o mais específico. E, ocorrendo um conflito cujos critérios supramencionados não são capazes de resolvê-lo, a solução das antinomias dar-se-á desta forma: 1) se concernente aos critérios hierárquico e cronológico optar-se-á por aplicar o primeiro; 2) se relativo aos critérios cronológico e da especialidade optar-se-á por aplicar o segundo e, 3) se referir-se aos critérios da especialidade e o hierárquico inexistente um consenso doutrinário; logo, caberá ao intérprete decidir qual destes critérios melhor se adéqua ao caso concreto.

Em síntese, nos dizeres de Aurora Tomazini de Carvalho,

tal classificação é estabelecida de acordo com a forma de solução de conflito, porque apesar de as antinomias se destacarem no plano pragmático da comunicação jurídica, nenhuma delas persiste, concretamente, ao ato de aplicação. Para que uma norma incida sobre determinado suporte fático, o agente competente tem que dizer qual o direito aplicável e assim o faz, tomando uma posição, ou seja, preterindo uma significação em razão de todas as demais. Se, na construção de sentido dos textos jurídicos, o intérprete se depara com duas ou mais normas válidas, que fixam condutas incompatíveis, ele tem que optar por qual delas aplicar, utilizando-se, para tanto, dos critérios de hierarquia, cronologia, especialidade ou ideológicos, para estruturar suas significações. E, assim, os conflitos são resolvidos concretamente<sup>40</sup>.

---

envolve, necessariamente ou provavelmente, a violação de outra” (KENSEN, 1986 *apud* CARVALHO, 2014, p. 516).

<sup>40</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 4. ed. São Paulo: Noeses, p. 517-518.

Neste contexto, convém ressaltar, ainda, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2011) no que diz respeito ao sistema como um corpo de linguagem, sendo o direito positivo uma linguagem prescritiva e a Ciência do Direito uma linguagem descritiva – na qual, esta se sobrepõe àquela. O direito positivo, por representar todo o complexo de normas que compõe a ordem jurídica de um país, é puramente técnico porquanto compreende o conteúdo normativo disposto. Enquanto que, a Ciência do Direito é a interpretação científica, ou melhor, a significação que se confere a este complexo de normas. Infere-se, portanto, que eventual antinomia entre as normas somente se manifesta na seara do direito positivo, haja vista no plano científico inexistir contradições.

Por fim, importante destacar que, enquanto outra norma jurídica não sobrevier estipulando a expulsão de um (ou mais) dos dispositivos normativos contraditórios, estes continuarão válidos na ordem jurídica. Significa dizer que, no caso de enunciados prescritivos antagônicos ambos devem prevalecer até que um deles perca sua validade em razão do ingresso no ordenamento jurídico de outra norma que disponha nesse sentido<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> O aspecto da revogação será abordado mais adiante nos itens 1 e 2.2 do Capítulo III.

### CAPÍTULO III

## OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E AS NORMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS INTERNAS

### 1 ANÁLISE DO TEOR DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS ACERCA DOS TRATADOS

Neste item, ante o exposto nos Capítulos 1 e 2 no que concerne ao procedimento para a reprodução normativa de tratados internacionais no sistema jurídico brasileiro, abordar-se-á o equívoco redacional do legislador quanto ao artigo 98 do Código Tributário Nacional.

A teor do que preceitua referido artigo, “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Não obstante os tratados e as convenções internacionais englobarem a expressão “legislação tributária”<sup>42</sup> – consoante dispõe o artigo 96 do mesmo Código<sup>43</sup> (outra atecnia legislativa, pois carecem de força jurídica vinculante suficiente para alterar o sistema do direito positivo interno), o dispositivo supramencionado deve ser examinado com cautela.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 112),

há equívoco incontornável na dicção do art. 98, porquanto não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira.

Os tratados internacionais em matéria tributária não podem revogar<sup>44</sup> as normas jurídicas tributárias pertencentes ao sistema do direito positivo brasileiro em razão do que estabelece o *caput* do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei n. 4.657/42). De acordo com referido dispositivo, “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue” – ou seja, uma

---

<sup>42</sup> De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 111-112), “tirante as leis, os decretos e, entre as *normas complementares*, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa (art. 100, I e II), que são instrumentos introdutórios, primários ou secundários, no ordenamento positivo brasileiro, todos os outros, tratados e convenções internacionais, bem como as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esses últimos na qualidade de *normas complementares*, são vazios de força jurídica vinculante, não integrando o complexo normativo.

<sup>43</sup> Artigo 96 do CTN – “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

<sup>44</sup> Por **revogação** entende-se a retirada de uma norma da ordem jurídica vigente por outra norma, caso esta norma seja válida e vigente; podendo tal revogação ser “total” (denominada de ab-rogação) ou “parcial” (denominada de derrogação).

norma somente é retirada da ordem jurídica vigente por outra norma, desde que, obviamente, esta seja válida e vigente. Em outras palavras, apenas haverá a revogação das normas jurídicas tributárias internas pelos tratados se, e somente se, a norma jurídica que reproduz o conteúdo dos tratados internacionais no âmbito interno (agora norma interna) dispuser neste sentido – o mesmo raciocínio se aplica à modificação de tais normas. Ademais, a Constituição Federal de 1988 não estabeleceu expressamente a superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre as normas internas, logo, não poderia uma norma infraconstitucional (no caso, o Código Tributário Nacional<sup>45</sup>) determinar a primazia destes.

Desta maneira, da análise do artigo 98 do Código Tributário Nacional, não há que se falar na preponderância dos tratados internacionais, em geral ou relativos especificamente à matéria tributária, em detrimento das normas jurídicas internas; tampouco há que se cogitar a possibilidade de revogação de tais normas pelos tratados – se estes, quando devidamente inseridos ao ordenamento jurídico, tornando-se, portanto, normas internas válidas, não dispuserem neste sentido. Significa dizer, portanto, que o tratamento aparentemente especial conferido aos tratados internacionais por este artigo infraconstitucional trata-se de mero equívoco redacional por parte do legislador.

## **2 OS TRATADOS INTERNACIONAIS E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONFERIDA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 AOS ENTES FEDERADOS**

Neste item abordar-se-á a questão das normas jurídicas que reproduzem o conteúdo dos tratados internacionais, no âmbito interno, relacionadas com a competência tributária e as normas jurídicas que a prescrevem.

E, para tanto, utilizar-se-á as ideias fixadas por Tácio Lacerda Gama (2011, p. 65-66) a seguir transcritas:

*i. por competência tributária entendemos a aptidão para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos;*

*ii. norma de competência em sentido amplo engloba toda e qualquer proposição que concorra para programar essa aptidão;*

*iii. norma de competência em sentido estrito é o juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários ao fato enunciação válida e, no seu conseqüente, a relação jurídica em cujo objeto estão os condicionantes materiais para a norma de inferior hierarquia;*

---

<sup>45</sup> Lei nº 5.172/66 tem *status* de lei complementar, mas em sua origem surgiu como uma lei ordinária.

*iv. a formação da norma de competência em sentido completo pressupõe reunir, além da norma de competência em sentido estrito, uma norma jurídica que prescreva a sanção pelo exercício ilegítimo daquela, ou seja, a sanção pela criação de norma jurídica sem fundamento de validade.*

## 2.1 Noções básicas sobre a Competência Tributária

A **competência tributária** pode ser definida como a prerrogativa outorgada pela Constituição Federal de 1988 às pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para a criação de normas tributárias em sentido estrito<sup>46</sup> – cada qual no seu âmbito de atuação. Trata-se, portanto, de uma norma jurídica constitucional que confere aos entes federados a faculdade de inserir no sistema do direito positivo uma norma jurídica instituindo determinado tributo<sup>47</sup>. Dito de outro modo, a Constituição Federal de 1988 não cria tributos, isto é, apenas estabelece quais são as competências e as atribui a cada um dos entes tributantes para que, querendo, os criem.

Convém salientar, também, que a competência tributária não se confunde com a chamada “capacidade tributária ativa”, pois, esta é delegável enquanto aquela indelegável. Ademais, a competência tributária pode ser classificada da seguinte maneira: a) Privativa – artigos 148, *caput* do 149, 153 e 154 no plano federal, artigos 155 e parágrafo primeiro do 149 no plano estadual, artigos 155, 149-A e parágrafo primeiro do 149 no plano distrital, artigos 156, 149-A e parágrafo primeiro do 149 no plano municipal; b) Comum – artigo 145, incisos I, II e III; c) Cumulativa – artigo 147; d) Especial – artigos 148 e 149; e) Residual – artigo 154, inciso I; e, f) Extraordinária – artigo 154, inciso II, todos da Constituição Federal de 1988.

No que tange às características da competência tributária cumpre mencionar a indelegabilidade, a irrenunciabilidade, a inalterabilidade, a privatividade (ou exclusividade) e a facultatividade. Pela característica da indelegabilidade<sup>48</sup> tem-se que a pessoa jurídica de direito público a quem a Constituição atribuiu a competência tributária não poderá conferi-la a outra. No entanto, poderá transferir suas “atribuições administrativas”, ou seja, poderá delegar as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos a outro ente (capacidade tributária ativa).

<sup>46</sup> Também denominadas de “regra-matriz de incidência tributária” (RMIT) ou, ainda, “norma-padrão de incidência” por Paulo de Barros Carvalho em sua obra *Curso de Direito Tributário*.

<sup>47</sup> Aliás, de acordo com a linha de raciocínio dos juristas Norberto Bobbio, Lourival Vila Nova e Paulo de Barros Carvalho, adotada neste trabalho, a primeira se classifica em uma norma de estrutura (ou de organização) – aquela em que seu comando abarca e disciplina outras normas (criação, alteração e extinção de outras unidades jurídicas) que, por conseguinte, refletem nas condutas das pessoas; enquanto que a segunda em uma norma de conduta (ou de comportamento) – aquela que atinge diretamente as relações intersubjetivas.

<sup>48</sup> De acordo com o artigo 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional, “a competência tributária é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito pública a outra”.

Destarte, é possível notar que, da indelegabilidade decorre uma “subcaracterística”, qual seja, a competência tributária também é intransferível, tendo em vista que o não exercício da competência não a defere outro ente tributante<sup>49</sup>. Enquanto que, da característica da irrenunciabilidade infere-se que a competência tributária de um ente pode não ser exercida; todavia, este mesmo ente não poderá abdicar da competência que lhe foi outorgada constitucionalmente. Já a característica da inalterabilidade resulta da rigidez constitucional – cristalizada, por exemplo, no parágrafo segundo do artigo 60 (o qual estabelece o *quorum* de votação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, para a aprovação de uma Emenda Constitucional). Em outras palavras, a Constituição Federal de 1988, para ser alterada, exige um processo legislativo mais solene, isto é, mais dificultoso do que as normas infraconstitucionais. Neste sentido, por ser uma norma jurídica constitucional, aplica-se o mesmo raciocínio à competência tributária. A característica da privatividade, por sua vez, decorre do próprio texto constitucional ao estipular a parcela de competência de cada entidade tributante para instituir determinado tributo.

## **2.2 Possibilidade de Revogação de Norma Jurídica Tributária de Competência dos Estados e dos Municípios pelos Tratados Internacionais?**

Para o desenvolvimento deste item parte-se da seguinte premissa, qual seja: **tratado internacional não revoga norma de direito interno**, em razão de o direito positivo interno e o direito positivo internacional pertencerem a sistemas jurídicos distintos. Contudo, uma vez inserido o teor do tratado internacional no ordenamento jurídico brasileiro, este passa a ser norma jurídica interna, em regra, com o *status* de lei ordinária. Então, poder-se-ia cogitar a possibilidade de revogação de norma jurídica tributária de competência dos Estados e dos Municípios pelos tratados internacionais? A resposta é negativa.

A norma jurídica que reproduz o conteúdo dos tratados internacionais no sistema do direito positivo – ora, lei ordinária – não pode revogar as normas jurídicas tributárias criadas pelos Estados ou Municípios por duas razões: 1) se não dispuser neste sentido<sup>50</sup>, conforme explanado no item 1 deste Capítulo e 2) em virtude da competência tributária conferida pela Constituição Federal de 1988 a cada um dos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Ademais, caso houvesse a possibilidade de “revogação” de tais normas estar-

<sup>49</sup> Segundo o artigo 8º, *caput*, do Código Tributário Nacional, “o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela que a Constituição a tenha atribuído”.

<sup>50</sup> Tal entendimento resulta do que determina o *caput* do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei n. 4.657/1942): “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”.



se-ia diante de uma inconstitucionalidade, por violação tanto do Princípio Federativo quanto do Princípio da Autonomia dos Estados e dos Municípios<sup>51</sup> – ambos consagrados constitucionalmente.

### **2.3 Possibilidade de Isenção Tributária de Norma Jurídica de Competência dos Estados e dos Municípios pelos Tratados Internacionais?**

O fenômeno da isenção tributária<sup>52</sup> reside, essencialmente, na modificação parcial da regra-matriz de incidência tributária (RMIT); segundo o qual, havendo duas normas jurídicas, em que uma é a norma-padrão de incidência (norma de conduta) e a outra a norma isentiva ou, ainda, isencional (norma de estrutura), esta inibirá a atuação daquela. Em outras palavras, a isenção tributária retira de forma parcial o alcance de determinado critério ou de seus elementos, seja do antecedente (hipótese) ou do consequente (consequência), que integram a regra-matriz de incidência tributária; pois a subtração total do alcance de qualquer dos critérios ou de seus elementos representaria o esfacelamento da norma-padrão de incidência – prejudicando, assim, sua atuação e, por conseguinte, “inutilizando-a como norma válida no sistema” (CARVALHO, 2011, p. 568). Em suma, a isenção tributária impossibilita a funcionalidade operacional da norma-padrão de incidência.

No contexto dos tratados internacionais tributários, conforme explicação anterior a respeito da competência tributária e de acordo com o inciso III do artigo 151 da Constituição Federal de 1988, “é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”. Logo, se referido artigo “proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar Tratados veiculadores de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder” (MARTINS, 1997 *apud* VELLOSO, 2005, p. 27-28)<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> Tais princípios decorrem, respectivamente, do *caput* do artigo 1º (“A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito” [...]) e do *caput* do artigo 18 (“A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos” [...]), ambos da Constituição Federal de 1988.

<sup>52</sup> Trata-se de uma das modalidades de exclusão do crédito tributário prevista no artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional.

<sup>53</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005.

### 3 OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SOB O ASPECTO DA TERRITORIALIDADE: A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO TRANSNACIONAL

Com base na premissa adotada anteriormente (item 2.1 do Capítulo I) – qual seja: a soberania e o território como algumas das notas características<sup>54</sup> de um Estado soberano – abordar-se-á o aspecto da territorialidade relacionado à tributação transnacional.

Sob o atual panorama jurídico, se percebe que a crescente cooperação entre os Estados que compõe a comunidade internacional é um processo natural resultante do fenômeno da globalização, no sentido de desenvolvimento das relações jurídicas internacionais. E, ainda, que deste fenômeno se desdobra outro: a “transnacionalização” (ou internacionalização) da tributação.

Esta transnacionalização da tributação consiste na possibilidade de tributação por mais de um Estado sobre o mesmo evento jurídico tributário. Em outras palavras, se refere à incidência concomitante de duas ou mais normas jurídicas tributárias de diferentes Estados, na qual coincidem tanto o antecedente (descriptor) quanto o conseqüente (prescritor) destas regras-matrizes de incidência tributária (RMIT)<sup>55</sup>. Em breves termos, a hipótese de incidência (antecedente ou suposto) descreve a possibilidade de um fato ocorrer no mundo fenomênico, isto é, se refere ao fato descrito em lei, no qual possui três critérios identificativos, quais sejam: a) critério material – corresponde ao comportamento de uma pessoa (verbo acompanhado de um complemento); b) critério espacial – diz respeito à localidade em que o fato jurídico deva ocorrer, tal como: local determinado, área específica ou um lugar genérico, e não necessariamente com o âmbito de vigência territorial da lei; e c) critério temporal – concerne ao instante (lapso de tempo) em que tal fato deva ocorrer. O conseqüente tributário (ou conseqüência), por sua vez, prescreve a relação jurídica que formar-se-á caso o fato previsto na hipótese ocorra no mundo fenomênico, ou seja, diz respeito à obrigação tributária e, possui dois critérios para sua identificação, quais sejam: a) critério pessoal – refere-se aos sujeitos da relação jurídica obrigacional: o sujeito ativo e o sujeito passivo e b) critério quantitativo – corresponde à fórmula que determina o objeto da prestação: base de cálculo e alíquota do tributo.

---

<sup>54</sup> Segundo DALLARI (2009, p. 71), “muitos autores preferem denominar *elementos essenciais* por serem todos indispensáveis para a existência do Estado”.

<sup>55</sup> De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2011), a regra-matriz de incidência tributária – RMIT (também denominada de “norma tributária em sentido estrito” ou, ainda, “norma-padrão de incidência”) estrutura-se da seguinte forma: hipótese (descriptor) e conseqüência (prescritor).

Destarte, dos fenômenos supramencionados surge a questão da aplicação da norma jurídico-tributária no espaço, a qual advém da noção de território. De acordo com DALLARI (2009, p. 90), “o território estabelece a delimitação da ação soberana do Estado. Dentro dos limites territoriais a ordem jurídica do Estado é a mais eficaz, por ser a única dotada de soberania, dependendo dela admitir a aplicação, dentro do âmbito territorial, de normas jurídicas provindas do exterior. Por outro lado, há casos em que certas normas jurídicas do Estado, visando diretamente à situação pessoal dos indivíduos, atuam além dos limites territoriais, embora sem a possibilidade de concretizar qualquer providência externa sem a permissão de outra soberania”. Dito de outro modo, o “Princípio da Territorialidade” – ora, delimitação geográfica, marítima e aérea, e, principalmente, de jurisdição de um Estado soberano – admite uma exceção: o “Princípio da Extraterritorialidade” (este não se confunde com aquele por ser bem mais amplo do que o sentido de território). Logo, os aspectos da territorialidade e da extraterritorialidade, respectivamente, podem implicar ou não com o campo de vigência da lei instituidora do tributo.

Neste sentido, observa-se que o critério espacial da norma-padrão de incidência, embora muitas vezes coincida com o território (princípio da territorialidade), transcende as fronteiras nacionais (princípio da extraterritorialidade) no caso da tributação transnacional.

Portanto, neste contexto, da brilhante obra de GRUPENMACHER (1999, p. 139) se extrai o seguinte:

Diante da proliferação dos tratados e convenções internacionais no mundo todo, o princípio da territorialidade passou a ser insuficiente como critério para solucionar conflitos quanto à aplicação da lei tributária, no que se refere às questões internacionais, fazendo-se necessário o acatamento da extraterritorialidade.

A transnacionalização das relações internacionais está a exigir uma atualização do princípio da territorialidade. Integramos, hoje, um universo em que as relações internacionais tornam as fronteiras estatais permeáveis.

Dentro de uma perspectiva de extraterritorialidade da competência dos Estados, passam estes a considerar produzido dentro dele ato ou fato praticado total ou parcialmente no exterior, submetendo-os ao exercício de sua competência.

A extraterritorialidade da lei, acatada excepcionalmente por nosso sistema, prevalece diante da disparidade entre normas internas e internacionais, admitindo-se que determinados atos, fatos ou pessoas sofram regulação por norma vigente em outro sistema.

#### **4 PONDERAÇÕES ACERCA DO RECURSO ESPECIAL N. 1.161.467/RS**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem adotado posicionamento semelhante ao desenvolvido no decorrer deste trabalho, no sentido de que as disposições dos tratados internacionais, em matéria tributária, desde que regularmente inseridos ao ordenamento

jurídico brasileiro, em geral, equivalem à lei ordinária; logo, não há preponderância destes sobre a legislação interna. Contudo, sendo tais normas contraditórias a solução dar-se-á pelo critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*).

A título exemplificativo, a Corte Superior, em 17 de maio de 2012, julgou o Recurso Especial n. 1.161.467/RS<sup>56</sup> (inteiro teor em anexo) cuja ementa segue transcrita:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do

<sup>56</sup> RESP n. 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, Data do Julgamento em 17.05.2012, DJe em 01.06.2012.

tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

**7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.**

**8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio Lex specialis derogat generalis, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.**

**9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno.** Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, stricto sensu, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido. (Grifo meu)

Referido julgado se origina da ação sob o rito ordinário proposta pela Companhia Petroquímica do Sul – COPESUL em face da UNIÃO (Fazenda Nacional), objetivando a declaração judicial de inexistência de relação jurídico-tributária que a obrigue a realizar a retenção na fonte de imposto de renda sobre as remessas efetuadas em virtude de pagamentos às empresas estrangeiras, que não tenham estabelecimentos permanentes no Estado brasileiro, por serviços prestados por estas no exterior.

Em síntese, no recurso especial, se discutiu a tributação dos rendimentos auferidos por empresas estrangeiras pela prestação de serviços à empresa brasileira, realizados no exterior, sem transferência de tecnologia; na qual, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e, também, para a UNIÃO (Fazenda Nacional), tais rendimentos seriam devidos por não afrontarem o disposto nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, em matéria de imposto sobre a renda, celebrados entre os Governos da República Federativa do

Brasil e da República Federal da Alemanha (denominada de Convenção Brasil-Alemanha<sup>57</sup>) e entre os Governos da República Federativa do Brasil e do Canadá (denominada de Convenção Brasil-Canadá<sup>58</sup>). E, ainda, a prevalência das disposições contidas nos tratados internacionais sobre as normas do direito positivo brasileiro, em virtude da “especialidade” daquelas em relação a estas.

Destarte, o RESP n. 1.161.467/RS demonstra a acertada linha de raciocínio adotada pelos Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e, também, pelo Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, neste caso, no que se refere ao equivocado posicionamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ao enquadrar as remessas ao exterior, decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, às empresas estrangeiras, como “rendimentos não expressamente mencionados” passíveis de tributação, com base no Ato Declaratório Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) n. 01/2000<sup>59</sup>, na Lei n. 9.779/1999<sup>60</sup> e no Decreto n. 3.000/1999<sup>61</sup>, em detrimento das convenções internacionais supramencionadas. E, principalmente, no que concerne à incompatibilidade existente entre as normas jurídicas tributárias, dos tratados internacionais (devidamente introduzidas na ordem jurídica pátria) e as internas, cuja solução se concretizou pelo critério da especialidade, o qual estaria em consonância com o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional.

A propósito, oportuna a transcrição deste trecho do RESP n. 1.161.467/RS:

[...] o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio da especialidade, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

<sup>57</sup> Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, firmada entre a República Federativa do Brasil e a República Federal da Alemanha, a qual foi aprovada pelo Congresso Nacional através do Decreto-Legislativo n. 92/1975 e, posteriormente, ratificada pelo Presidente da República, por meio do Decreto n. 76.988/1976, cuja inserção no sistema do direito positivo brasileiro ocorreu por meio da promulgação e publicação deste decreto executivo. Todavia, cumpre destacar que, referida convenção foi denunciada pela República Federal da Alemanha, resultando na revogação do Decreto n. 76.988/1976 do sistema interno, através do Decreto n. 5.654/2005.

<sup>58</sup> Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, celebrada entre a República Federativa do Brasil e o Canadá, a qual foi aprovada pelo Congresso Nacional através do Decreto-Legislativo n. 28/1985 e, posteriormente, ratificada pelo Presidente da República, por meio do Decreto n. 92.318/1986, cuja inserção no sistema do direito positivo brasileiro ocorreu por meio da promulgação e publicação deste decreto executivo.

<sup>59</sup> Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1, de 05 de janeiro de 2000 – Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

<sup>60</sup> Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999 – Altera a legislação do Imposto sobre a Renda.

<sup>61</sup> Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

O que ocorre é mera limitação da eficácia normativa: a norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Dito de outra forma, a "revogação funcional", a que se refere TORRES, torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver pessoas, coisas ou situações não relacionadas aos Estados contratantes.

Portanto, a prevalência dos tratados internacionais tributários decorre não do fato de serem normas internacionais, e muito menos de qualquer relação hierárquica, mas de serem especiais em relação às normas internas.

No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois países signatários.

Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil. [...]

Neste sentido, dada a crescente jurisprudência contrária ao Poder Público<sup>62</sup>, cujo RESP n. 1.161.467/RS tornou-se precedente, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer/PGFN/CAT n. 2.363/2013<sup>63</sup>, no qual se ponderou pela aplicação do disposto nos tratados internacionais – no sentido de admitir que as remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, melhor se enquadram ao conceito de “lucro operacional” (e não de “lucro real”) e de vislumbrar a especialidade de seus conteúdos em relação à legislação que trata do imposto sobre a renda – corroborando, portanto, com o propósito destes, qual seja: o de evitar a dupla tributação pelo Estado brasileiro e outro Estado (a chamada “bitributação internacional”).

Convém destacar, também, que, recentemente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) expediu o Ato Declaratório Interpretativo n. 05/2014<sup>64</sup>, o qual traz significativa mudança de posicionamento a respeito da tributação das remessas ao exterior, decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, às empresas estrangeiras e das convenções internacionais para coibir a bitributação. No qual, a orientação quanto aos rendimentos pagos, creditados, entregues ou remetidos por fonte

<sup>62</sup> Por exemplo, o RESP n. 1.325.709/RJ, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, Data do Julgamento 24.04.2014, DJe 20.05.2014. (Autos remetidos ao Supremo Tribunal Federal, em grau de recurso, desde 02.03.2015).

<sup>63</sup> Parecer PGFN/CAT n. 2.363, de 19 de dezembro de 2013. EMENTA: IRRF. Imposto sobre a renda retido em fonte. Nota Cosit nº 23/2013. Remessas ao exterior. Pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica.

<sup>64</sup> Ato Declaratório Interpretativo n. 05, de 16 de junho de 2014 – Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil.

situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, residente no exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda, será aquela consubstanciada no acordo ou convenção internacional celebrada pela República Federativa do Brasil.

Enfim, pode-se dizer que, o RESP n. 1.161.467/RS reflete a ideia central do presente trabalho, no que se refere à temática dos tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro.



## CONCLUSÕES

Do exposto no decorrer deste trabalho conclui-se que os tratados internacionais, celebrados entre a República Federativa do Brasil e outro Estado soberano, têm se tornado a saída em termos de cooperação internacional em virtude de a tributação, nos dias de hoje, transpor as fronteiras nacionais.

Por tal razão, os tratados internacionais devem ser entendidos como a manifestação de vontades entre os sujeitos de direito da comunidade global, ora Estados soberanos, a qual é representada pela assinatura. Esta corresponde ao ato inicial na elaboração de um tratado, ou seja, ainda não é relevante juridicamente na ordem interna brasileira, pois a Carta da República do Brasil estabelece um processo de positivação que lhe é próprio. E, uma vez pactuados, após a assinatura do Presidente da República Federativa do Brasil, os tratados deverão observar o disposto na Constituição Federal de 1988: a) referendo do conteúdo do tratado no Congresso Nacional através de decreto legislativo; b) ratificação deste decreto pelo Presidente da República através de decreto executivo e c) publicação deste decreto no Diário Oficial – para, assim, poder se falar na obrigatoriedade do Estado brasileiro no plano internacional e, também, para conferir-lhes juridicidade no plano interno. Logo, tal procedimento para a reprodução do teor normativo dos tratados internacionais no sistema jurídico brasileiro, por representar genuína fonte de enunciados prescritivos do ordenamento jurídico, merece ser estudado e analisado com a devida atenção.

Em relação à posição hierárquica dos tratados internacionais, estes, uma vez recepcionados pela ordem jurídica interna, em regra, não de ter o *status* de Lei Ordinária. Contudo, se a matéria for referente aos direitos e garantias fundamentais não de ter *status* infraconstitucional e, ao mesmo tempo, supralegal; mas, se versarem sobre direitos humanos, sendo aprovados nos termos do parágrafo terceiro do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 serão equivalentes à Emenda Constitucional. Por conseguinte, em virtude de as normas jurídicas que reproduzem o conteúdo dos tratados internacionais no sistema jurídico brasileiro serem hierarquicamente inferiores à Constituição, estas deverão submeter-se ao controle jurisdicional de constitucionalidade.

Destarte, sob o prisma da pluralidade sistêmica (ou teoria dualista), segundo a qual o direito positivo interno e o direito positivo internacional configuram sistemas jurídicos distintos, entende-se que inexistente incompatibilidade entre as normas jurídicas destes sistemas. Todavia, uma vez que os tratados internacionais sejam devidamente reproduzidos no direito

positivo interno – por meio de um processo de positivação que lhe é próprio – tornando-se, portanto, normas internas e, assim, poderem ser aplicados no ordenamento jurídico brasileiro, é possível a ocorrência de antinomia. No caso de conflito entre as normas jurídicas que reproduzem os tratados e as normas jurídicas internas a solução dar-se-á pelo critério da especialidade.

Neste sentido, convém destacar a impropriedade técnica do artigo 98 do Código Tributário Nacional ao preceituar que os tratados internacionais têm o condão de revogar ou modificar o direito positivo interno – denotando, assim, uma aparente primazia dos tratados sobre as normas do sistema jurídico brasileiro; pois se a Constituição Federal de 1988 expressamente não o fez, evidentemente, não poderia uma norma infraconstitucional fazê-lo. Referido dispositivo, portanto, não estabelece preponderância dos tratados internacionais na ordem jurídica interna. Aliás, uma norma só é revogada do ordenamento jurídico vigente por outra norma válida – ou seja, os tratados internacionais desde que “transformados” em normas jurídicas internas, por órgão competente para tanto, apenas poderiam revogar normas jurídicas, também, internas se, e somente se, dispuserem neste sentido.

Quanto à possibilidade de revogação das normas jurídicas tributárias dos Estados e dos Municípios, ou de isenção de tributos destes, pelos tratados internacionais, a resposta é negativa por uma razão muito simples, qual seja: a competência tributária conferida a estes entes federados pela Carta da República Federativa do Brasil.

Com relação à tributação transnacional surge o problema envolvendo o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária (RMIT) e o princípio da territorialidade – o qual está atrelado à soberania, haja vista tal princípio necessariamente implicar com o âmbito de vigência territorial da lei instituidora do tributo ao passo que o critério espacial não. Significa dizer que, visando acompanhar a tendência global, para fins de se evitar a dupla tributação no âmbito internacional, o ideal é enfatizar o princípio da extraterritorialidade.

Ademais, a menção ao Recurso Especial n. 1.161.467/RS do Superior Tribunal de Justiça se deve a propósito de sintetizar e corroborar a ideia deste trabalho no que concerne aos tratados internacionais tributários.

Por fim, em razão da pertinência da tributação transnacional e a sua atual relevância, resta o questionamento acerca de uma reflexão mais aprofundada do tema dos tratados internacionais, em especial os relativos à matéria tributária, no sentido de consolidar no sistema jurídico brasileiro um tratamento normativo mais específico a este tema, em observância ao sobreprincípio da segurança jurídica (primado axiológico do direito).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do [et al.]. **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Lex Editora; Aduaneiras, 2005.

ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre Tratados Internacionais e Leis Internas: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Brasília: UNB, 1996.

BRASIL. Congresso Nacional. **Diário do Senado Federal n. 109**, de 18 de julho de 2009. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?codDiario=171&paginaPesquisa=22&parametroPesquisa=%22TRATADOS%22>>. Acesso em: 31 ago. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 01 out. 2015.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)>. Acesso em: 12 set. 2015.

BRASIL. Decreto-Lei n. 4.657, de 04 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm)>. Acesso em: 04 out. 2015.

BRASIL. ESTADO DE SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Centro de Estudos. **Revista da PGE/SP n. 53**. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/Revista%20PGE%2053.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2015.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 01 out. 2015.

BRASIL. Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999. **Altera a legislação do Imposto sobre a Renda**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9779.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9779.htm)>. Acesso em: 12 set. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1, de 05 de janeiro de 2000. **Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5754>>. Acesso em: 04 out. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório Interpretativo n. 05, de 16 de junho de 2014. **Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53416>>. Acesso em: 04 out. 2015.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT n. 2.363, de 19 de dezembro de 2013. **EMENTA: IRRF. Imposto sobre a renda retido em fonte. Nota Cosit nº 23/2013. Remessas ao exterior. Pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica.** Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/23632013>>. Acesso em: 02 out. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.161.467/RS.** Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200901980512&dt\\_publicacao=01/06/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200901980512&dt_publicacao=01/06/2012)>. Acesso em: 09 set. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.325.709/RJ.** Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1275096&num\\_registro=201201105207&data=20140520&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1275096&num_registro=201201105207&data=20140520&formato=PDF)>. Acesso em: 10 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo n. 236.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo236.htm>>. Acesso em: 03 out. 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FARIA, Cássio Juvenal [et al.]. **Algumas considerações sobre o Princípio Federativo**. Disponível em: <<http://www.mazzilli.com.br/pages/artigos/prinfed.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2015.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUIMARÃES, Marcela Cunha. **Os Tratados Internacionais e sua Interferência no Exercício da Competência Tributária**. 334 f. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP, 2006. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp012407.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2015.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18. Ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito Internacional Público: parte geral**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; IELF, 2005.

MOREIRA, André Mendes [et al.]. **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. X Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2013.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

PINCELLI, Eduardo Pugliese. **Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um**

**velho problema.** Material disponibilizado como “leitura complementar” pelo IBET no Módulo IV (Controle da Incidência Tributária – CIT). São Paulo: Noeses, 2015.

SILVA, Felipe Ferreira. **Tratados Internacionais – procedimento de produção, recepção por direito interno e questões correlatas.** Material disponibilizado como “leitura complementar” pelo IBET no Módulo IV (Controle da Incidência Tributária – CIT) de 2015.

TV JUSTIÇA. Programa Saber Direito. **Fundamentos da Tributação Internacional.** Disponível em: <[www.stf.jus.br/repositorio/cms/.../Direito\\_Tributatio\\_\\_Jonhatan\\_Vita.doc](http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/.../Direito_Tributatio__Jonhatan_Vita.doc)>. Acesso em: 10 set. 2015.

**ANEXO**

**INTEIRO TEOR DO RECURSO ESPECIAL N. 1.161.467/RS  
DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**